

Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/19

Závěrečný účet kapitoly státního rozpočtu *Ministerstvo životního prostředí* za rok 2013, účetní závěrka a finanční výkazy Ministerstva životního prostředí za rok 2013

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále jen „NKÚ“) na rok 2014 pod číslem 14/19. Kontrolní akci řídila a kontrolní závěr vypracovala členka NKÚ Ing. Jaromíra Steidlová.

Cílem kontroly bylo prověřit, zda Ministerstvo životního prostředí při sestavení závěrečného účtu a při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a finančních výkazů za rok 2013 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

Kontrolovaná osoba: Ministerstvo životního prostředí (dále také „MŽP“).

Kontrolováno bylo období roku 2013 včetně souvisejících skutečností z let předchozích a roku následujícího.

Kontrola byla prováděna v době od června do listopadu 2014.

I. Úvod

MŽP bylo zřízeno zákonem České národní rady č. 173/1989 Sb., o opatřeních v soustavě ústředních orgánů státní správy České socialistické republiky, v jejichž čele stojí člen vlády České socialistické republiky, jako ústřední orgán státní správy k 1. lednu 1990. Dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, je MŽP orgánem vrchního státního dozoru ve věcech životního prostředí.

MŽP je organizační složkou státu (dále také „OSS“), samostatnou účetní jednotkou a správcem kapitoly státního rozpočtu 315 – *Ministerstvo životního prostředí* (dále také „kapitola MŽP“). MŽP bylo v roce 2013 zřizovatelem tří organizačních složek státu a sedmi příspěvkových organizací.

V roce 2013 činil podíl příjmů MŽP na celkovém souhrnu příjmů kapitoly MŽP 99,54 % a podíl výdajů MŽP na celkovém souhrnu výdajů kapitoly MŽP byl 94,79 %. Podíl aktiv netto MŽP na celkovém souhrnu vykázaných aktiv netto za kapitolu MŽP byl 61,53 %. Podíl nákladů z hlavní činnosti MŽP na celkovém souhrnu nákladů z hlavní činnosti kapitoly MŽP v roce 2013 byl 87,39 % a podíl výnosů z hlavní činnosti MŽP na celkovém souhrnu výnosů z hlavní činnosti kapitoly MŽP v roce 2013 byl 89,44 %.

Kontrolovány byly činnosti a skutečnosti, které byly předmětem účetnictví a měly vliv na hodnotu kontrolovaných významných konečných zůstatků účtů v účetní závěrce MŽP (dále

také „ÚZ“) sestavené k 31. prosinci 2013, na hodnotu údajů uvedených ve finančních výkazech MŽP za rok 2013 a na závěrečný účet kapitoly MŽP.

Kontrola byla provedena u položek ÚZ a finančních výkazů výběrovým způsobem v návaznosti na jejich významnost a riziko vzniku významné nesprávnosti.

Kontrolní akce byla zaměřena zejména na správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost vedení účetnictví a na dodržení uspořádání, označení a obsahového vymezení položek účetní závěrky MŽP sestavené k 31. prosinci 2013. Rovněž byla ověřována správnost používaných účetních metod a ostatních podmínek vedení účetnictví stanovených prováděcími právními předpisy s účinností pro kontrolované období.

U finančních výkazů se kontrola zaměřila zejména na rozsah údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu a na dodržení požadavků na třídění příjmů a výdajů dle rozpočtové skladby. U závěrečného účtu bylo posouzeno, zda poskytuje všechny informace stanovené právním předpisem.

Pozn.: Všechny právní předpisy jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

II. Skutečnosti zjištěné při kontrole

1. Účetní závěrka MŽP k 31. prosinci 2013

MŽP sestavilo ÚZ k 31. prosinci 2013 v rozsahu dle § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tj. sestavilo rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Tabulka č. 1 – Základní údaje účetní závěrky MŽP k 31. prosinci 2013 (v Kč)

Ukazatel	Účetní hodnota
Aktiva (netto)	18 594 664 199,37
Pasiva	18 594 664 199,37
Náklady	19 877 215 901,99
Výnosy	17 712 618 541,67

Zdroj: účetní závěrka MŽP k 31. prosinci 2013.

Tabulka č. 2 – Údaje za běžné období z výkazu rozvaha k 31. prosinci 2013 (v Kč)

Aktiva (v netto hodnotě)			Pasiva		
Stálá aktiva	Oběžná aktiva	Aktiva celkem	Vlastní kapitál	Cizí zdroje	Pasiva celkem
9 815 031 510,50	8 779 632 688,87	18 594 664 199,37	18 657 182 259,51	-62 518 060,14	18 594 664 199,37

Zdroj: účetní závěrka MŽP k 31. prosinci 2013.

Tabulka č. 3 – Údaje za běžné období z výkazu zisku a ztráty k 31. prosinci 2013 (v Kč)

Náklady	Výnosy	Výsledek hospodaření běžného účetního období
19 877 215 901,99	17 712 618 541,67	-2 164 597 360,32

Zdroj: účetní závěrka MŽP k 31. prosinci 2013.

Tabulka č. 4 – Vybrané údaje za běžné období z přílohy ÚZ k 31. prosinci 2013, část A.4(v Kč)

Podrozvahové účty	Účetní hodnota
P.I. Majetek účetní jednotky	1 217 859,00
P.II. Vyřazené pohledávky a závazky	2 700 000,00
P.III. Podmíněné pohledávky z důvodu užívání majetku jinou osobou	424 744,00
P.IV. Další podmíněné pohledávky a ostatní podmíněná aktiva	2 860 100,40
P.V. Podmíněné závazky z důvodu užívání cizího majetku	619 821,20
P.VI. Další podmíněné závazky a ostatní podmíněná pasiva	10 659 541 097,96

Zdroj: účetní závěrka MŽP k 31. prosinci 2013.

1.1 Oblasti účetnictví a výkaznictví, které nejsou jednoznačně upraveny právními předpisy

Novely právních předpisů upravujících účetnictví v roce 2013 ani novelizace a vydání nových českých účetních standardů pro některé vybrané účetní jednotky (dále také „ČÚS“) neodstranily nejednoznačnosti a nejasnosti v oblastech, na které NKÚ již dlouhodobě upozorňuje. Jedná se o oblast předfinancování transferů spolufinancovaných ze zahraničí a o problematiku naplňování některých položek přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Transfery spolufinancované ze zahraničí

Usnesením vlády¹ bylo MŽP určeno jako řídicí orgán operačního programu *Životní prostředí* (dále také „OPŽP“). Při posouzení postupu účtování MŽP o transferech spolufinancovaných ze zahraničí v rámci OPŽP je nutné určit, zda MŽP ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery* (dále také „ČÚS č. 703“) zaujímalo v závislosti na uskutečněných finančních tocích v roce 2013 roli poskytovatele a příjemce zahraničního transferu nebo roli zprostředkovatele zahraničního transferu. Postupy účtování stanovené v ČÚS č. 703 vymezují, kdy vybraná účetní jednotka o transferech účtuje v roli:

- poskytovatele a příjemce – prostřednictvím nákladů a výnosů, tzn. s vlivem na výsledek hospodaření, nebo
- zprostředkovatele – prostřednictvím zúčtovacích vztahů (pohledávek a závazků), tzn. bez vlivu na výsledek hospodaření.

ČÚS č. 703 ale ani v roce 2013² nestanovil závazné postupy účtování pro předfinancování prostředků poskytnutých České republice z rozpočtu Evropské unie (dále také „EU“). Proces předfinancování je založen na tom, že peněžní prostředky jsou odeslány konečnému příjemci ze státního rozpočtu správcem kapitoly a až v následujících časových obdobích jsou tomuto správci kapitoly na základě žádosti refundovány z Evropské unie či z Národního fondu.

¹ Usnesení vlády ze dne 22. února 2006 č. 175, k *Návrhu Národního rozvojového plánu České republiky na léta 2007 až 2013*.

² NKÚ na problematiku nejednoznačnosti předpisů pro účetnictví pro tuto oblast upozorňuje již od roku 2011, viz kontrolní závěry z kontrolních akcí č. 10/20 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2011 *Věstníku NKÚ*), č. 11/29 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2012 *Věstníku NKÚ*), č. 12/15 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 2/2013 *Věstníku NKÚ*), č. 12/30 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2013 *Věstníku NKÚ*) a č. 13/38 (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 3/2014 *Věstníku NKÚ*).

MŽP tak poskytovalo v roce 2013 peněžní prostředky příjemcům³ a následně po uskutečněním předfinancování nárokovalo tyto předfinancované prostředky u Národního fondu⁴.

MŽP zvolilo pro vykazování prostředků OPŽP, které poskytuje v rámci předfinancování, roli poskytovatele transferu a účtovalo o nákladech. MŽP lze ve smyslu bodu 3.1 písm. b) ČÚS č. 703 považovat za poskytovatele transferu, neboť prostředky určené na realizaci projektů OPŽP poskytuje příjemci, který projekt realizuje, a to na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace. MŽP jako poskytovatel transferu ale nepostupovalo v souladu s bodem 5.4 ČÚS č. 703, když závazky z předfinancování účtovalo na účtu 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*, a ne na příslušném účtu v účtové skupině 34 – *Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování*. Navíc v důsledku nesprávného postupu účtování⁵ vykázalo MŽP na účtu 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* v ÚZ k 31. prosinci 2013 konečný zůstatek v záporné hodnotě⁶, a v důsledku této skutečnosti i záporný zůstatek na položce „cizí zdroje“.

Pro vykázání prostředků nárokovaných u Národního fondu, které představují refundaci již uskutečněním předfinancování prostředků EU, zvolilo MŽP roli příjemce transferu a účtovalo o výnosech. MŽP dále z titulu předfinancování uskutečněním v roce 2013 a v témže roce nenárokovaném k refundaci účtovalo o dohadné položce aktivní a výnosech. MŽP za příjemce transferu ve smyslu ČÚS č. 703 ale jednoznačně označit nelze, neboť není možné jednoznačně vyvodit, že bylo konečným příjemcem těchto peněžních prostředků ve smyslu bodu 3.1 písm. c) ČÚS č. 703. Stejně tak není možné jednoznačně určit, že MŽP je v těchto případech zprostředkovatelem, neboť ČÚS č. 703 v bodě 5.1.2 stanoví, že jde o takové případy, kdy vybraná účetní jednotka nejprve přijme peněžní prostředky určené ke zprostředkování a teprve následně je poskytne konečnému příjemci. Tyto postupy jsou na předfinancování neaplikovatelné.

V ČÚS č. 703 tak nebylo jednoznačně stanoveno, zda je vybraná účetní jednotka v případě předfinancování transferů spolufinancovaných z rozpočtu EU v roli poskytovatele a příjemce nebo v roli zprostředkovatele. To umožnilo různé výklady o tom, jak by měly vybrané účetní jednotky účtovat o prostředcích poskytnutých a následně refundovaných v rámci předfinancování. Účetní jednotky proto mohly k určení své role přistupovat rozdílně, a údaje vykázané v účetních závěrkách vybraných účetních jednotek tak mohou být v důsledku odlišného vykazování v této oblasti nesrovnatelné. Z uvedených důvodů nelze jednoznačně vyhodnotit soulad zvolených postupů účtování MŽP s právními předpisy, a proto ani nelze vyhodnotit správnost vykázaných údajů. Přitom informace o těchto účetních případech jsou v účetní závěrce MŽP významné.

³ V roce 2013 byl podíl těchto peněžních prostředků na celkových výdajích MŽP ve výši 87,75 %.

⁴ V roce 2013 byl podíl těchto peněžních prostředků na celkových příjmech MŽP ve výši 83,65 %.

⁵ MŽP v roce 2013 neúčtovalo na tomto účtu předpisy všech závazků z předfinancování, které byly v roce 2013 uhrazeny z bankovního účtu. Tato skutečnost nebyla zjištěna ani při dokladové inventuře k 31. prosinci 2013.

⁶ Minus 109 485 473,59 Kč.

NKÚ se proto nevyjadřuje ke správnosti účtování a vykázání položek účetní závěrky sestavené k 31. prosinci 2013, prostřednictvím kterých MŽP o předfinancování prostředků v rámci OPŽP účtovalo:

- V případě částky ve výši 16 609 423 142,95 Kč vykázané na účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních vládních institucí na transfery* se NKÚ nevyjadřuje k částce ve výši 14 662 370 685,44 Kč (z titulu transferů poskytnutých v rámci předfinancování projektů OPŽP).
- V případě částky ve výši 15 375 375 338,70 Kč vykázané na účtu 671 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů* se NKÚ nevyjadřuje k částce ve výši 14 704 735 703,90 Kč (z titulu výnosů z pohledávek za Národním fondem v rámci OPŽP).
- V případě částky ve výši 8 643 979 949,61 Kč vykázané na účtu 371 – *Krátkodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* se NKÚ nevyjadřuje k částce 8 597 644 377,83 Kč (z titulu pohledávek za Národním fondem v rámci OPŽP).
- V případě částky 1 933 628 526,54 Kč vykázané na účtu 468 – *Dlouhodobé pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí* se NKÚ nevyjadřuje k částce 1 663 244 551,50 Kč (z titulu prostředků představujících plošnou korekci OPŽP).
- V případě částky 61 987 420,42 Kč vykázané na účtu 388 – *Dohadné účty aktivní* se NKÚ nevyjadřuje k částce 32 741 670,56 Kč (z titulu dohadných položek aktivních vytvořených k programům OPŽP).⁷

Výkaz „přehled o změnách vlastního kapitálu“

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, stanovuje v tomto výkazu pro sloupce „zvýšení stavu“ a „snížení stavu“ u jednotlivých položek, že zobrazují jejich zvýšení či snížení v průběhu běžného účetního období. Při naplňování údajů, které jsou analytickým členěním syntetického účtu vykazaného v rozvaze, je výkaz naplňován z účetnictví, a to obraty strany „má dáti“ a „dal“ těchto účtů. U údajů položek, které nepředstavují analytické členění a jsou převzaty ve výši konečných zůstatků syntetických účtů z výkazu rozvaha, nelze z ustanovení § 44 odst. 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb. jednoznačně vyvodit, jakým konkrétním způsobem musí účetní jednotka při jejich naplňování postupovat. Zda mají být u těchto položek také naplněny oba sloupce, tj. jak „zvýšení stavu“, tak „snížení stavu“, či zda má být uveden jen rozdíl mezi těmito sloupci, tzn. rozdíl konečných zůstatků těchto účtů z výkazu rozvaha.

MŽP naplnilo ve výkazu položky B. *Fondy účetní jednotky*, C. *Výsledek hospodaření* a D. *Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření* v uvedených sloupcích sumou obrátů zachycenou v účetnictví na stranách „má dáti“ a „dal“ příslušných účtů. Nejasnost při aplikaci § 44 odst. 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb. vede k závěru, že postup MŽP použitý při naplňování položek B. *Fondy účetní jednotky*, C. *Výsledek hospodaření* a D. *Příjmový a výdajový účet rozpočtového hospodaření* ve sloupečcích „zvýšení stavu“ a „snížení stavu“ nelze považovat za nesprávný. Nejasnost aplikace právních předpisů, která vede k možnému

⁷ V rozvaze tyto částky ovlivňují konečný zůstatek vykázaný na účtu 493 – *Výsledek hospodaření běžného účetního období*, který následně vstupuje do přehledu o peněžních tocích a do přehledu o změnách vlastního kapitálu. V rozvaze je z předchozích účetních období ovlivněn i konečný zůstatek na účtu 432 – *Výsledek hospodaření minulých účetních období*, který následně vstupuje do přehledu o změnách vlastního kapitálu.

používání různých způsobů pro naplnění údajů o „zvýšení stavu“ a „snížení stavu“ takových položek v přehledu o změnách vlastního kapitálu, způsobuje riziko nesrovnatelnosti údajů.

1.2 Specifický majetek v účetnictví MŽP – povolenky na emise

Povolenky na emise zavedla Evropská unie jako nástroj pro plnění společného závazku členských zemí na snížení emisí skleníkových plynů vyplývajících z *Kjótského protokolu*⁸ a jeho změny⁹.

Povolenky na emise existují v dematerializované (zaknihované) podobě a vznikají v registru EU, který byl zřízen na základě nařízení Komise (EU) č. 1193/2011¹⁰ (s účinností od 1. ledna 2013 do 3. května 2013) a nařízení Komise (EU) č. 389/2013¹¹ (s účinností od 4. května 2013).

Nařízení Komise (EU) č. 389/2013 stanoví také postupy vzniku povolenek.¹² Komise ve vhodnou dobu vydá ústřednímu správci¹³ pokyn, aby vytvořil počet všeobecných povolenek ve výši celkového ekvivalentu určeného počtu. Ústřední správce zajistí, že registr EU přidělí každé povolenke při jejím vytvoření jedinečný identifikační kód jednotky¹⁴.

Z dematerializované povahy povolenek a kjótských jednotek¹⁵ vyplývá, že záznam v registru EU představuje dostatečný důkaz *prima facie* prokazující vlastnické právo k povolenke nebo kjótské jednotce¹⁶.

Povolenkami na emise jsou dle ustanovení § 11 vyhlášky č. 410/2009 Sb. (v platném znění pro rok 2013) „... povolenky na emise skleníkových plynů, jednotky snížení emisí a ověřené

⁸ *Kjótský protokol* je mezinárodní smlouvou (vyhlášenou v České republice pod č. 81/2005 Sb. m. s.), která stanovuje kromě dalších požadavků také kvantifikované závazky jednotlivých smluvních stran ke snížení emisí skleníkových plynů.

⁹ Změna *Kjótského protokolu* byla přijata na 8. zasedání smluvních stran tohoto protokolu (ve dnech 26. listopadu – 8. prosince 2012) a spočívala ve stanovení nových kvantifikovaných závazků ke snížení emisí skleníkových plynů.

¹⁰ Nařízení Komise (EU) č. 1193/2011 ze dne 18. listopadu 2011, o vytvoření registru EU pro obchodovací období počínající dnem 1. ledna 2013 a následující obchodovací období systému EU pro obchodování s emisemi podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES a rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady 280/2004/ES a o změně nařízení (ES) č. 2216/2004 a (EU) č. 920/2010.

¹¹ Nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

¹² Článek 41 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

¹³ Ústředním správcem se podle článku 3 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 rozumí osoba určená Komisí podle článku 20 směrnice 2003/87/ES.

¹⁴ Článek 41 odst. 3 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

¹⁵ V souladu s nařízením Komise (EU) č. 389/2013 jde o jednotky přiděleného množství, jednotky snížení emisí, ověřená snížení emisí, jednotky propadů, dlouhodobá ověřená snížení emisí a dočasně certifikovaná snížení emisí ve stanoveném významu těchto pojmů, jak jsou definovány v čl. 3 tohoto nařízení.

¹⁶ Článek 40 odst. 2 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství bez ohledu na výši ocenění ...“, a to s odkazem na § 2 odst. 1 zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 212/2006 Sb. Tento zákon v § 12a stanovil, že majetkem České republiky, se kterým hospodaří MŽP, jsou jednotky přiděleného množství¹⁷.

Od 1. ledna 2013 je ale v České republice účinný zákon č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,¹⁸ kterým se ruší celá první část zákona č. 695/2004 Sb. a který jako majetek České republiky, se kterým hospodaří MŽP, stanovuje nejen jednotky přiděleného množství¹⁹, ale i povolenky²⁰ a jiná práva k vypouštění

¹⁷ Jednotkou přiděleného množství je dle § 2 odst. 1 písm. o) zákona č. 695/2004 Sb. majetková hodnota odpovídající oprávnění České republiky vypustit na základě *Kjótského protokolu* do ovzduší ekvivalent jedné tuny CO₂.

¹⁸ Tento zákon zpracovává směrnici Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/101/ES ze dne 27. října 2004, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/101/ES ze dne 19. listopadu 2008, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 219/2009 ze dne 11. března 2009, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/29/ES ze dne 23. dubna 2009. Zároveň navazuje na přímo použitelné předpisy Evropské unie:

- nařízení Komise (EU) č. 1193/2011 ze dne 18. listopadu 2011, o vytvoření registru EU pro obchodovací období počínající dnem 1. ledna 2013 a následující obchodovací období systému EU pro obchodování s emisemi podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES a rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady 280/2004/ES a o změně nařízení (ES) č. 2216/2004 a (EU) č. 920/2010,
- nařízení Komise (EU) č. 1031/2010 ze dne 12. listopadu 2010, o harmonogramu, správě a jiných aspektech dražeb povolenek na emise skleníkových plynů v souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství, v platném znění,
- nařízení Komise (EU) č. 920/2010 ze dne 7. října 2010, o standardizovaném a bezpečném systému registrů podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES a rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES, v platném znění,
- nařízení Komise (EU) č. 600/2012 ze dne 21. června 2012, o ověřování výkazů emisí skleníkových plynů a výkazů tunokilometrů a akreditaci ověřovatelů podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES,
- Nařízení Komise (EU) č. 601/2012 ze dne 21. června 2012, o monitorování a vykazování emisí skleníkových plynů podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES.

Současně v souladu s *Rámcovou úmluvou Organizace spojených národů o změně klimatu* (vyhlášenou pod č. 80/2005 Sb. m. s.) upravuje některé skutečnosti.

¹⁹ Jednotka přiděleného množství je vymezená v ustanovení § 2 písm. n) zákona č. 383/2012 Sb. jako majetková hodnota odpovídající oprávnění České republiky vypustit na základě *Kjótského protokolu* do ovzduší ekvivalent jedné tuny oxidu uhličitého.

²⁰ Povolenka je vymezena v ustanovení § 2 písm. t) zákona č. 383/2012 Sb. jako jiná majetková hodnota odpovídající právu provozovatele zařízení nebo provozovatele letadla vypustit do ovzduší ekvivalent tuny oxidu uhličitého. Důvodová zpráva k návrhu zákona uvádí, že hlavním důvodem pro zakotvení legislativní zkratky „povolenka“ pro povolenky na emise skleníkových plynů je to, že pojem „emisní povolenka“ již používají platné právní předpisy (konkrétně zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů) dalším důvodem je to, že tento pojem budou pravděpodobně používat i evropské předpisy, z nichž některé budou přímo použitelné. Zákon č. 256/2004 Sb. nedefinuje obsah pojmu emisní povolenka, jen stanovuje, že investičním nástrojem je pouze derivát, který je od emisní povolenky odvozen, nikoliv však emisní povolenka samotná.

emisí²¹. Povolenky na emise jsou přitom určeny nejen pro provozovatele zařízení, jak tomu bylo do konce roku 2012, ale nově i pro provozovatele letadel.

Zákon č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, v § 17 dále stanovuje, že na hospodaření s tímto majetkem se nevztahují jiné právní předpisy upravující hospodaření s majetkem České republiky²² a že tento majetek eviduje, včetně nakládání s ním, správce rejstříku. Tím je v České republice dle § 5 tohoto zákona určen operátor trhu založený podle energetického zákona²³. Jednotky přiděleného množství (*Assigned Amount Units* – dále jen „AAU“)²⁴ jsou jednotky přidělené na základě závazku z *Kjótského protokolu* a jeho změny. Změna *Kjótského protokolu* v roce 2013 ani v roce 2014 nevstoupila v platnost²⁵. Nestala se v tomto období ani součástí právního řádu České republiky²⁶. V Evropské unii je změna *Kjótského protokolu* pokryta platnými předpisy²⁷.

Kjótský protokol umožňuje obchodování s jednotkami AAU. Smluvní strany s nimi mohou mezi sebou obchodovat v rámci flexibilního mechanismu mezinárodního emisního obchodování (*International Emission Trading* – dále jen „IET“). V rámci Evropské unie je vytvořen evropský systém emisního obchodování (*European Union Emission Trading Scheme* – dále jen „EU ETS“), a to pro obchodování s nástroji, které EU vytvořila pro plnění společného závazku svých členských zemí.

Podoba a pravidla EU ETS jsou stanoveny nařízením Komise (EU) č. 1031/2010²⁸ a směrnicí 2003/87/ES²⁹. V rámci tohoto systému jsou povolenky na emise přidělovány bezplatně, nebo

²¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 383/2012 Sb. uvádí, že: „... jinými právy k vypouštění emisí se rozumí majetkové hodnoty mimo sektor EU ETS odpovídající oprávnění České republiky vypustit do ovzduší ekvivalent jedné tuny CO₂ na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 406/2009/ES ze dne 23. dubna 2009, o úsilí členských států snížit emise skleníkových plynů, aby byly splněny závazky Společenství v oblasti snížení emisí skleníkových plynů do roku 2020. Tato práva budou zřejmě inkorporována v emisních kreditech podobných jednotkám přiděleného množství, ale dosud o tom není na evropské úrovni konečným způsobem rozhodnuto, proto je užít obecnější pojem „jiná práva k vypouštění emisí“. Nejedná se tedy o žádné dosud známé kredity.“

²² Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích.

²³ Ustanovení § 20a zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, který stanovuje, že: „...operátor trhu je akciová společnost založená státem, jejíž akcie znějí na jméno. Stát vlastní akcie operátora trhu, jejichž celková jmenovitá hodnota představuje alespoň 67 % základního kapitálu operátora trhu.“

²⁴ Jedna jednotka AAU opravňovala držitele v letech 2008–2012 k vypouštění jedné tuny CO_{2eq}, což je uhlíkový ekvivalent CO₂ (oxidu uhličitého) pro vyjádření účinku různých skleníkových plynů na klimatické změny.

²⁵ Na základě článku 20 odst. 4 a článku 21 odst. 7 *Kjótského protokolu* jeho změna vstoupí pro smluvní strany, které ji přijaly, v platnost devadesátým dnem po dni, kdy depozitář obdržel listiny o přijetí od alespoň tří čtvrtin smluvních stran *Kjótského protokolu*.

²⁶ Změna *Kjótského protokolu* byla projednávána v Parlamentu České republiky a obě komory Parlamentu vydaly souhlas k její ratifikaci, který byl dne 30. května 2014 doručen prezidentovi České republiky.

²⁷ Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 406/2009/ES ze dne 23. dubna 2009, o úsilí členských států snížit emise skleníkových plynů, aby byly splněny závazky Společenství v oblasti snížení emisí skleníkových plynů do roku 2020.

²⁸ Nařízení Komise (EU) č. 1031/2010 ze dne 12. listopadu 2010, o harmonogramu, správě a jiných aspektech dražeb povolenek na emise skleníkových plynů v souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství, v platném znění.

jsou určeny k dražbě. Novela³⁰ této směrnice přinesla pro třetí obchodovací období (roky 2013–2020) řadu změn³¹. Všechny povolenky, které nejsou bezplatně přiděleny v souladu s články 10a a 10c směrnice 2003/87/ES, členské státy draží, a to na základě ustanovení článku 10 po novelizaci této směrnice.

Povolenky určené k dražbě

Dražby jsou prováděny v souladu s pravidly stanovenými nařízením Evropské komise o dražbách povolenek³².

Nařízení Komise (EU) č. 389/2013³³ stanoví postupy pro převody všeobecných povolenek určených k dražbě. Ústřední správce jménem příslušného dražitele jmenovaného v souladu s nařízením (EU) č. 1031/2010 včas převede všeobecné povolenky z účtu EU pro celkové množství na dražební účet EU v takovém množství, které odpovídá ročním objemům určeným podle článku 10 uvedeného nařízení. V případě úprav ročních objemů v souladu s článkem 14 nařízení (EU) č. 1031/2010 převede ústřední správce odpovídající množství všeobecných povolenek z účtu EU pro celkové množství na dražební účet EU, popřípadě z dražebnímu účtu EU na účet EU pro celkové množství.

Dále toto nařízení stanoví, že Evropská komise vydá ústřednímu správci pokyn, aby na žádost příslušného dražitele včas převedl tyto povolenky z dražebnímu účtu EU na příslušný dražební účet pro dodání v souladu s dražebními tabulkami³⁴. Držitel příslušného dražebnímu účtu pro dodání zajistí převod vydražených povolenek úspěšným nabízejícím³⁵. V České republice jsou dražby povolenek upraveny v § 7 zákona č. 383/2012 Sb. Povolenky draží operátor trhu, který ve smyslu odst. 2 čl. 22 nařízení Komise (EU) č. 1031/2010 uzavírá vztah s tzv. dražební platformou³⁶, na které draží Česká republika³⁷ společně s většinou ostatních členských států

²⁹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES.

³⁰ Směrnice č. 2009/29/ES ze dne 23. dubna 2009, kterou se mění směrnice 2003/87/ES s cílem zlepšit a rozšířit systém pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství; směrnice č. 2008/101/ES ze dne 19. listopadu 2008, kterou se mění směrnice 2003/87/ES za účelem začlenění činností v oblasti letectví do systému obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství.

³¹ Systém EU ETS je rozdělen na jednotlivá obchodovací období. Během prvního (2005–2007) a druhého (2008–2012) období byly v ČR všechny povolenky přidělovány bezplatně. Pro třetí období (2013–2020) jsou nastavena odlišná pravidla. Postupně se zvyšuje podíl povolenek prodávaných pomocí aukce, což zásadním způsobem mění další fungování EU ETS (viz důvodová zpráva k návrhu zákona č. 383/2012 Sb.).

³² Nařízení Komise (EU) č. 1031/2010 ze dne 12. listopadu 2010, o harmonogramu, správě a jiných aspektech dražeb povolenek na emise skleníkových plynů v souladu se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství, v platném znění.

³³ Článek 42 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

³⁴ Dražební tabulky poskytuje dle článku 62 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 dražební platforma.

³⁵ Článek 64 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

³⁶ Jako dražební platforma byla vybrána *European Energy Exchange AG* („EEX“), která je provozována energetickou burzou v Lipsku a využívá zúčtovací platformu *European Commodity Clearing* („ECC“).

Evropské unie. Výnos z dražeb povolenek je dle zákona č. 383/2012 Sb. příjmem státního rozpočtu a v souladu s ustanovením § 7 odst. 5 tohoto zákona je alespoň 50 % těchto výnosů účelově vázáno na financování činností vedoucích ke snížení emisí skleníkových plynů.

Bezplatné povolenky

Nařízení Komise (EU) č. 389/2013³⁸ stanoví pro převod všeobecných povolenek, které mají být přiděleny bezplatně, že ústřední správce včas převede všeobecné povolenky z účtu EU pro celkové množství na alokační účet EU v takovém množství, které odpovídá součtu povolenek přidělených zdarma podle národních alokačních tabulek³⁹ každého členského státu (viz příloha č. 1). Dále toto nařízení stanoví, že od 1. února 2013 ústřední správce zajistí, aby registr EU převáděl všeobecné povolenky automaticky z alokačního účtu EU v souladu s příslušnou národní alokační tabulkou na příslušný vkladní účet provozovatele zařízení⁴⁰. Stejně tak má ústřední správce povinnost zajistit tyto převody i pro bezplatné povolenky pro letectví⁴¹, jejichž přidělování je v zákoně č. 383/2012 Sb. stanoveno v § 10–13. O přidělení bezplatných povolenek provozovatelům jednotlivých zařízení a provozovatelům letadla vydaných na jednotlivé roky třetího obchodovacího období (2013–2020) rozhoduje MŽP postupem a v množství vypočítaném na základě referenčních hodnot stanovených předpisem Evropské unie⁴².

Účtování a vykazování povolenek

Povolenky na emise jsou dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. dlouhodobým nehmotným majetkem, který je vykazován na účtu 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity*. Český účetní standard pro účetní zobrazení operací, které souvisejí s povolenkami na emise a probíhají na úrovni příslušných účetních jednotek v rámci mechanismu IET a EU ETS, vydán nebyl.

MŽP začalo účtovat o nabytí povolenek jakožto majetku České republiky v souvislosti s jejich první dražbou, která byla v říjnu 2012⁴³. V průběhu účetního období 2013 MŽP změnilo postupy účtování o povolenkách. Do 30. září 2013 MŽP účtovalo pouze o prodeji povolenek

³⁷ Podíl České republiky na všech dražených povolenkách je v souladu s ustanoveními směrnice 2003/87/ES ve výši 4,53 %.

³⁸ Článek 43 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

³⁹ Článek 51 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

⁴⁰ Článek 53 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

⁴¹ Článek 56 nařízení Komise (EU) č. 389/2013 ze dne 2. května 2013, o vytvoření registru EU podle směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 280/2004/ES a č. 406/2009 a o zrušení nařízení Komise (EU) č. 920/2010 a č. 1193/2011.

⁴² Rozhodnutí Komise 2011/278/EU ze dne 27. dubna 2011, kterým se stanoví přechodná pravidla harmonizovaného přidělování bezplatných povolenek na emise platná v celé EU podle článku 10a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, rozhodnutí Komise 2011/638/EU ze dne 26. září 2011, o referenčních hodnotách pro přidělování bezplatných povolenek na emise skleníkových plynů provozovatelům letadel podle článku 3e směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES.

⁴³ To znamená v obchodovacím období 2008–2012.

(tzn. o jejich přírůstku a současně o jejich úbytku) v aktuálně prodaném množství. Přírůstek a úbytek majetku zaúčtovalo MŽP vždy ve stejné výši (tzn. v množství aktuálně vydražených povolenek a v ocenění tržní hodnotou k okamžiku prodeje). Účtováno tak bylo o povolenkách, u kterých bylo jednoznačně známo množství prodaných povolenek. Zvolený postup účtování neměl dopad na výsledek hospodaření MŽP, neboť částka zaúčtovaná z titulu prodeje do nákladů jako zůstatková cena prodaného majetku byla totožná s částkou zaúčtovanou do výnosů ve výši realizovaných tržeb.

Ke dni 30. září 2013 MŽP změnilo dosud aplikovaný přístup k účtování⁴⁴ povolenek a na účet 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity* na stranu „má dáti“ a na účet 401 – *Jmění účetní jednotky* na stranu „dal“ zaúčtovalo i povolenky teprve určené k dražbě v roce 2013 a také veškeré bezplatné povolenky určené v roce 2013 k přidělení provozovatelům zařízení. K tomuto datu tak MŽP zařadilo do majetku povolenky v rozsahu jejich celkového předpokládaného množství pro rok 2013 a ocenilo je reprodukční pořizovací cenou k datu zařazení do majetku⁴⁵. K zaúčtovanému množství povolenek MŽP uvedlo, že je ve formě elektronických souborů vytváří centrální správce rejstříku, a to na základě aktuální potřeby. Povolenky jsou generovány průběžně jednak na základě dražebního kalendáře, jednak na základě pokynu členského státu k bezplatné alokaci. Dle vyjádření MŽP nejsou povolenky generovány na účtech členských států ani přes ně nejsou převáděny na cílové účty (tzn. účty burz a příjemců bezplatných povolenek). Zaúčtované množství povolenek k 30. září 2013 bylo proto dle vyjádření MŽP stanoveno ze zveřejněného dražebního kalendáře a v případě bezplatných povolenek z národního plánu investic schváleného Evropskou komisí a z národní alokační tabulky pro ČR. MŽP uvedlo, že množství bylo sníženo o případné přebytky z předchozích let např. v důsledku změny přidělení bezplatných povolenek jednotlivým provozovatelům, u nichž došlo ke změně provozu.

Zákon č. 383/2012 Sb., který v českém právním řádu problematiku povolenek upravuje, neobsahuje žádné ustanovení o tom, jaký okamžik je nutno považovat za rozhodující pro účely posouzení vzniku povolenky. V oblasti práva EU je stěžejním aktem nařízení Komise (EU) č. 389/2013, které však samotný okamžik vzniku povolenek nijak neupravuje.

Rozhodnutí Evropské komise 2013/448/EU ze dne 5. září 2013, o vnitrostátních prováděcích opatřeních pro přechodné bezplatné přidělování povolenek na emise skleníkových plynů v souladu s čl. 11 odst. 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, stanovilo v článku 3 množství povolenek vydávaných pro celé Společenství a počínaje rokem 2013 každoročně lineárně snižovaných způsobem podle článku 9 směrnice 2003/87/ES, avšak samotný okamžik vzniku povolenek z něj odvodit nelze. Množství povolenek pro jednotlivé členské státy je pak stanoveno v prováděcím rozhodnutí Komise 2013/634/EU ze dne 31. října 2013, o úpravách ročních emisních přidělů členských států na období 2013 až 2020 v souladu s rozhodnutím Evropského parlamentu a Rady č. 406/2009/ES. Ani z něj okamžik vzniku povolenek vyvodit nelze.

⁴⁴ Na základě postupů účtování zaslaných Ministerstvem financí jako doporučení pro účtování o povolenkách v roce 2013.

⁴⁵ Reprodukční pořizovací cena byla stanovena na základě tržní ceny dle poslední uskutečněné dražby povolenek.

Z výše uvedených právních předpisů tak nelze spolehlivě určit přesný okamžik vzniku povolenek. Z hlediska stanovení okamžiku, ve kterém povolenky vznikají jako majetek České republiky, se kterým hospodaří MŽP, je třeba za zásadní označit tu skutečnost, že povolenky vůbec neprocházejí národními účty, jsou vytvářeny přímo v registru EU a z něho jsou převáděny přímo na příslušné dražební účty nebo přímo na účty provozovatelů zařízení. Přesné určení okamžiku vzniku povolenek jako majetku České republiky má přitom zásadní význam pro určení okamžiku, ke kterému má MŽP tyto povolenky zaúčtovat jako majetek České republiky⁴⁶.

Povolenky v účetní závěrce MŽP sestavené k 31. prosinci 2013

MŽP v účetní závěrce k 31. prosinci 2013 ve výkazu rozvaha na účtu 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity* vykázalo 5 549 723 ks povolenek určených k dražbě a 52 452 667 ks bezplatných povolenek určených k převodu provozovatelům. Tento převod byl realizován až v roce 2014.⁴⁷

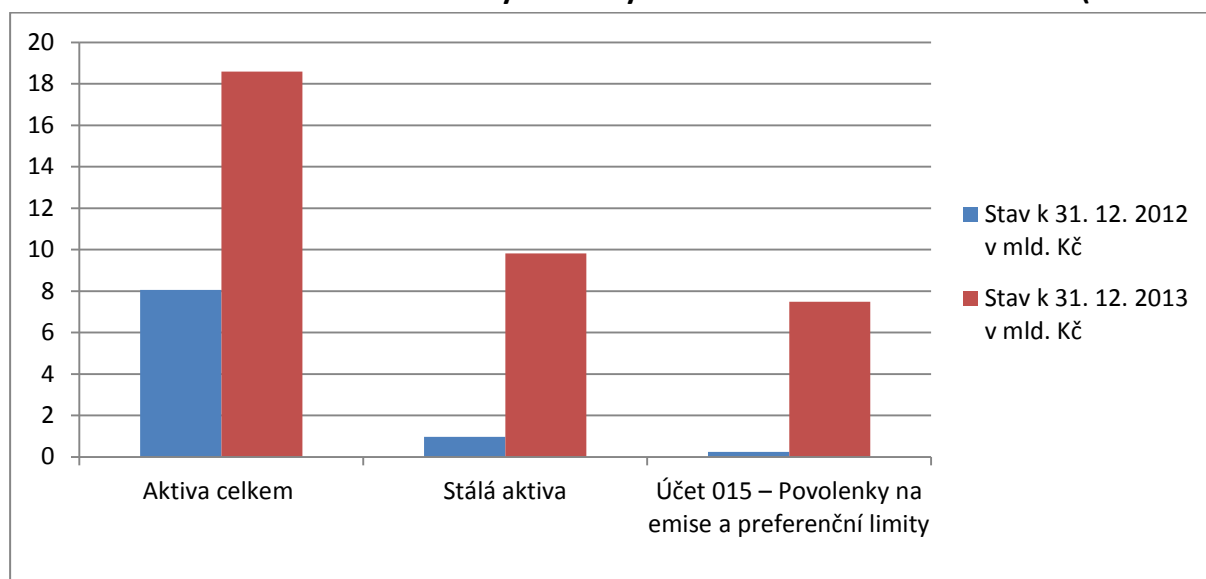
Existenci výše uvedeného množství povolenek MŽP při inventarizaci neprokázalo výpisem z účtů v registru EU s odůvodněním, že do registru EU nemá přístup a povolenky nejsou generovány na účtech členských států ani přes ně nejsou převáděny. Množství povolenek vykázaných MŽP je tak odhadem jejich množství pro celý rok 2013 (sníženým o předpokládané úbytky v tomto roce v důsledku hlášení jednotlivých provozovatelů o změnách, na jejichž základě je kráceno množství přidělených bezplatných povolenek), který byl proveden na základě národní alokační tabulky. Navíc hodnota konečného zůstatku vykázaného na účtu 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity* byla vyčíslena nesprávně⁴⁸, neboť MŽP k datu účetní závěrky ocenilo reálnou hodnotou nejen povolenky určené k dražbě, ale i bezplatné povolenky určené k převodu jednotlivým provozovatelům zařízení (viz bod 1.3.1).

V důsledku této skutečnosti a také v důsledku změny aplikovaných postupů účtování o povolenkách v průběhu roku 2013 byla hodnota aktiv vykázaných v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2013 výrazně vyšší oproti hodnotám vykázaným v ÚZ sestavené k 31. prosinci 2012.

⁴⁶ Zákon o účetnictví neobsahuje definici pojmu aktiva. Podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví by kromě splnění jiných požadavků pro uznání aktiva v účetních výkazech měla být splněna i podmínka, že jde o prostředky kontrolované/ovládané, příp. spoluovládané příslušnou účetní jednotkou.

⁴⁷ Při tomto převodu účtovalo MŽP v roce 2014 o nákladech ve výši 9 449 243 709,71 Kč na účet 543 – *Dary*, neboť dle stávajících právních předpisů upravujících postupy účtování o dlouhodobém nehmotném majetku vybrané účetní jednotky z titulu následného převedení tohoto majetku na další subjekty, které nejsou vybranými účetními jednotkami, neúčtují prostřednictvím účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*.

⁴⁸ Viz část „přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu“.

Graf č. 1 – Meziroční srovnání aktiv vykazovaných MŽP**(v mld. Kč)**

Zdroj: ÚZ MŽP k 31. prosinci 2013.

Souvztažným účtem k účtu 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity* je při nabytí povolenek účet 401 – *Jmění účetní jednotky*. Postup účtování o povolenkách při jejich nabytí vede k navyšování zůstatku účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*, na kterém vybrané účetní jednotky dle ustanovení § 26 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb. účtují zejména bezúplatně převzatý, bezúplatně přešlý nebo předaný dlouhodobý majetek.

Ve **výkazu zisku a ztráty** za rok 2013 vykázalo MŽP ztrátu z prodeje povolenek vydaných na třetí obchodovací období. Výnosy z prodeje povolenek byly u MŽP v souhrnu za rok 2013⁴⁹ nižší než náklady z prodaných povolenek. MŽP povolenky vyřazovalo z majetku a účtovalo o nákladech⁵⁰ z vyřazení majetku oceněného v reprodukční pořizovací ceně stanovené k 30. září 2013. Výnosy byly realizovány v tržních cenách. Téměř u všech dražeb povolenek uskutečněných ve 4. čtvrtletí roku 2013 došlo však k poklesu tržní ceny (viz příloha č. 2) a v důsledku toho k poklesu výnosů.

Tabulka č. 5 – Vyčíslení vlivu transakcí souvisejících s prodejem povolenek vydaných na třetí obchodovací období⁵¹ na výsledek hospodaření MŽP vykázaný za rok 2013

Číslo syntetického účtu	Název účtu	Částka vykázaná v Kč
645	Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku	2 091 812 863,18
663	Kurzové zisky	1 883 870,52
552	Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek	2 143 238 227,48
Výsledek hospodaření za rok 2013 (výnosy minus náklady)		-49 541 493,78

Zdroj: účetní deník MŽP za rok 2013.

⁴⁹ Postup účtování o povolenkách ve třetím obchodovacím období do 30. září 2013 neměl dopad na hospodářský výsledek, jak je popsáno v části „Účtování a vykazování povolenek“.

⁵⁰ Na účet 552 – *Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek*.

⁵¹ Povolenkám vydaným na druhé obchodovací období skončila platnost k 30. dubnu 2013, a to v souladu s ustanovením § 9 zákona č. 383/2012 Sb.

Postupy účtování použité Ministerstvem životního prostředí v roce 2013 vedly k tomu, že z transakcí s povolenkami vydanými na třetí obchodovací období vykázalo MŽP náklady převyšující výnosy o částku 49 541 493,78 Kč, a to v důsledku změny reálné hodnoty povolenek v průběhu roku 2013. MŽP z daných transakcí získalo v průběhu roku 2013 příjmy⁵² v celkové výši 2 093 696 733,70 Kč.

MŽP v **příloze účetní závěrky** nevedlo ke skutečnostem vykázaným v ÚZ k 31. prosinci 2013 z titulu transakcí s povolenkami žádné doplňující informace, zejména nevedlo způsob stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu, způsob určení množství povolenek zařazených do majetku, nevysvětlilo změny v postupu účtování v průběhu roku 2013 ani převod bezplatných povolenek určených pro rok 2013 až v roce 2014. Přitom např. stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu má zásadní vliv na účetní závěrku (z důvodu ocenění povolenek reprodukční pořizovací cenou, která je stanovena na základě tržní ceny k datu jejich zařazení do majetku), obdobné je to i s množstvím povolenek zařazovaných do majetku. Obě tyto skutečnosti jsou určující nejen pro vykázání výše tohoto majetku, ale i nákladů při jeho úbytku. Údaje související s povolenkami vykázané v ÚZ MŽP k 31. prosinci 2013 jsou proto bez doplňujících informací málo vypovídající a obtížně srozumitelné.

1.3 Nesprávnosti v ÚZ a hlavní příčiny těchto nesprávností

V účetní závěrce MŽP sestavené k 31. prosinci 2013 v údajích za běžné období byla zjištěna celková nesprávnost ve výši 7 106 204 874,90 Kč⁵³. Podíl na celkové nesprávnosti má nadhodnocení a podhodnocení položek výkazu rozvaha, výkazu zisku a ztráty, přílohy účetní závěrky, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Zjištěné nesprávnosti vznikly v důsledku toho, že MŽP nepostupovalo v souladu s některými ustanoveními právních předpisů upravujících účetnictví a účetní výkaznictví OSS pro rok 2013.

Nesprávnosti byly identifikovány dle jednotlivých položek ÚZ s ohledem na jejich obsahové vymezení podle ustanovení § 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a podle vyhlášky č. 410/2009 Sb.

1.3.1 Správnost a úplnost účetnictví

MŽP nevedlo v roce 2013 správné a úplné účetnictví ve smyslu zákona o účetnictví a dalších právních předpisů, neboť v některých případech nedodrželo obsahové vymezení položek ÚZ stanovené vyhláškou č. 410/2009 Sb. Nedostatky byly zjištěny zejména v níže uvedených případech:

⁵² Ustanovení § 7 zákona č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

⁵³ Vyčíslené jsou nesprávnosti, které byly zjištěny v rozsahu vybraných skutečností identifikovaných v návaznosti na jejich významnost a riziko vzniku významné nesprávnosti.

Transfery⁵⁴ financované ze státního rozpočtu

- **Národní transfery určené k finančnímu vypořádání**

MŽP v roce 2013 poskytovalo ze státního rozpočtu transfery např. v rámci financování programů, ve formě příspěvků zoologickým zahradám nebo v podobě národního podílu financování projektů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie. MŽP o těchto transferech účtovalo ve smyslu ČÚS č. 703 – *Transfery* jako poskytovatel transferu bez povinnosti poskytnutý transfer finančně vypořádat. Z podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo ale zřejmé, že se jednalo o transfery určené k finančnímu vypořádání, to však nebylo k datu 31. prosince 2013 provedeno. MŽP proto mělo v průběhu roku 2013 účtovat v souladu s bodem 3.4 ČÚS č. 703 – *Transfery* o zálohách při poskytování těchto transferů a k 31. prosinci 2013 také o dohadných účtech pasivních, a to v odhadované výši použití transferu u příjemce. V důsledku toho MŽP ve výkazu rozvaha podhodnotilo zůstatek účtu 373 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy na transfery* o 22 961 689,80 Kč, zůstatek účtu 471 – *Dlouhodobé poskytnuté zálohy na transfery* o 7 641 532,23 Kč a zůstatek účtu 389 – *Dohadné účty pasivní až do výše 30 603 222,03 Kč*.

- **Dotace na pořízení dlouhodobého majetku zřizovaným příspěvkovým organizacím**

MŽP poskytovalo v roce 2013 na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace peněžní prostředky určené na pořízení dlouhodobého majetku zřizovaným příspěvkovým organizacím a účtovalo o nich jako o poskytnutém transferu. Dle bodu 3.1 písm. a) ČÚS č. 703 – *Transfery* se tyto prostředky ale za transfer nepovažují a v souladu s bodem 4.1.8 ČÚS č. 709 – *Vlastní zdroje* mají být při poskytnutí účtovány na straně „má dáti“ účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*. MŽP tak ve výkazu rozvaha nadhodnotilo zůstatek účtu 401 – *Jmění účetní jednotky* o 8 073 940,37 Kč, o tuto částku podhodnotilo zůstatek účtu 493 – *Výsledek hospodaření běžného účetního období* a ve výkazu zisku a ztráty o tuto částku nadhodnotilo zůstatek účtu 571 – *Náklady vybraných ústředních institucí na transfery*.

Oceňování a evidence dlouhodobého majetku

MŽP nepostupovalo dle bodu 7.1 písm. a) ČÚS č. 710 – *Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek*, neboť neupravilo vnitřním předpisem způsob zajišťování účetních záznamů pro potřeby ocenění dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku. Způsob evidence dlouhodobého majetku MŽP nebyl v souladu s ustanovením § 55 vyhlášky č. 410/2009 Sb., neboť ocenění majetku nebylo zvyšováno o provedené technické zhodnocení. Technická zhodnocení byla evidována jako samostatné majetkové položky, které byly samostatně i odpisovány (např. software sloužící k podpoře odpadové legislativy). Takový postup byl použit i v případě, že majetek byl hrazen postupně, tzn. ve splátkách (ortofotomapy). Z majetkové evidence MŽP tak nebylo možné v celém rozsahu jednoznačně určit, k jakému majetku se provedené technické zhodnocení vztahuje.

⁵⁴ Transferem se v souladu s ČÚS č. 703 – *Transfery* rozumí poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí, zejména v případě státního rozpočtu, rozpočtů územních samospráv či státních fondů, mohou to tedy být zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary.

Tato skutečnost má obecně vliv na výši vykazovaných odpisů, oprávek a hodnot majetku ve sloupci „Netto“ ve výkazu rozvaha.

Ortofotomapy

Na základě licenční smlouvy je MŽP oprávněno k výkonu práva užívat ortofotomapy správního území České republiky v hodnotě 9 450 000 Kč. Tento majetek MŽP v ÚZ k 31. prosinci 2013 vykázalo na účtu 013 – *Software*. V tomto případě ale nejde o software, ale o jiná ocenitelná práva, k nimž byla uzavřena licenční smlouva podle zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon. V důsledku této skutečnosti MŽP ve výkazu rozvaha nadhodnotilo zůstatek účtu 013 – *Software* o 9 450 000 Kč ve sloupci „Brutto“ a o tuto částku podhodnotilo zůstatek účtu 014 – *Ocenitelná práva* ve sloupci „Brutto“. Současně v důsledku této skutečnosti MŽP nadhodnotilo/podhodnotilo částku vykázanou u těchto účtů ve sloupci „Korekce“ o 4 615 625 Kč a nadhodnotilo/podhodnotilo částku vykázanou u těchto účtů ve sloupci „Netto“ o 4 834 375 Kč.

Pohledávky

MŽP jako ústřední správní úřad v oblasti posuzování vlivů na životní prostředí v souladu se zákonem č. 100/2001 Sb., o posuzování vlivů na životní prostředí, a vyhláškou č. 457/2001 Sb., o odborné způsobilosti a úpravě některých otázek souvisejících s posuzováním vlivů na životní prostředí, předepsalo k refundaci jednotlivým oznamovatelům záměrů náklady spojené s posuzováním vlivů těchto záměrů na životní prostředí a z tohoto titulu vykázalo pohledávky. Některé z těchto pohledávek MŽP ale nesprávně vykázalo na účtu 377 – *Ostatní krátkodobé pohledávky*. V souladu s ustanovením § 22 vyhlášky č. 410/2009 Sb. mělo MŽP tyto pohledávky vykázat na účtu 315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti*. V důsledku této skutečnosti MŽP nadhodnotilo účet 377 – *Ostatní krátkodobé pohledávky* ve sloupci „Brutto“ o 1 258 536,25 Kč a o tuto částku podhodnotilo účet 315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti*. Ve sloupci „Netto“ jsou pak tyto účty nadhodnoceny/podhodnoceny o částku 960 194,25 Kč.

Závazky

Závazky z mezd, které měly být zaměstnancům vyplaceny v lednu 2014 formou bezhotovostního převodu na jejich účty, vykázalo MŽP nesprávně na účtu 333 – *Jiné závazky vůči zaměstnancům*. Tyto závazky mělo MŽP v souladu s ustanovením § 32 vyhlášky č. 410/2009 Sb. vykázat na účtu 331 – *Zaměstnanci*. V důsledku toho MŽP ve výkazu rozvaha nadhodnotilo k 31. prosinci 2013 zůstatek účtu 333 – *Jiné závazky vůči zaměstnancům* o 16 496 859 Kč a o tuto částku podhodnotilo zůstatek účtu 331 – *Zaměstnanci*.

Opravné položky k pohledávkám

MŽP netvořilo a neúčtovalo o opravných položkách k pohledávkám, které byly více než devadesát dní po splatnosti, a vznikly tak důvody pro tvorbu opravných položek dle ustanovení § 65 odst. 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Jednalo se o některé pohledávky, které MŽP k 31. prosinci 2013 vykázalo na účtu 377 – *Ostatní krátkodobé pohledávky*⁵⁵ a také na účtu

⁵⁵ Tyto pohledávky dle obsahového vymezení odpovídaly účtu 315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti*.

315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti*. V důsledku toho MŽP ve výkazu rozvaha nadhodnotilo zůstatek účtu 315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti* ve sloupci „Brutto“ o 342 387,37 Kč a o stejnou částku podhodnotilo sloupec „Korekce“ u tohoto účtu. Současně tím MŽP nadhodnotilo zůstatek účtu 493 – *Výsledek hospodaření běžného účetního období* o 233 986,57 Kč a zůstatek účtu 432 – *Výsledek hospodaření minulých účetních období* o 108 400,80 Kč. Ve výkazu zisku a ztráty podhodnotilo MŽP zůstatek účtu 556 – *Tvorba a zúčtování opravných položek* za rok 2013 o 233 986,57 Kč.

Přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu

Dle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona o účetnictví oceňují vybrané účetní jednotky majetek určený k prodeji k datu účetní závěrky reálnou hodnotou.

MŽP v případě povolenek na emise tuto účetní metodu oceňování neaplikovalo správně, neboť k datu účetní závěrky ocenilo reálnou hodnotou nejen povolenky určené k dražbě, ale i bezplatné povolenky, které reálnou hodnotou oceněny být neměly. V důsledku toho MŽP ve výkazu rozvaha podhodnotilo účet 407 – *Jiné oceňovací rozdíly* o 190 809 689,38 Kč a o stejnou částku podhodnotilo i účet 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity*. MŽP navíc při aplikaci této účetní metody účtovalo k datu účetní závěrky i o nákladech z přecenění všech povolenek. O těchto skutečnostech se ale v souladu s ustanovením § 64 vyhlášky č. 410/2009 Sb. účtuje až k okamžiku prodeje, což u povolenek určených k dražbě bylo až v roce 2014. V důsledku toho MŽP ve výkazu rozvaha nadhodnotilo zůstatek účtu 407 – *Jiné oceňovací rozdíly* o 210 998 194,21 Kč a o stejnou částku podhodnotilo účet 493 – *Výsledek hospodaření běžného účetního období* a ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo účet 564 – *Náklady z přecenění reálnou hodnotou*.

Opravy minulých období

MŽP od roku 2003 každoročně provádělo bezplatnou výměnu automobilů s dodavatelem, vracelo dodavateli automobil v daném roce používaný a za něj získávalo směnou automobil nový. Tento způsob nakládání s majetkem státu zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, nepředpokládá.

Přitom MŽP evidovalo v majetkové evidenci stále původní automobil pořízený v roce 2003. Z pořizovací ceny původního automobilu také vypočítávalo odpisy a k této ceně vykazovalo i opravy, a to až do konce roku 2012. MŽP tak v jednotlivých letech porušovalo zákon o účetnictví i vyhlášku č. 410/2009 Sb., když z titulu směny vozidel neúčtovalo o stavu a pohybu majetku a nesprávně vykazovalo stav tohoto majetku v předchozích účetních obdobích.

MŽP v roce 2013 opravilo tyto skutečnosti z minulých období, ale porušilo ustanovení bodu 3.5.6 ČÚS č. 709 – *Vlastní jmění*, neboť o významné opravě⁵⁶ za minulá účetní období, mají-li vliv na výsledek hospodaření, se v souladu s tímto bodem standardu účtuje prostřednictvím účtu 408 – *Opravy minulých období*. MŽP ale účtovalo o nákladech a výnosech, čímž všechny tyto skutečnosti promítlo do výsledku hospodaření za rok 2013. MŽP tak ve výkazu rozvaha

⁵⁶ Dle ustanovení § 26 odst. 2 písm. d) vyhlášky č. 410/2009 Sb. se za významnou považuje oprava, jejíž výše dosahuje alespoň 0,3 % hodnoty aktiv netto za minulá účetní období nebo částky 260 000 Kč.

podhodnotilo zůstatek účtu 408 – *Opravy minulých období* o 907 525 Kč, nadhodnotilo zůstatek účtu 493 – *Výsledek hospodaření běžného účetního období* o 907 525 Kč a ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo zůstatek účtu 664 – *Výnosy z přecenění reálnou hodnotou* o 907 525 Kč.

Úroky přijaté od Národního fondu

MŽP vykázalo nesprávně na účtu 662 – *Úroky peněžní prostředky přijaté v rámci OPŽP z účtu platebního a certifikačního orgánu*, u kterého se jednalo o úroky z peněžních prostředků OPŽP za období od 1. října 2011 do 31. března 2013. V souladu s čl. 83 nařízení Rady č. 1083/2006⁵⁷ a čl. 81 odst. 3 nařízení Rady č. 1198/2006⁵⁸ se tyto úroky považují za prostředky, které nahrazují národní podíl financování příslušného programu, a prostředky přijaté od Národního fondu představují refundaci poskytnutého transferu⁵⁹. MŽP tak ve výkazu zisku a ztráty nadhodnotilo zůstatek účtu 662 – *Úroky* a podhodnotilo zůstatek účtu 671 – *Výnosy vybraných ústředních vládních institucí z transferů* o 7 561 697,89 Kč.

Podrozvahové účty

MŽP na podrozvahových účtech k 31. prosinci 2013 vykázalo podmíněné závazky ze soudních sporů. Některé takto vykázané skutečnosti však k 31. prosinci 2013 nebyly předmětem soudního ani jiného řízení. V důsledku toho MŽP v příloze ÚZ nadhodnotilo zůstatek účtu 984 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení* o 822 898 Kč, nadhodnotilo zůstatek účtu 983 – *Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení* o 12 781 092,40 Kč a podhodnotilo zůstatek účtu 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům* o částku 13 603 990,40 Kč.

MŽP na podrozvahovém účtu 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv* nesprávně vykázalo podmíněný závazek z titulu smlouvy o pořízení dlouhodobého nehmotného majetku, který svou povahou odpovídal obsahovému vymezení účtu 972 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku*. MŽP tento podmíněný závazek vykázalo navíc i v nesprávné výši 72 262 410 Kč, neboť celková cena pořizovaného majetku ve smlouvě byla uvedena ve výši 54 112 410 Kč. V důsledku této skutečnosti MŽP v příloze ÚZ nadhodnotilo účet 974 – *Dlouhodobé podmíněné závazky z jiných smluv* o 72 262 410 Kč, podhodnotilo účet 972 – *Dlouhodobé podmíněné závazky ze smluv o pořízení dlouhodobého majetku* o částku 54 112 410 Kč, a tím výsledně podhodnotilo účet 999 – *Vyrovňovací účet k podrozvahovým účtům* o částku 18 150 000 Kč.

⁵⁷ Nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 ze dne 11. července 2006, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu a Fondu soudržnosti a o zrušení nařízení (ES) č. 1260/1999.

⁵⁸ Nařízení Rady (ES) č. 1198/2006 ze dne 27. července 2006, o Evropském rybářském fondu.

⁵⁹ Převod úroků vyplývá také z ustanovení bodu 3.7 *Metodiky finančních toků a kontroly programů spolufinancovaných ze strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu na programové období 2007–2013*.

Přehled o peněžních tocích

MŽP nenaplnilo některé položky přehledu o peněžních tocích k 31. prosinci 2013 v souladu s § 43 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

MŽP podhodnotilo položku *P. Stav peněžních prostředků k 1. lednu* o částku 2 000 000 Kč a v položce *H. Příjmové a výdajové účty rozpočtového hospodaření* vykázalo plusovou částku 3 210 009 728,42 Kč namísto záporné výše této hodnoty. Nesprávnosti na těchto položkách ovlivnily hodnotu na položce *F. Celková změna stavu peněžních prostředků k 31. 12. 2013*. Z logické konstrukce přehledu o peněžních tocích vyplývá, že dosazením správných hodnot do položek *P. Stav peněžních prostředků k 1. lednu* a *H. Příjmové a výdajové účty rozpočtového hospodaření* měla být na položce *F. Celková změna stavu peněžních prostředků* vykázána částka v záporné výši 3 237 885 986,75 Kč. MŽP na této položce ale vykázalo částku ve výši plus 3 184 133 470,09 Kč.

Položka *F. Celková změna stavu peněžních prostředků* je dle ustanovení § 43 odst. 7 písm. a) vyhlášky č. 410/2009 Sb. součtem položek *A. Peněžní toky z provozní činnosti*, *B. Peněžní toky z dlouhodobých aktiv* a *C. Peněžní toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazků a dlouhodobých pohledávek*, a vyjadřuje tedy celkové zvýšení či snížení stavu peněžních prostředků v průběhu běžného účetního období.

Položka *F. Celková změna stavu peněžních prostředků* zahrnuje mimo jiné i položky *A.I.4. Zisk (ztráta) z prodeje dlouhodobého majetku*, *A.I.6. Ostatní úpravy o nepeněžní operace*, *A.II.1. Změna stavu krátkodobých pohledávek*, *A.II.2. Změna stavu krátkodobých závazků* a *C.I. Peněžní toky vyplývající ze změny vlastního kapitálu*. MŽP nedisponovalo v účetnictví potřebným analytickým členěním syntetických účtů pro správné naplnění těchto položek. Z předloženého algoritmu sestavení tohoto výkazu ale bylo zřejmé, že MŽP tyto položky nenaplnilo v souladu s jejich obsahovým vymezením dle § 43 vyhlášky č. 410/2009 Sb.⁶⁰

Z důvodu neexistence potřebného analytického členění účtů relevantních z hlediska obsahového vymezení těchto položek nebyly nesprávnosti vyčísleny dle jednotlivých položek přehledu o peněžních tocích. Vzhledem k poznaným nesprávným postupům MŽP při sestavení tohoto přehledu je ale zřejmé, že celá konstrukce přehledu o peněžních tocích k 31. prosinci 2013 je zatížena nesprávnostmi v souhrnné výši 6 422 019 456,84 Kč, a to na různých úrovních jeho sestavení.

⁶⁰ Do výpočtu položky *A.I.6. Ostatní úpravy o nepeněžní operace* zahrnuje MŽP mimo jiné i částku ve výši 6 486 711 434,78 Kč z účtu 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity*. Do výpočtu položky *A.II.1. Změna stavu krátkodobých pohledávek* zahrnuje MŽP mimo jiné i hodnotu v záporné výši 9 872 139 448,31 Kč, která představuje rozdíl mezi obraty „*má dáti*“ a „*dal*“ účtu 401 – *Jmění účetní jednotky za rok 2013*. Do výpočtu položky *A.II.2. Změna stavu krátkodobých závazků* zahrnuje MŽP i zůstatek účtu 558 – *Náklady z drobného dlouhodobého majetku* ve výši 5 215 339,66 Kč. Do výpočtu položky *C.I. Peněžní toky vyplývající ze změny vlastního kapitálu* zahrnuje MŽP i zůstatek účtu 432 – *Výsledek hospodaření minulých účetních období* vykázaný ve výkazu rozvaha ve výši mínus 9 823 015 076,47 Kč. Všechny tyto skutečnosti jsou v rozporu s obsahovým vymezením uvedených položek přehledu o peněžních tocích.

Přehled o změnách vlastního kapitálu

MŽP nenaplnilo některé položky přehledu o změnách vlastního kapitálu v souladu s § 44 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

Nepostupovalo např. v souladu s ustanovením § 44 odst. 10 písm. g) a h) vyhlášky č. 410/2009 Sb., neboť opravy minulých období účtované v průběhu roku 2013 na účtu 408 – *Opravy minulých období* nerozčlenilo v účetnictví ve vztahu k období minulému a k předchozím účetním obdobím, a v důsledku toho nenaplnilo řádek *A.VII.2 Opravy předchozích účetních období*.

MŽP naplnilo nesprávně i položku *A.VII.1. Opravy minulého účetního období* ve sloupcích „zvýšení stavu“ a „snížení stavu“, a to v důsledku skutečnosti, že v průběhu účetního období nepostupovalo v souladu s bodem 3.5.6 ČÚS č. 709 – *Vlastní zdroje*, který stanoví, že o významných opravách se na účtu 408 – *Opravy minulých období* účtuje vždy v částkách s kladným znaménkem (tzn. stejným způsobem, jakým je účtováno o původním účetním případě). MŽP v průběhu účetního období účtovalo o těchto opravách v záporných částkách (tzn. opačným způsobem, než jakým účtovalo o původním účetním případě), a v důsledku této skutečnosti podhodnotilo položku *A.VII.1. Opravy minulého účetního období* ve sloupci „snížení stavu“ i ve sloupci „zvýšení stavu“ o 273 387 694,80 Kč.

Příloha účetní závěrky

MŽP nenaplnilo některé položky přílohy ÚZ v souladu s ustanovením § 45 odst. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

MŽP v příloze ÚZ sestavené k 31. prosinci 2013 neuvedlo informace k účetním metodám používaným v průběhu roku 2013 (např. k metodě odpisování, k metodě časového rozlišení, k metodě kurzových rozdílů, k oceňování podmíněných aktiv a pasiv), ani doplňující informace k položkám jednotlivých výkazů ÚZ sestavené k 31. prosinci 2013, např. informace k uplatněné plošné korekci v rámci operačního programu *Životní prostředí*, k údajům vykázaným z titulu hospodaření s povolenkami na emise (viz část 1.2 tohoto kontrolního závěru), k položkám přehledu o peněžních tocích ani informace k položkám přehledu o změnách vlastního kapitálu.

V položce přílohy ÚZ *A.5 Informace podle § 18 odst. 1 písm. c) zákona*, která obsahuje informace o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a o výši evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů, uvedlo MŽP nesprávně závazky z titulu zúčtování mezd za prosinec 2013 v celkové částce 14 945 292 Kč, i když tyto závazky byly splatné až v lednu 2014. Nejednalo se tedy o závazky se splatností k datu sestavení účetní závěrky, ani o závazky po splatnosti k tomuto datu, ani o daňové nedoplatky.

1.4 Inventarizace majetku a závazků

Povinnost inventarizovat majetek a závazky vyplývá ze zákona o účetnictví. Požadavky na organizační zajištění a způsob provedení inventarizace stanoví vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.

Dokladová inventura

Při dokladové inventuře je dle § 7 odst. 2 vyhlášky č. 270/2010 Sb. základním způsobem zjišťování skutečného stavu pohledávek, závazků a nehmotného majetku nebo jiných aktiv a jiných pasiv ověření podle inventarizačních evidencí. MŽP v rámci dokladové inventury k 31. prosinci 2013 skutečný stav majetku a závazků nezjišťovalo z inventarizačních evidencí, ale z údajů vedených v účetnictví. Navíc MŽP při dokladových inventurách neprovedlo ani vzájemné odsouhlasení jednotlivých pohledávek a závazků dle ustanovení § 3 odst. 1 písm. j) vyhlášky č. 270/2010 Sb.

V důsledku nesprávně provedené dokladové inventury k 31. prosinci 2013 MŽP nezjistilo, že vykázaný stav některých účtů ÚZ sestavené k 31. prosinci 2013 neodpovídal skutečnému stavu. Jednalo se např. o účet 372 – *Krátkodobé závazky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí*⁶¹, účet 315 – *Jiné pohledávky z hlavní činnosti*⁶² a účet 983 – *Krátkodobé podmíněné závazky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení*⁶³.

Z uvedených skutečností vyplývá, že MŽP při dokladových inventurách v rozporu s ustanoveními § 29 a § 30 zákona o účetnictví nezjistilo skutečný stav majetku a závazků ani neověřilo, zda odpovídá stavu vykázanému v ÚZ k 31. prosinci 2013. MŽP navíc dokladovou inventuru ukončilo až 21. května 2014, což bylo 3 měsíce po termínu stanoveném v § 30 odst. 6, písm. b) zákona o účetnictví. Ve smyslu tohoto ustanovení musí být inventura ukončena nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni, a to z důvodu, aby případné zjištěné inventurní rozdíly mohly být zúčtovány ještě do účetního období, za které se tyto skutečnosti ověřují.

Fyzická inventura

MŽP stanovilo jako rozhodný den pro zjišťování skutečného stavu majetku fyzickou inventurou 3. prosinec 2013. Inventurní soupisy z fyzické inventury provedené k tomuto datu nebyly vyhotoveny v rozsahu stanoveném vyhláškou č. 270/2010 Sb., neboť nebyly označeny účty, na kterých je o inventarizovaném majetku účtováno. Inventurní soupisy tak nebyly způsobilé k tomu, aby MŽP na jejich základě v souladu s ustanovením § 29 zákona o účetnictví ověřilo, zda zjištěný skutečný stav majetku k rozhodnému dni uvedený na inventurních soupisech odpovídal stavu tohoto majetku v účetnictví. Stejně nedostatky byly zjištěny také kontrolní akcí č. 13/07⁶⁴.

⁶¹ Viz část 1.1.

⁶² Viz část 1.3.1.

⁶³ Viz část 1.3.1.

⁶⁴ Kontrolní akce č. 13/07 – *Majetek a peněžní prostředky státu, se kterými je příslušné hospodařit Ministerstvo životního prostředí* (kontrolní závěr byl zveřejněn v částce 1/2014 *Věstníku NKÚ*).

K 31. prosinci 2013 MŽP vyhotovilo inventurní soupisy prokazující rozsah přírůstků a úbytků, které nastaly mezi rozhodným dnem a rozvahovým dnem. Pro prokázání provedení inventarizace v souladu se zákonem o účetnictví musí účetní jednotka dle § 31 tohoto zákona uschovávat účetní záznamy včetně inventurních soupisů k rozhodnému dni i dodatečné inventurní soupisy k rozvahovému dni, přičemž oba tyto druhy soupisů musí být způsobilé k tomu, aby na jejich základě bylo možné ověřit zjištěný skutečný stav majetku a závazků se stavem v účetnictví.

MŽP neprovedlo v roce 2013 inventarizaci v souladu se zákonem o účetnictví, a proto jeho účetnictví je dle ustanovení § 8 odst. 4 zákona o účetnictví neprůkazné.

1.5 Podpis účetní závěrky jako její povinná součást dle zákona o účetnictví

Účetní závěrka MŽP k 31. prosinci 2013 byla podepsána ředitelem odboru rozpočtu MŽP na základě pověření vydaného ministrem životního prostředí.

ÚZ MŽP sestavená k 31. prosinci 2013 neobsahovala všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 2 zákona o účetnictví⁶⁵, který ukládá, aby byl k účetní závěrce připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. a) až c) téhož zákona. V souladu s tímto ustanovením zákona se připojením podpisového záznamu považuje účetní závěrka za sestavenou k uvedenému okamžiku sestavení. Připojení podpisu k účetní závěrce je právním jednáním, kterým vedoucí organizační složky státu dává navenek na vědomí, že s obsahem účetní závěrky souhlasí a že údaje v ní obsažené považuje za správné a pravdivé.

1.6 Schvalování účetní závěrky

Požadavky na schvalování účetních závěrek stanoví vyhláška č. 220/2013 Sb., o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.

V záznamu z kontroly účetních závěrek k 31. prosinci 2013, který byl Ministerstvem životního prostředí předložen jako dokument podle § 11 vyhlášky č. 220/2013 Sb., je uvedeno: „ ... *vzhledem k tomu, že účetní závěrky prošly kontrolami portálu CSÚIS ..., se komise věnovala zejména kontrole účetních závěrek ve vazbě k inventuře rozvahových účtů a jejich vzájemné návaznosti.*“ Z dokumentu však nevyplývá, zda schvalující orgán schvaloval účetní závěrku i na základě dalších podkladů tak, jak jsou stanoveny v § 5 vyhlášky č. 220/2013 Sb. Účetní závěrka MŽP k 31. prosinci 2013 byla schvalujícím orgánem schválena dne 27. června 2014.

⁶⁵ V případě § 18 odst. 2 zákona o účetnictví se jedná o ustanovení zvláštního právního předpisu. Obecným právním předpisem je zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, který v ustanovení § 7 odst. 2 umožňuje vedoucímu organizační složky státu pro některé právní úkony písemně pověřit jednáním jiného vedoucího zaměstnance dané organizační složky státu. V případech, kdy je jeden právní předpis ve vztahu speciality k jinému právnímu předpisu, je při jejich aplikaci nutno postupovat dle právní zásady, která stanoví, že v případě vzájemného rozporu má ustanovení zvláštního zákona přednost před ustanovením zákona obecného.

2. Finanční výkazy MŽP za rok 2013

V průběhu kontroly byl prověřován výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, organizačních složek státu a státních fondů (dále také „výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu“).

Tabulka č. 6 – Údaje z výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu (v Kč)

Rozpočtové příjmy		Rozpočtové výdaje	
Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku	Konečný rozpočet	Výsledek od počátku roku
17 954 163 000,00	14 121 203 577,30	34 595 989 756,98	17 331 213 305,72

Zdroj: výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu MŽP za rok 2013.

Nesprávnost byla v tomto výkazu zjištěna v celkové výši 3 531 465,56 Kč. Nejvýznamnější částku z toho tvořila nesprávnost ve výši 3 483 565,56 Kč. Jednalo se o peněžní prostředky přijaté v rámci operačního programu *Nadnárodní spolupráce z Evropského fondu pro regionální rozvoj*, a to prostřednictvím zahraničního partnera, členského státu Evropské unie. MŽP vykazovalo tuto částku nesprávně na položce 4118 – *Neinvestiční převody z Národního fondu* místo na položce rozpočtové skladby 4153 – *Neinvestiční převody přijaté od Evropské unie*.

3. Závěrečný účet

Při kontrole závěrečného účtu kapitoly 315 – *Ministerstvo životního prostředí* za rok 2013 se kontrola zaměřila zejména na dodržení souladu s vyhláškou č. 419/2001 Sb., o rozsahu, struktuře a termínech údajů předkládaných pro vypracování návrhu státního závěrečného účtu a o rozsahu a termínech sestavení návrhů závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu, a prověřeny byly také vybrané oblasti jako transfery, zálohy a bezúplatné převody.

3.1 Soulad ZÚ kapitoly MŽP za rok 2013 s vyhláškou č. 419/2001 Sb.

Předložený ZÚ kapitoly MŽP za rok 2013 obsahoval hodnoticí zprávu, průvodní zprávu, povinné číselné sestavy a tabulkové přílohy v rozsahu stanoveném vyhláškou č. 419/2001 Sb. Nad rámec této vyhlášky MŽP v závěrečném účtu zveřejňuje i sumáře účetních výkazů rozvaha, výkazu zisku a ztráty a přílohy účetní závěrky za kapitolu. Průvodní zpráva o finančním hospodaření a plnění celkových vztahů ke státnímu rozpočtu ČR kapitoly 315 – *Ministerstvo životního prostředí* za rok 2013 (dále také „průvodní zpráva“) neobsahovala:

- rozbor rovnoměrnosti čerpání výdajů se zdůvodněním výkyvů v jednotlivých čtvrtletích roku při čerpání kapitálových výdajů,
- hodnocení hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti vynakládání výdajů kapitoly,
- výsledky a zhodnocení plnění opatření přijatých k výsledkům kontrol NKÚ a vnitřních kontrol,
- předpis, inkaso, přeplatky a nedoplatky k daňovým příjmům z titulu správních poplatků, poplatků na činnost správních úřadů, soudních poplatků a pokut,
- vyčíslení konečného zůstatku na bankovních účtech, z nichž byly prostřednictvím platebních karet uskutečňovány výdaje související se zahraničními pracovními cestami.

3.2 Prověření vybraných oblastí komentovaných v ZÚ kapitoly MŽP za rok 2013

Transfery

MŽP v průvodní zprávě v rámci hodnocení prostředků vynaložených na společné programy Evropské unie a České republiky nepodalo informaci o zhodnocení výdajů ve vztahu ke státnímu rozpočtu včetně zdůvodnění nízkého plnění státního rozpočtu, nevedlo srovnání těchto výdajů hodnoceného roku s čerpáním v minulém roce ani informace o hodnocení výdajů ke stavu implementace programu nebo projektu.

Zálohy

MŽP v souladu s požadavky vyhlášky č. 419/2001 Sb. uvedlo v průvodní zprávě informace o zálohových platbách v členění za OSS a příspěvkové organizace. Kontrolou bylo zjištěno, že v sumáři výkazů rozvaha za OSS byla na položce *B.II.4 Krátkodobé poskytnuté zálohy* (účet 314 – *Krátkodobé poskytnuté zálohy*) vykázána částka o 3 978, 39 tis. Kč vyšší než v průvodní zprávě.

Bezúplatné převody

MŽP při sestavení ZÚ za rok 2013 nepostupovalo dle vyhlášky č. 419/2001 Sb., neboť v průvodní zprávě neinformovalo o bezúplatných převodech majetku v celkové výši 2 115 294,50 Kč (dle pořizovacích cen vedených v účetnictví), které byly uskutečněny v roce 2013 ve prospěch územního samosprávného celku a státního fondu.

4. Hospodaření mimo rozpočet

Prostředky revolvingového fondu MŽP

Dne 12. března 2007 byl podepsán dodatek č. 2 k *Memorandu o porozumění mezi Evropskou komisí a Ministerstvem životního prostředí ze dne 13. července 2001*, ve znění jeho dodatku č. 1 ze dne 3. února 2003, (dále také „dodatek č. 2“), ve kterém se Evropská komise k datu platnosti dodatku č. 2 vzdala všech svých práv a závazků vyplývajících z memoranda a jeho dodatku č. 1. Současně je v něm výslovně uvedeno, že účel použití finančních prostředků bude nadále určen smluvní stranou tohoto dodatku a budou využity mimo jakýkoli program Evropské unie, který by stanovil účel jejich použití. Využití těchto prostředků má být v souladu s předpisy aplikovanými v České republice. To ale při hospodaření s nimi splněno nebylo.

MŽP kvalifikovalo tyto prostředky jako mimorozpočtové zdroje⁶⁶ a vytvořilo z nich tzv. „revolvingový fond“. Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých

⁶⁶ MŽP v této věci žádalo stanovisko Ministerstvo financí. Z dokumentace předložené v průběhu kontroly lze vyvozovat, že Ministerstvo financí připouštělo možnost, aby se tyto peněžní prostředky staly mimorozpočtovými zdroji pouze podmíněně, tj. při splnění určitých podmínek. Tyto podmínky explicitně nepopsalo a z obsahu doložené dokumentace plyne, že k žádnému dodatečnému stanovení nových podmínek po době, kdy Ministerstvo financí k věci zaujalo toto stanovisko, nedošlo. K právní povaze dodatku č. 2 Ministerstvo financí uvádí, že se jedná o tzv. „resortní smlouvu“. Tento pojem právní řád České republiky nezná a nijak ho nevymezuje. MŽP v této věci žádalo o stanovisko i Ministerstvo zahraničních věcí.

souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), neumožňuje organizační složce státu vytvořit jiné fondy než fond kulturních a sociálních potřeb a rezervní fond. Součástí rezervního fondu jsou v souladu s ustanovením § 48 rozpočtových pravidel i prostředky poskytnuté ze zahraničí, v tomto paragrafu jsou stanovena také pravidla pro jejich používání. Používání peněžních prostředků „revolvingového fondu“ ale MŽP stanovilo pouze ve své vnitřní směrnici⁶⁷. Tato skutečnost nespĺňuje zákonný požadavek uvedený v § 45 odst. 2 rozpočtových pravidel, který stanoví, že organizační složka státu může používat prostředky jen na opatření zakládající se na právních předpisech.

Dle vnitřní směrnice MŽP mohly být tyto prostředky poskytovány na projekty realizované na území České republiky formou účelově určené půjčky⁶⁸, grantu nebo technické asistence určené pro správce fondu (tj. MŽP). Roční výše prostředků na technickou asistenci neměla dle směrnice MŽP přesahovat 1 % z rozpočtu tohoto fondu, přičemž pro výpočet této částky byla dle sdělení MŽP používána částka 169 264 966 Kč, kterou MŽP označuje za výši prostředků k výchozímu datu 14. srpna 2008. Pro rok 2013 MŽP na tento účel schválilo prostředky ve výši 1 447 814 Kč. Z nich MŽP v roce 2013 hradilo⁶⁹ mzdy, vzdělávací kurzy a cestovné pro správce tohoto fondu, hodnocení projektů externími hodnotiteli, výpočetní techniku nebo tisk programových a projektových brožur.

Poskytování peněžních prostředků revolvingového fondu formou grantů realizovalo MŽP v průběhu roku 2013 přímo z bankovních účtů vedených u komerční bankovní instituce a na ně také přijímalo vratky nespøtřebovaných prostředků. Takový způsob poskytování prostředků ale není v souladu s rozpočtovými pravidly, neboť mimorozpočtové prostředky musí být čerpány prostřednictvím rozpočtu.

Směrnice MŽP umožňovala, aby se prostředky revolvingového fondu MŽP čerpaly na základě smlouvy, což neodpovídá ustanovení § 17 rozpočtových pravidel, podle kterého mohou být dotace poskytovány na základě dohod uzavíraných mezi poskytovatelem a žadatelem jen tehdy, stanoví-li tak zvláštní zákon, ani ustanovením § 12 a § 13 rozpočtových pravidel, která k úpravě pravidel postupu při přípravě, schvalování a realizaci programů a akcí s účastí státního rozpočtu na jejich financování zmocňují právní předpis v podobě vyhlášky, a tudíž neumožňují, aby tyto otázky upravovala pouze směrnice ministerstva. Při poskytování prostředků bylo vydáváno rozhodnutí o poskytnutí dotace, ve kterém bylo uvedeno, že dotace bude poskytnuta za podmínek stanovených ve smlouvě, což neodpovídá zákonné úpravě v rozpočtových pravidlech. Veškeré podmínky poskytnutí dotace dle rozpočtových pravidel měly být uvedeny v samotném rozhodnutí o jejím poskytnutí.

Peněžní prostředky revolvingového fondu byly vedeny na účtech u komerční bankovní instituce. Konečný zůstatek vykázaný na těchto účtech k 31. prosinci 2012 byl ve výši 54 472 963,32 Kč a k 31. prosinci 2013 byl ve výši 27 708 770,16 Kč. Vedení těchto peněžních prostředků na účtech u komerční bankovní instituce není v souladu s rozpočtovými pravidly.

Z dokumentace předložené v průběhu kontroly je zřejmé, že memorandum ani jeho dodatek č. 1 Ministerstvo zahraničních věcí nepovažovalo za dokumenty mezinárodní povahy a ani dodatek č. 2 nepovažovalo za mezinárodní smlouvu, ale za technicko-organizační ujednání.

⁶⁷ Z předložené dokumentace vyplývá, že Ministerstvo financí doporučilo MŽP, aby vládě předložilo ke schválení materiál, který by definoval principy využívání těchto prostředků, což však MŽP neučinilo.

⁶⁸ Půjčka byla poskytnuta v roce 2009 ve prospěch veřejné výzkumné instituce a byla splacena v roce 2010.

⁶⁹ Prostředky použité na technickou asistenci byly převáděny na účet rezervního fondu a z něj čerpány.

Dle ustanovení čl. II zákona č. 26/2008 Sb., kterým se mění zákon o rozpočtových pravidlech, byla s účinností od 1. března 2008 organizační složka státu povinna nejpozději do 6 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona zrušit mimorozpočtové účty fondů vedené u komerčních bank a zřídit místo nich nové účty u České národní banky. Nepřevedení peněžních prostředků v souladu s tímto ustanovením pokládá zákon o rozpočtových pravidlech za porušení rozpočtové kázně. Následně i zákon č. 501/2012 Sb., kterým se mění zákon o rozpočtových pravidlech, s účinností od 1. ledna 2013 tuto povinnost stanovil s termínem nejpozději do 3 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že nesplnění této povinnosti je porušením rozpočtové kázně, na které se vztahují ustanovení § 44 a 44a rozpočtových pravidel.

O pohybu peněžních prostředků na těchto účtech účtovalo MŽP měsíčně souhrnnou částkou představující změnu stavu peněžních prostředků⁷⁰ na účtech, a to účetním zápisem na stranu „má dáti“ účtu 419 – *Ostatní fondy* a na stranu „dal“ účtu 245 – *Jiné běžné účty*. O dalších účetních případech (např. o rozhodnutích o poskytnutí peněžních prostředků) účtováno nebylo. Uvedeným postupem MŽP porušilo zákon o účetnictví, neboť neúčtovalo o jednotlivých účetních případech k okamžiku jejich uskutečnění, a nevedlo tedy úplné účetnictví ve smyslu ustanovení § 8 odst. 3 zákona o účetnictví.

Prostředky twinningových projektů

MŽP má u twinningových projektů roli administrátora peněžních prostředků vyhrazených Evropskou komisí na twinningové aktivity, které jsou programovou záležitostí celé Evropské unie ve vztahu k přijímající zemi. Jde o prostředky Evropské unie určené podle konkrétního projektu na aktivity konané pro zemi příjemce pomoci, která je v předstupní fázi a již se poskytuje předstupní pomoc ve formě realizace twinningového projektu.

Tyto skutečnosti vyplývají z přímo použitelných nařízení Evropské unie – z ustanovení čl. 13 odst. 2 nařízení Rady (ES) č. 1085/2006⁷¹, z ustanovení čl. 15 odst. 2 tohoto nařízení Rady a z ustanovení čl. 77 nařízení Komise (ES) č. 718/2007⁷².

Nejde tedy o prostředky, které by měly vstupovat do příjmové stránky státního rozpočtu členských zemí Evropské unie, které se na realizaci twinningových projektů podílejí a pomoc Evropské unie v podstatě jen zprostředkovávají. Prostředky twinningových projektů proto nelze považovat za prostředky České republiky, ale za mimorozpočtové zdroje.

MŽP kvalifikovalo tyto prostředky jako mimorozpočtové zdroje a vytvořilo z nich „ostatní fond“ vykazovaný v účetní závěrce na účtu 419 – *Ostatní fondy*. Rozpočtová pravidla ale neumožňují organizační složce státu vytvořit jiné fondy než fond kulturních a sociálních potřeb a rezervní fond.

⁷⁰ Z bankovních výpisů např. za měsíc únor 2013 vyplývá, že MŽP poskytlo 81 plateb charakteru grantu, přijalo vratku prostředků a uhradilo bankovní poplatky. O těchto platbách účtovalo MŽP jednou částkou jako o změně stavu peněžních prostředků.

⁷¹ Nařízení Rady (ES) č. 1085/2006 ze dne 17. července 2006, kterým se zřizuje nástroj předstupní pomoci (NPP).

⁷² Nařízení Komise (ES) č. 718/2007 ze dne 12. června 2007, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 1085/2006, kterým se zřizuje nástroj předstupní pomoci (NPP).

Nakládání s těmito prostředky je realizováno podle přímo použitelných nařízení Evropské unie, dále pak podle dokumentů z nich vycházejících (smlouvy o twinningovém projektu, smlouvy o twinningovém partnerství a twinningového manuálu Evropské komise, a to v jeho normativních částech provádějících pravidla stanovená přímo použitelnými nařízeními Evropské unie) a taktéž subsidiárně podle ustanovení českého právního řádu upravujících danou problematiku. Peněžní prostředky určené na twinningové projekty byly vedeny na účtech u komerční bankovní instituce a konečný zůstatek vykázáný na těchto účtech k 31. prosinci 2012 byl ve výši 4 431 094,95 Kč a k 31. prosinci 2013 ve výši 4 283 409,01 Kč. Z předpisů Evropské unie nevyplývá, že by účty, na kterých jsou vedeny prostředky twinningových projektů, měly být vedeny výlučně u komerčních bank nebo u nějaké konkrétní banky. Stejně jako u prostředků revolvingového fondu mělo MŽP i v tomto případě zrušit účty vedené u komerční banky a nejpozději k 1. dubnu 2013 prostředky převést na nově zřízené účty u České národní banky. Nepřevedení těchto prostředků je podle rozpočtových pravidel porušením rozpočtové kázně.

O pohybu peněžních prostředků na těchto účtech účtovalo MŽP měsíčně souhrnnou částkou představující změnu stavu peněžních prostředků⁷³ na účtech, a to účetním zápisem a stranu „má dáti“ účtu 419 – *Ostatní fondy* a na stranu „dal“ účtu 245 – *Jiné běžné účty*.

MŽP porušilo zákon o účetnictví, protože neúčtovalo o jednotlivých účetních případech k okamžiku jejich uskutečnění, a nevedlo tedy úplné účetnictví ve smyslu ustanovení § 8 odst. 3 zákona o účetnictví.

5. Ostatní zjištěné skutečnosti – údaje vykázané na vybraných nákladových účtech jako informační vstupy pro klíčové analytické ukazatele

Klíčové analytické ukazatele jsou: „... nově zaváděným prvkem v systému sledování a vyhodnocování výkonnosti účetních jednotek v rámci účetních jednotek státní správy.“⁷⁴ Pro vstup do těchto ukazatelů jsou přebírány údaje z účetních závěrek, a to z vybraných majetkových účtů v brutto hodnotě a z vybraných nákladových účtů⁷⁵.

U MŽP byly posouzeny nákladové účty ovlivňující provozní nákladovost. Provozní nákladovost je ukazatelem: „... hodnoty ročního objemu specifické části provozních nákladů účetní jednotky připadající na jednoho pracovníka. Představuje takový objem **nemandatorních provozních nákladů**, jaký na sebe váže v určitém období každý jeden pracovník daného druhu hodnocené organizační složky státu. (...) Ukazatel slouží ke vzájemnému srovnání a posouzení ročního a meziročního vývoje konkrétních syntetických nákladových účtů provozních nákladů (souvisejících s běžným chodem organizace) v rámci

⁷³ Z bankovních výpisů např. za měsíc červenec 2013 vyplývá, že MŽP z bankovního účtu provedlo jeden výběr hotovosti, realizovalo dvě odchozí platby, přijalo jednu platbu a uhradilo bankovní poplatky. O těchto platbách účtovalo MŽP jednou částkou jako o změně stavu peněžních prostředků.

⁷⁴ Viz <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/financni-parametry-vykonnosti/kan-provozni-nakladovost>.

⁷⁵ Viz <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/pokyny-a-sdeleni/2014/seminar--prezentace-klicovych-analytickych-17319>.

*resortů, nevládních kapitol státního rozpočtu, organizačních složek státu a jejich účetních jednotek.*⁷⁶

MŽP na účtu 518 – *Ostatní služby*, který je jedním z účtů vstupujících do provozní nákladovosti, vykázalo jako součást konečného zůstatku i náklady, které je povinno hradit na základě právních předpisů, a to v celkové výši 11 502 691,22 Kč. Tyto náklady jsou prokazatelně neovlivnitelné ze strany MŽP.

Jde o náklady, které bylo MŽP povinno hradit na základě § 35 odst. 5 zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), dle kterého MŽP zajišťuje v nezbytně nutném rozsahu likvidaci starých důlních děl. V souvislosti s těmito skutečnostmi je součástí vykázaného konečného zůstatku účtu 518 – *Ostatní služby* částka ve výši 6 940 745,38 Kč.

Dále se jedná o náklady, které je MŽP povinno hradit na základě § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, neboť je příslušné hospodařit s jedinci (exempláři) rostlin a živočichů odebranými podle zvláštních právních předpisů. Příslušnost hospodařit nabývá MŽP na základě písemného rozhodnutí o odebrání, které vydává k tomu oprávněný správní orgán na základě zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, a zákona č. 100/2004 Sb., o ochraně druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin regulováním obchodu s nimi a dalších opatřeních k ochraně těchto druhů a o změně některých zákonů (zákon o obchodování s ohroženými druhy), nebo na základě jiných skutečností stanovených zákonem. V této souvislosti vykázalo MŽP v roce 2013 jako součást konečného zůstatku účtu 518 – *Ostatní služby* náklady ve výši 937 995,84 Kč.

Jde také o náklady, které MŽP uhradilo v roce 2013 v souvislosti s činnostmi spojenými s mezinárodními smlouvami, jejichž gestorem bylo. V souvislosti s touto skutečností je součástí vykázaného konečného zůstatku účtu 518 – *Ostatní služby* částka ve výši 3 623 950 Kč.

Z konečného zůstatku účtu 518 – *Ostatní služby* ve výši 191 655 100,82 Kč, který MŽP vykázalo v ÚZ sestavené k 31. prosinci roku 2013, představují neovlivnitelné (tzv. mandatorní) náklady 6 %. Z celkových nákladů vstupujících do výpočtu provozní nákladovosti je to 4,64 %.

Z uvedeného je zřejmé, že na nákladových účtech, které jsou stanoveny jako vstupní údaje pro posuzování provozní nákladovosti, nemusí být vždy účtovány pouze náklady, které jsou příslušnou účetní jednotkou ovlivnitelné. Pokud by měl být podle tohoto ukazatele řízen rozpočtový proces⁷⁷, je nutné vzít tuto skutečnost v úvahu.

⁷⁶ Viz <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/financni-parametry-vykonnosti/kan-provozni-nakladovost>.

⁷⁷ Viz usnesení vlády České republiky ze dne 23. října 2013 č. 798, k dalšímu zapojení výkonových ukazatelů do rozpočtového procesu.

III. Shrnutí a vyhodnocení

Cílem kontrolní akce č. 14/19 bylo prověřit, zda MŽP při sestavení závěrečného účtu, při vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a finančních výkazů za rok 2013 postupovalo v souladu s příslušnými právními předpisy.

Vedení účetnictví

Prověřením správnosti účetních metod používaných MŽP a ostatních podmínek vedení účetnictví bylo zjištěno, že v některých případech nebylo účetnictví MŽP v roce 2013 vedeno tak, aby bylo úplné a správné.

Inventarizaci, kterou se ověřuje, zda skutečné stavy majetku a závazků odpovídají stavům vedeným v účetnictví, neprovedlo MŽP v roce 2013 v souladu se zákonem o účetnictví, a v důsledku toho je dle ustanovení § 8 odst. 4 tohoto zákona jeho účetnictví neprůkazné.

Účetní závěrka MŽP sestavená k 31. prosinci 2013

Schvalující orgán MŽP účetní závěrku sestavenou k 31. prosinci 2013 schválil.

Při kontrole bylo zjištěno, že ÚZ MŽP sestavená k 31. prosinci 2013 neobsahovala všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 2 zákona o účetnictví, což ustanovení § 37 tohoto zákona kvalifikuje jako přestupek.

Spolehlivost informací účetní závěrky jako celku byla posuzována z hlediska jejich významnosti. Pro posouzení spolehlivosti účetní závěrky MŽP sestavené k 31. prosinci 2013 byla stanovena významnost (materialita)⁷⁸ ve výši 400 milionů Kč, jedná se o hodnotu nesprávností, u kterých je možné přiměřeně očekávat, že jednotlivě nebo v součtu ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky.

Některé informace v účetní závěrce MŽP sestavené k 31. prosinci 2013 nebyly vykázány v souladu s předpisy upravujícími vedení účetnictví. V údajích vykázaných za běžné období byly zjištěny celkové nesprávnosti ve výši 7,1 mld. Kč. Při porovnání se stanovenou hladinou významnosti jde o nesprávnosti v souhrnu významné. Z celkové zjištěné nesprávnosti představuje 90 % nesprávnost ve výši 6 422 019 456,84 Kč zjištěná v přehledu o peněžních tocích. Možnost vyjádření se ke spolehlivosti účetní závěrky jako celku byla ale ve významném rozsahu⁷⁹ omezena, a to z důvodu nejednoznačností a nejasností při aplikaci ustanovení právních předpisů a ČÚS upravujících vedení účetnictví v roce 2013.⁸⁰ Přitom

⁷⁸ Hladina významnosti pro účetní závěrku jako celek byla stanovena – v souladu s dlouhodobě uplatňovaným postupem NKÚ pro posuzování spolehlivosti účetních závěrek organizačních složek státu vycházejícím z mezinárodně uznávané nejlepší praxe – na úrovni cca 2 % z celkových nákladů MŽP vykázaných k 31. prosinci 2013.

⁷⁹ Viz část II..

⁸⁰ Oblast transferů spolufinancovaných z rozpočtu EU a poskytovaných příjemci formou předfinancování, které mají být následně kryty z rozpočtu EU, je s účinností od 1. ledna 2015 nově upravena vyhláškami č. 473/2013 Sb. a č. 301/2014 Sb., kterými se mění vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro některé vybrané účetní jednotky, a dále ČÚS č. 703 zveřejněným ve *Finančním zpravodaji* č. 5 dne 19. prosince 2014.

kvalitní předpisy jsou základem pro to, aby byla dobrá účetní praxe, která je základem pro transparentnost⁸¹, což je jeden z prvků zodpovědného hospodaření s veřejnými prostředky.

Možnost vyjádřit se ke spolehlivosti účetní závěrky byla ve významném rozsahu omezena z důvodu nejednoznačností a nejasností při aplikaci ustanovení právních předpisů, a proto se NKÚ ke spolehlivosti účetní závěrky MŽP sestavené k 31. prosinci 2013 nevyjadřuje. Nejednoznačnosti a nejasnosti při aplikaci ustanovení právních předpisů a ČÚS nemohou být dány k tíži MŽP. **Pokud by vyhodnocení správnosti účtování a vykazování skutečností nebylo takto limitováno, vedlo by vyhodnocení nesprávností zjištěných v oblastech nezatížených těmito nejasnostmi a nejednoznačnostmi k modifikovanému stanovisku.**

Současně NKÚ upozorňuje uživatele účetní závěrky na skutečnost, že MŽP v ÚZ k 31. prosinci 2013 vykázalo jako dlouhodobý nehmotný majetek⁸² na účtu 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity* částku ve výši 7 476 363 065,03 Kč⁸³ představující hodnotu emisních povolenek (v ocenění reálnou hodnotou) zahrnutých v majetku MŽP k 31. prosinci 2013 a dále na účtu 401 – *Jmění účetní jednotky* částku 9 872 757 279,04 Kč z titulu zařazení povolenek na emise do majetku MŽP v roce 2013 (v ocenění reprodukční pořizovací cenou k datu zařazení do majetku). Existence povolenek na emise vykázaných k datu účetní závěrky nebyla při inventarizaci prokázána výpisem z účtu v registru EU s odůvodněním, že MŽP nemá přístup do registru EU na účty, na kterých se povolenky generují. Vykázané množství je tak jejich odhadem.

Právní předpisy platné pro účtování a vykazování dlouhodobého majetku ale požadují jeho přesné zachycení z hlediska množství. U této specifické majetkové složky upozorňuje NKÚ na skutečnost, že okamžik vzniku účetního případu nelze ze stávající právní úpravy ČR ani z právních předpisů Evropské unie jednoznačně určit. Současně nelze jednoznačně stanovit množství povolenek připadajících ČR k určitému okamžiku (k datu účetní závěrky), a to s ohledem na průběžně se měnící množství bezplatných povolenek (způsobené např. změnami v rozsahu provozu jednotlivých zařízení), a v důsledku toho měnícího se množství povolenek určených k dražbě. Přitom zvolený okamžik účetního případu, určení množství povolenek a jejich ocenění v aktuální tržní ceně k datu⁸⁴ jejich zařazení do majetku ovlivňují významně hodnoty vykázané v účetní závěrce.

⁸¹ Návrh ústavního zákona o rozpočtové odpovědnosti (viz <https://apps.odok.cz/kpl-detail?pid=KORN9KGM74YC>) stanovuje transparentnost jako jedno ze základních pravidel při nakládání s veřejnými financemi.

⁸² Statistika v systému národních účtů zachycuje povolenky na emise skleníkových plynů jako hmotná nevyráběná aktiva (viz [http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/t/9A002AD939/\\$File/000112c05.pdf](http://www.czso.cz/csu/2012edicniplan.nsf/t/9A002AD939/$File/000112c05.pdf)).

⁸³ Tento údaj je zatížen nesprávností (podhodnocením účtu 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity*) ve výši 190 809 689,38 Kč v důsledku přecenění na reálnou hodnotu i bezplatných povolenek, které nejsou určeny k prodeji.

⁸⁴ Na tržní cenu povolenek má kromě jiného vliv i případná změna harmonogramu dražeb povolenek, tzv. backloading. Jde o opatření Komise reagující na množství povolenek v oběhu v rámci EU ETS. Rozsah uplatnění backloadingu je nyní určen nařízením Komise (EU) č. 176/2014 ze dne 25. února 2014, kterým se mění nařízení (EU) č. 1031/2010, a to zejména s cílem stanovit objem povolenek, které se mají dražit v období 2013–2020. S účinností od 27. února 2014 je tak platná změna, která spočívá ve stažení 400 mil. povolenek z dražeb v roce 2014, 300 mil. povolenek z dražeb v roce 2015 a 200 mil. povolenek z dražeb v roce 2016. O 300 mil. takto stažených povolenek pak bude navýšeno dražené množství v roce 2019 a o zbylých 600 mil. povolenek v roce 2020. Tato změna reagovala na přebytek povolenek v oběhu v EU ETS, který snižoval cenu povolenek na trhu.

Celkový dopad operací s povolenkami, které jsou nástroji pro plnění společného závazku členských zemí Evropské unie na snížení emisí skleníkových plynů, je výsledně vykázán ve výkazu rozvaha v aktivech na účtu „povolenky na emise“ a v pasivech se rozkládá do několika částí vlastního kapitálu: do položky „vlastní jmění“ při nabytí povolenek na emise, do položky „jiné oceňovací rozdíly“ při oceňování povolenek na emise určených k prodeji reálnou hodnotou k datu účetní závěrky⁸⁵, do položky „výsledek hospodaření běžného účetního období“⁸⁶ při jejich prodeji či přidělení bezplatných povolenek⁸⁷, do položky „jiné oceňovací rozdíly“ při oceňování povolenek na emise určených k prodeji reálnou hodnotou k datu účetní závěrky a jako součást konečného zůstatku příjmového účtu OSS⁸⁸ v případě peněžních prostředků získaných za prodej povolenek v roce 2013. Specifická povaha povolenek vyžaduje při aplikaci stávajících postupů účtování uvedení dalších doplňujících informací v příloze účetní závěrky.

Podle názoru NKÚ platná účetní regulace není dostatečně určitá pro věrné zobrazení všech skutečností souvisejících s nakládáním s majetkem vymezeným jako obsah položky „povolenky na emise“ ve výkazu rozvaha. Právní předpisy upravující oblast účetnictví v České republice jsou ovlivněny absencí definic pojmů „aktivum“ a „pasivum“. Obsahové vymezení některých položek výkazu rozvaha je definováno vyhláškou č. 410/2009 Sb., toto vymezení však nepředstavuje definici aktiva v obecné rovině. Český účetní standard pro účetní zobrazení operací souvisejících s hospodařením s povolenkami na emise vydán nebyl. Věrnost zobrazení skutečností souvisejících s plněním závazků z *Kjótského protokolu* jednotlivými smluvními stranami je problematika aktuálně řešená i v mezinárodním měřítku. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) ji pro rok 2015 zařadil k aktuálnímu řešení⁸⁹. Byl zahájen projekt za účelem stanovení vhodného mezinárodního účetního řešení této problematiky⁹⁰. Byly identifikovány problémy, které by měly být v rámci tohoto projektu řešeny:

- zda kjótské jednotky (AAU) splňují definici aktiva,
- pokud jsou aktivem, jaká je jejich povaha a jak je vyčíslit,
- zda z podmínek *Kjótského protokolu* a ostatních mezinárodních smluv a dohod plynou vládám závazky,

⁸⁵ Rozdíl z ocenění povolenek reálnou hodnotou k datu účetní závěrky nevykázalo MŽP v důsledku nesprávného účtování na účtu 407 – *Jiné oceňovací rozdíly*, ale vykázalo jej jako součást výsledku hospodaření za běžné účetní období.

⁸⁶ Z prodeje povolenek byla za rok 2013 vykázána u MŽP ztráta, a to v důsledku změny reálné hodnoty povolenek v průběhu roku 2013. Nesprávným účtováním MŽP se součástí výsledku hospodaření za rok 2013 staly i náklady z přecenění reálnou hodnotou, které měly být účtovány až v následujícím účetním období k okamžiku prodeje.

⁸⁷ Za rok 2014 bude v účetní závěrce MŽP vykázána ztráta i z titulu přidělení bezplatných povolenek jednotlivým provozovatelům zařízení. Vyřazení bezplatných povolenek z majetku účtuje MŽP při převodu jednotlivým provozovatelům, v souladu s doporučením MF, na účet 543 – *Dary*. Účetní závěrka tak bude podávat informaci o tom, že stát „dává podnikatelům dary z vlastního jmění“ a tím zhoršuje svůj výsledek hospodaření. Tyto údaje budou za účetní období 2015 vstupovat do souhrnných účetních výkazů za Českou republiku.

⁸⁸ Kladný zůstatek příjmového účtu OSS se vykazuje v pasivech se záporným znaménkem.

⁸⁹ Viz <http://www.ifac.org/public-sector/projects/emissions-trading-schemes>.

⁹⁰ Viz <https://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/Agenda%20Item%203%20combinedv1.pdf>.

- zda z alokace bezplatných povolenek na emise plynou pro administrátora⁹¹ náklady a závazky, a pokud ano, v jakém okamžiku vznikají a jak mají být oceněny.

Danou problematiku je proto v České republice vhodné řešit při znalosti výstupů z tohoto projektu a také s ohledem na skutečnost, že závazek na snížení emisí skleníkových plynů je členskými zeměmi Evropské unie plněn společně. Správnost údajů shromažďovaných v *Centrálním systému účetních informací státu* je důležitá pro jejich další použití⁹².

Finanční výkazy

Ve výkazu pro hodnocení plnění rozpočtu za rok 2013 byla zjištěna nesprávnost v celkové výši 3 531 465,56 Kč vzniklá v důsledku nesprávné aplikace druhového třídění položek rozpočtové skladby.

Závěrečný účet

ZÚ kapitoly MŽP za rok 2013 v průvodní zprávě neobsahoval veškeré povinné skutečnosti tak, jak je stanoví vyhláška č. 419/2001 Sb.

Hospodaření mimo rozpočet

- **Revolvingový fond**

MŽP na základě dodatku č. 2 k memorandu o porozumění mezi Evropskou komisí a MŽP, ve znění dodatku č. 1, hospodařilo s peněžními prostředky poskytnutými Evropskou komisí jako s mimorozpočtovými zdroji a vytvořilo z nich tzv. revolvingový fond, se kterým hospodařilo mimo rozpočet.

V dodatku č. 2 je stanoveno, že se Evropská komise k datu jeho platnosti vzdává všech svých práv a závazků vyplývajících z memoranda a jeho dodatku č. 1. Současně je v něm výslovně uvedeno, že účel použití těchto prostředků bude nadále určen smluvní stranou tohoto dodatku a budou využity mimo jakýkoli program Evropské unie, který by stanovil účel jejich použití. Využití těchto prostředků má být v souladu s předpisy aplikovanými v České republice, což při hospodaření s nimi splněno nebylo. MŽP při hospodaření s těmito prostředky porušovalo rozpočtová pravidla i zákon o účetnictví. Tím, že ani k 1. dubnu 2013 nebyly peněžní prostředky převedeny z účtů u komerční bankovní instituce na účty České národní banky, porušilo MŽP rozpočtovou kázeň. Tato skutečnost ovlivnila výši prostředků, se kterými v průběhu roku mohla disponovat státní pokladna⁹³.

NKÚ na základě předložené dokumentace a skutečností zjištěných při kontrole zastává názor, že prostředky uložené v revolvingovém fondu byly poskytnuty České republice, jejímž

⁹¹ Administrátor je charakterizován jako subjekt, který v rámci systému obchodování s emisemi vydává povolenky.

⁹² Na základě dat z *Centrálního systému účetních informací státu* je tvořen i konvergenční program (<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic-ucetni-vykaznictvi-statu/pokyny-a-sdeleni/2014/prezentace-z-celostatni-financni-konfere-19909>).

⁹³ Ustanovení § 33 rozpočtových pravidel.

jménem jednalo MŽP. Od 1. ledna 2001 nemohlo být MŽP smluvní stranou žádné smlouvy, neboť nemělo právní subjektivitu. Prostředky tak nemohly být poskytnuty MŽP, neboť organizační složka státu nic vlastnit nemůže a přísluší jí pouze hospodaření s majetkem státu. Jelikož prostředky byly poskytnuty České republice, měly se stát příjmem státního rozpočtu a mělo s nimi být nakládáno jako s prostředky státního rozpočtu. S ohledem na formu a obsah předmětného memoranda a jeho dodatků nelze tyto dokumenty považovat za právní akt ve smyslu ustanovení § 45 odst. 3 rozpočtových pravidel, dle kterého MŽP tyto prostředky kvalifikovalo.

- **Prostředky twinningových projektů**

Při hospodaření s prostředky twinningových projektů porušilo MŽP rozpočtová pravidla i zákon o účetnictví.

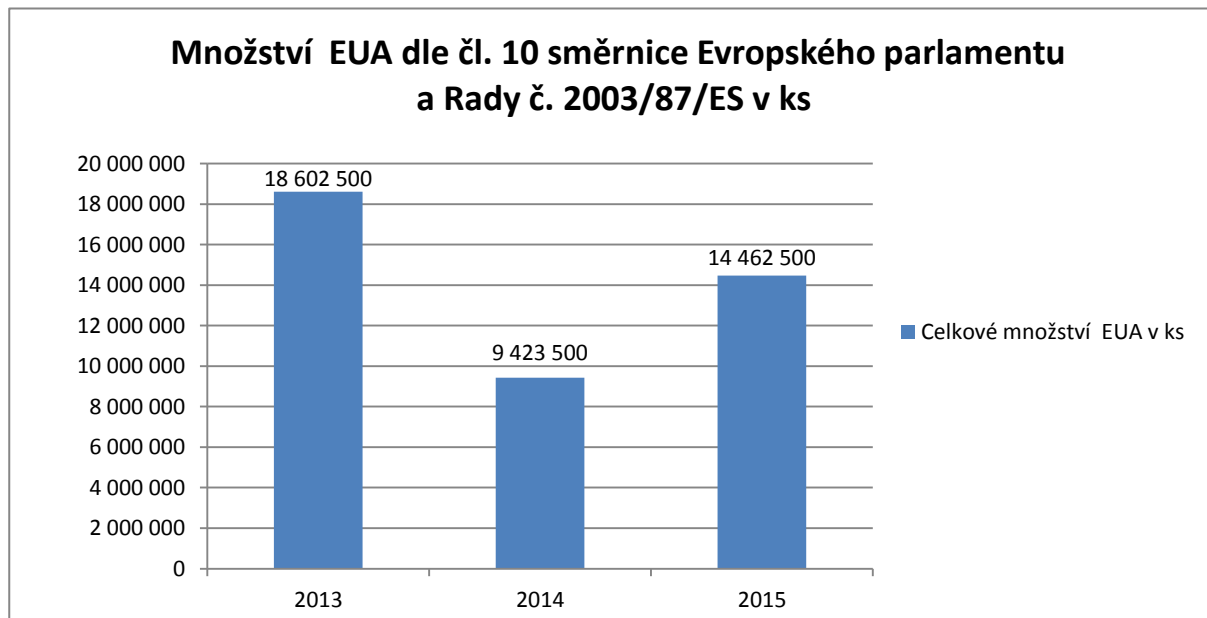
Tím, že tyto peněžní prostředky nebyly nejpozději k 1. dubnu 2013 převedeny z účtů u komerční bankovní instituce na účty České národní banky, porušilo MŽP rozpočtovou kázeň. Tato skutečnost ovlivnila výši prostředků, se kterými v průběhu roku mohla disponovat státní pokladna.

MŽP tyto prostředky kvalifikovalo jako „ostatní fond“ a vykazovalo je v účetní závěrce na účtu 419 – *Ostatní fondy*. Rozpočtová pravidla ale neumožňují organizační složce státu vytvořit jiné fondy než fond kulturních a sociálních potřeb a rezervní fond.

O pohybu peněžních prostředků na bankovních účtech účtovalo MŽP měsíčně souhrnnou částkou představující změnu stavu peněžních prostředků. MŽP tak porušilo zákon o účetnictví, protože neúčtovalo o jednotlivých účetních případech k okamžiku jejich uskutečnění.

Množství povolenek na emise (EUA) určených pro Českou republiku pro obchodovací období 2013 až 2020

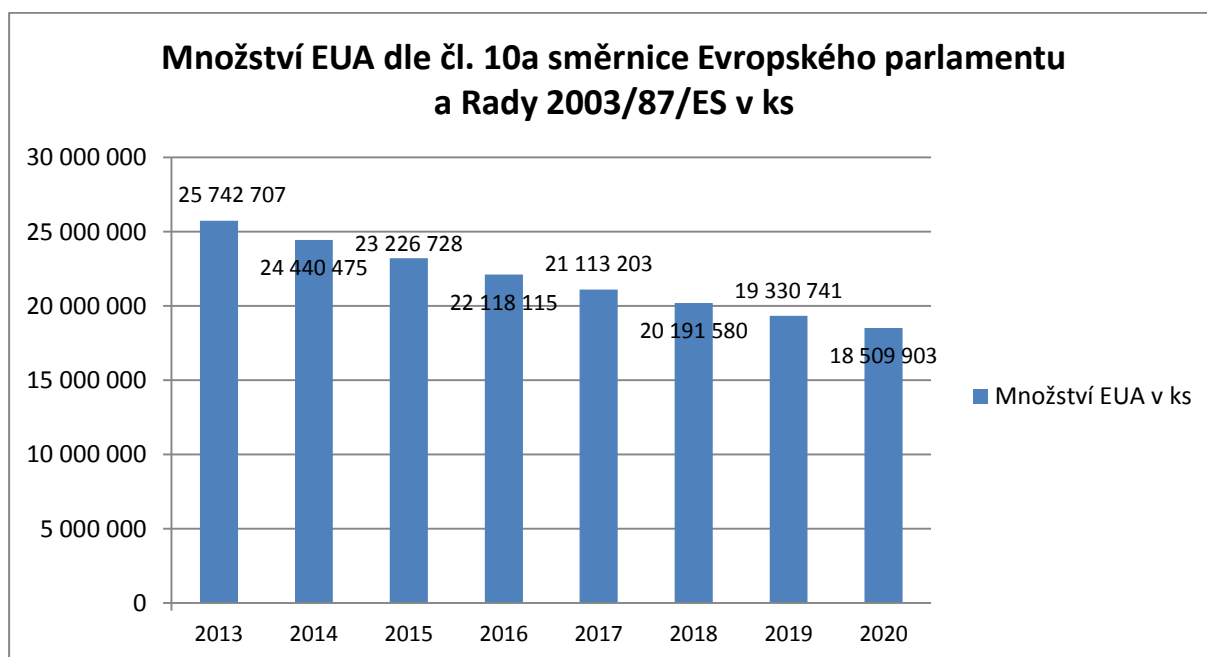
A. Povolenky na emise (EUA) určené k dražbě



Zdroj: společnost European Energy Exchange AG (EEX) se sídlem v Lipsku (energetická burza), dražební kalendáře na roky 2013 až 2015 (EEX Auction Calendar 2014, EEX Auction Calendar 2015), <https://www.eex.com/en/products/environmentals/emission-allowances/emissions-auctions>.

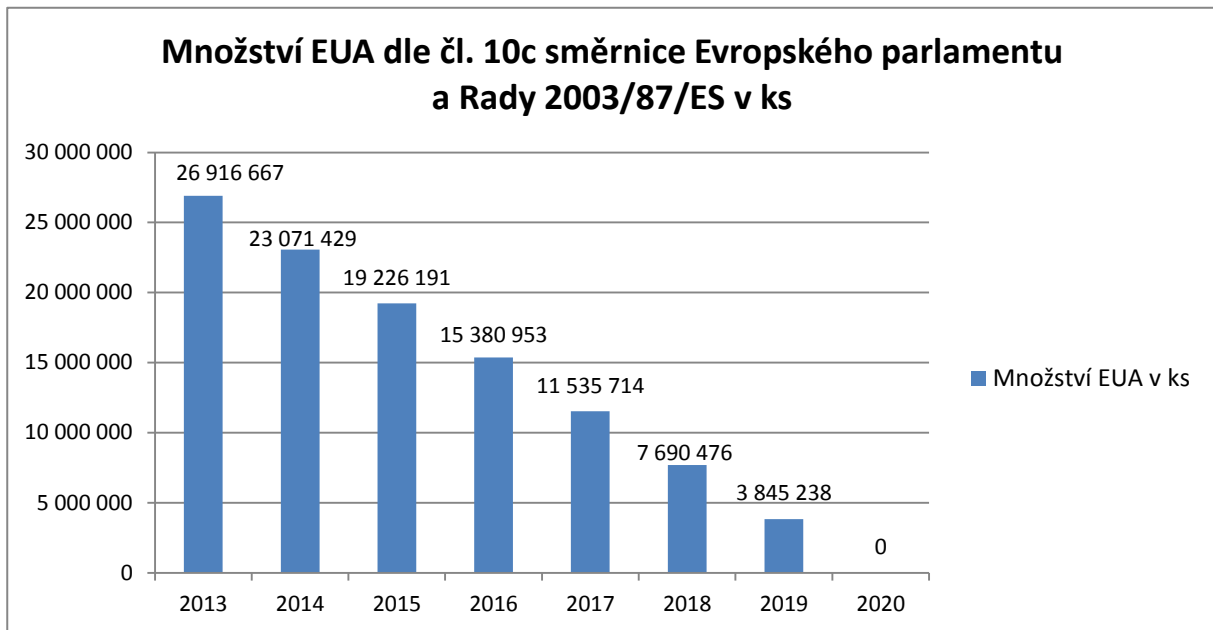
Uvedeno je množství EUA, které jsou určeny k dražbě dle dražebního kalendáře, jako celkové množství v jednotlivých letech.

B. Bezplatné povolenky na emise (EUA) přidělované dle článku 10a směrnice o EU ETS



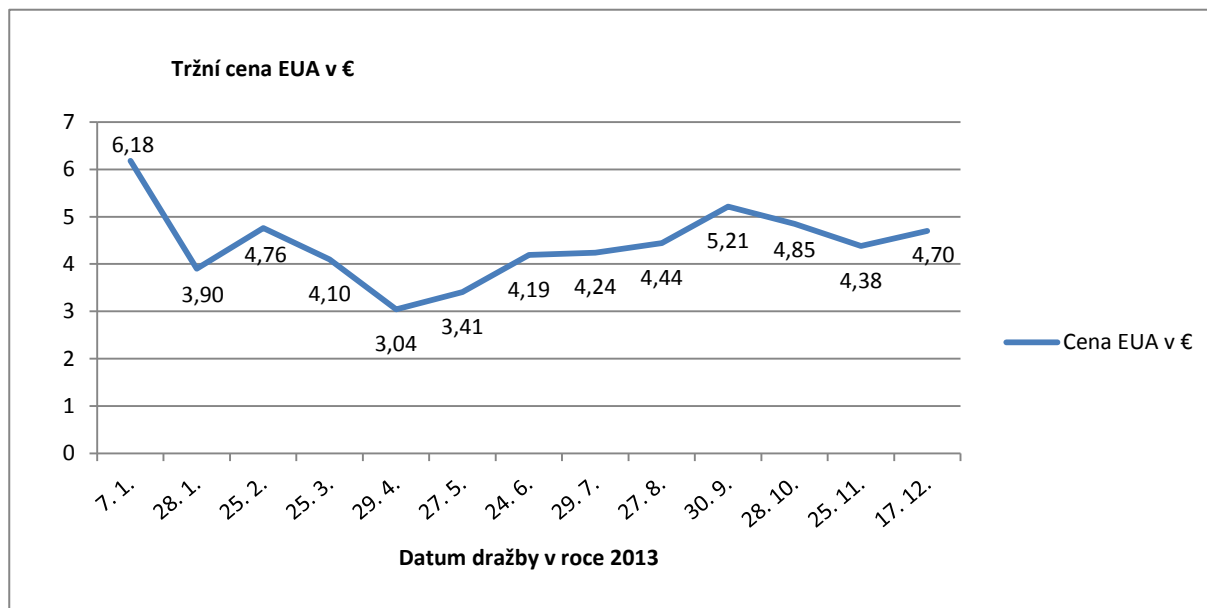
Zdroj: http://www.mzp.cz/cz/narodni_alokacni_tabulka.

C. Bezplatné povolenky na emise (EUA) přidělované dle článku 10c směrnice o EU ETS



Zdroj: http://www.mzp.cz/cz/narodni_plan_investic_cr.

Vývoj tržních cen povolenek na emise (EUA) určených v roce 2013 k dražbě



Zdroj: společnost European Energy Exchange (EEX) se sídlem v Lipsku (energetická burza), <https://www.eex.com/en/market-data/emission-allowances/auction-market/european-emission-allowances-auction#>.

Pozn: Jde o údaje o tržní ceně EUA vydaných pro třetí obchodovací období v EU ETS pro společnou dražební platformu členských států Evropské unie.