

<https://doi.org/10.5817/CZ.MUNI.M210-9934-2021-10>

PRÁVNÍ VZTAH PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE ZŘÍZENÉ ÚZEMNÍM SAMOSPRÁVNÝM CELKEM K DLOUHODOBÉMU MAJETKU A JEHO INTERAKCE S ROZPOČTEM, HOSPODAŘENÍM A FINANCOVÁNÍM PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE ZE STRANY ZŘIZOVATELE

Karla Maderová Voltnerová

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Článek je zamyšlením nad právní regulací hospodaření s majetkem příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem a praktickými problémy, které současná právní úprava přináší. Zabývá se různými právními vztahy, které tyto organizace mohou mít k dlouhodobému majetku, který příspěvkové organizace užívají nejčastěji z titulu předání k hospodaření zřizovatelem, ale také z titulu vlastnického práva, a velmi často také na základě smlouvy o výpůjčce. V článku se budu zabývat právní úpravou těchto institutů a jejich vzájemným srovnáním.

Keywords in original language

Příspěvková organizace; územní samosprávný celek; majetek; účetnictví; rozpočet.

Abstract

The article is a reflection on the legal regulation of property management of a contributory organization established by a territorial self-governing unit and the practical problems that the current legislation brings. It deals with the various legal relationships that these organizations may have to the long-term assets, which the contributory organizations use most often due to the transfer to the founder, but also due to the right of ownership, and very often also on the basis of a loan agreement. In the article I will deal with the legal regulation of these institutes and their mutual comparison.

Keywords

Contributory Organization; Territorial Self-Governing Unit; Long-Term Assets; Bookkeeping; Budget.

1 Úvod

Ve svém článku bych se chtěla zamyslet nad právní regulací hospodaření s majetkem příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem a praktickými problémy, které současná právní úprava přináší. Na základě analýzy právních předpisů, srovnáním zřizovacích listin několika příspěvkových organizací a promítnutím právní úpravy a jednotlivých právních titulů k hospodaření s majetkem u příspěvkových organizací do aplikační praxe bych ráda dovedila dopady, které tyto právní vztahy mají do hospodaření (tj. do vykazovaných nákladů a výnosů) v návaznosti na účetní postupy vybraných účetních jednotek, které jsou striktně regulovány účetní legislativou, jaký dopad má tato právní regulace účetnictví do rozpočtu a následně i do financování příspěvkových organizací ze strany zřizovatele.

Ve své práci budu pracovat se dvěma základními hypotézami:

- Hypotéza 1: Právní regulace hospodaření s veřejným majetkem je jednoduchá, srozumitelná a administrativně nenáročná.

Tuto hypotézu bych chtěla zkoumat při rozboru právního vztahu k majetku, se kterým nakládá příspěvková organizace zřízená územním samosprávným celkem v konfrontaci s aplikační praxí jednotlivých právních titulů.

- Hypotéza 2: Právní vztah k majetku spolu se striktní regulací účetnictví a výkaznictví příspěvkových organizací zřízených územním samosprávným celkem má dopad do rozpočtu příspěvkové organizace a jejího financování ze strany zřizovatele.

Při ověřování této hypotézy budu vycházet z aplikace účetní legislativy na jednotlivé právní tituly pro nakládání s majetkem u příspěvkové organizace zřízené územním samosprávným celkem a jejím dopadem do rozpočtu organizace, a tedy i do financování ze strany zřizovatele.

2 Veřejná správa a veřejný majetek

Veřejná správa, jejímž úkolem je správa věcí veřejných, zahrnuje celou škálu činností, které jsou vykonávány ve veřejném zájmu. K výkonu této činnosti zcela jistě potřebuje disponovat určitými nástroji, které k tomu nutně potřebuje. Obecně lze v této souvislosti hovořit o několika dimenzích, a to dimenzi právní, personální, majetkové. Právní nástroje, tj. platná legislativa, upravuje „vrchnostenský“ vztah mezi veřejnou správou, reprezentovanou zejména správními orgány, a třetími osobami, do jejichž práv a povinností správní orgány při svém rozhodování zasahují. Právní normy však upravují i pravidla uplatňovaná „uvnitř“ při výkonu veřejné správy ve smyslu veřejné služby, tj. např. pravidla při nakládání s veřejným majetkem.

Veřejný majetek představuje onu „majetkovou dimenzi“, kterou musí veřejná správa disponovat, aby byla schopna zabezpečit svou činnost. Mrkývka označuje za materiální základ veřejné správy věci, peněžní prostředky a jiné hodnoty, které jsou určeny ke spotřebě v rámci plnění úkolů veřejné správy. Materiálním základem je právo spravovat takový majetek a také právo, omezené formálním základem, získávat takový majetek a nakládat s ním, včetně práva se jej zbavit v případě jeho nepotřebnosti.¹ Z výše uvedeného také plyne, že veřejná správa nakládá s veřejným majetkem ze dvou důvodů, a to v rámci zabezpečení své vlastní činnosti a pak také jako správce veřejného majetku, který je využíván veřejností při uspokojování jejích potřeb, což je v gesci státu nebo územních samospráv. Specifickou částí veřejného majetku je majetek finanční, zejména peníze, který představuje jednak určitou kapitálovou hodnotu, tj. formu majetku, jednak rozpočtovou hodnotu, tj. zdroj, kterým je financována činnost veřejné správy, jednak v podobě peněz či cenin představuje platidlo, tj. prostředek pro realizaci úplatných právních vztahů. Krom toho je majetkem, s nímž se disponováno v podstatě nejčastěji na každodenní bázi.

3 Vymezení veřejného majetku a jeho klasifikace

Při vymezení veřejného majetku, je třeba vycházet z jeho širokého pojetí s tím, že veřejnému subjektu nelze upřít právo na žádný druh majetku.

¹ MRKÝVKA, P. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 97.

Obecně není nikde vymezeno, kolik majetku by měl ten který veřejný subjekt mít k dispozici (ať už formou práva vlastnického, práva k hospodaření, nebo svěřeného majetku). Veřejný majetek by měl sloužit k uspokojování potřeb občanů, měl by být užíván ve veřejném zájmu nebo sloužit k zabezpečení veřejnoprávních činností. Na druhé straně veřejné subjekty by měly být dostatečně materiálně vybaveny, aby mohly řádně plnit funkce, ke kterým jsou povinovány, a vykonávat svou činnost ve prospěch veřejnosti. Co se týče členění veřejného majetku, lze k němu přistoupit z pohledu právního s využitím nového občanského zákoníku. Majetek lze rozdělit na majetek hmotný a majetek nehmotný. Hmotný majetek zahrnuje hmotné věci, které jsou ovladatelné a slouží potřebám lidí (jsou užitečné). Ovladatelnost a užitečnost věci se vždy posuzuje objektivně (nikoli tedy s ohledem na subjektivní vnímání konkrétní osoby). Z praktických důvodů je třeba ještě zmínit dělení hmotného majetku na majetek movitý a majetek nemovitý. Nový občanský zákoník stanoví výslovně, co se považuje za věc nemovitou s tím, že ostatní věci se považují za věci movité².

Nehmotným majetkem jsou nehmotné předměty – např. práva, zaknihované cenné papíry, výrobní postupy a receptury (tzv. know-how) – věcmi ve smyslu práva nejsou. Občanský zákoník tyto jiné předměty občanskoprávních vztahů označuje jako práva, popř. jiné majetkové hodnoty. Vzhledem k charakteru činností veřejné správy nehmotný majetek zahrnuje např. pohledávky na poplatcích (místních) a pokutách, pohledávky z titulu práva na peněžité plnění nebo nepeněžité plnění z uzavřených smluv, pohledávky z titulu náhrady škody a bezdůvodného obohacení, práva plynoucí z majetkové účasti v obchodních společnostech, pohledávky a jiná majetková práva, která na veřejný subjekt přešla zákonem, na základě zákona, děděním, rozhodnutím příslušného orgánu, práva vyplývající z průmyslového nebo duševního vlastnictví apod.

Při klasifikaci majetku je však třeba přihlídnout i k jiným aspektům, které se ve veřejné správě používají v návaznosti na účetnictví, výkaznictví či rozpočet. Je třeba podotknout, že i zde můžeme majetek rozdělit na majetek dlouhodobý či krátkodobý, majetek hmotný, nehmotný a finanční. Přestože se názvosloví na první pohled shoduje, definice těchto kategorií majetku

² Viz § 498 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

vyplyvá z účetních předpisů³ nebo předpisů regulujících rozpočtovou skladbu⁴ a od rozdělení na hmotný a nehmotný majetek podle občanského zákoníku se v mnohém liší.

Hovoříme-li o veřejném majetku, je třeba zmínit i problematiku závazků (dluhů), které podle § 495 Nového občanského zákoníku tvoří společně s majetkem jmění dané osoby. Z veřejnoprávní povahy nositelů majetkových práv k hospodaření s veřejným majetkem plyne, že veřejný subjekt může přijímat a sjednávat vůči němu uplatněné závazky anebo uznávat vůči němu uplatněné nároky pouze v rozsahu a za podmínek, které odpovídají povaze jím plněných úkolů a vykonávaných činností, a to zásadně v rámci pro daný subjekt zákonem vymezené působnosti (popř. v rámci stanoveného předmětu činnosti).⁵

4 Nositelé majetkových práv oblasti hospodaření s majetkem ÚSC

V návaznosti na nakládání a hospodaření s veřejným majetkem je třeba vymezit i nositele majetkových práv. V oblasti hospodaření s majetkem územních samosprávných celků, tj. majetkem ve vlastnictví obcí, měst a krajů, včetně hlavního města Prahy, jsou nositeli majetkových práv při hospodaření s majetkem územních samosprávných celků na základě zákona o obcích, zákona o krajích a zákona o hlavním městě Praze zejména územní samosprávné celky samy. Tyto subjekty mají plnohodnotnou majetkovou způsobilost, neboť jsou nositelem přímo práva vlastnického.⁶ Na správě a hospodaření majetku územních samosprávných celků se podílí i další subjekty, a to organizační složky územních samosprávných celků, příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky, dobrovolné svazky obcí a dále městské obvody nebo městské části územně členěných statutárních měst.

³ Viz vyhláška 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky – zejména § 11 a násl. a příloha č. 1 (Rozvaha pro příspěvkové organizace) a dále český účetní standard č. 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

⁴ Viz příloha k vyhlášce 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, zejména specifikace seskupení položek 61.

⁵ HAVLAN, P. *Veřejný majetek*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, s. 39.

⁶ Viz § 2 Zákona č. 128/2000 Sb., o obcích.

Organizační složky územních samosprávných celků jsou nejvíce upraveny v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Zásadní rys, které organizační složky ve vztahu k „majetkové“ způsobilosti charakterizuje, je, že nejsou právními osobami, nemají právní osobnost a nejsou samostatnou účetní jednotkou. Organizační složky ÚSC sice mohou vstupovat do právních vztahů, ale jejich jednání je právně vždy jednáním daného územního samosprávného celku. Organizační složka ÚSC tedy nemůže nabýt vlastní majetek. Územní samosprávný celek vymezuje své organizační složky zřizovací listinou, která má zákonem stanovený minimální obsah. Organizační složka ÚSC má zákonem 250/2000 Sb. upravena taktéž striktní pravidla svého financování. Zřizovatel přenáší na organizační složku oprávnění disponovat jen s takovými peněžními prostředky, které souvisí s její běžnou pravidelnou činností, již je nutné zabezpečovat operativně. Tyto prostředky poskytuje zřizovatel své organizační složce formou provozní zálohy v hotovosti nebo převodem na běžný účet u banky. Po skončení období, na něž byla záloha poskytnuta, je organizační složka povinna tuto zálohu vyúčtovat. Nejpozději však do 31. 12. daného rozpočtového roku. Rozpočtové příjmy, je organizační složka povinna odvést na účet svého zřizovatele nejpozději koncem každého měsíce.⁷

Na rozdíl od organizačních složek ÚSC, příspěvkové organizace zřízené ÚSC právní osobnost mají a jsou i samostatnou účetní jednotkou. Jejich zřizovatel o jejich zřízení vydá zřizovací listinu, která má zákonem vymezený obsah.⁸ Jako nositelky samostatné právní osobnosti mohou příspěvkové organizace zřízené ÚSC samostatně vstupovat do právních vztahů, včetně vztahů majetkových, nicméně současná právní úprava omezuje jejich vlastní „majetkovou způsobilost“. Při zřízení organizace zřizovatel vymezuje zřizovací listinou majetek, který má ve svém vlastnictví, který předává příspěvkové organizaci k hospodaření, hovoří se tzv. svěřeném majetku. Ve zřizovací listině dále vymezuje, jakými oprávněními při hospodaření se svěřeným majetkem příspěvková organizace disponuje. Vzhledem k tomu, že oprávnění k hospodaření s majetkem vyplývají z individuálního právního aktu, zřizovací listiny, nelze předpokládat, že tato oprávnění budou u příspěvkových

⁷ Viz § 25 a 26 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

⁸ Viz § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

organizací vždy stejná. Vždy se budou odvíjet od vymezení konkrétních práv a povinností zřizovací listinou a u jednotlivých organizací se mohou lišit. Vyjma svěřeného majetku organizace může disponovat i majetkem vlastním, tj. majetkem, který nabyta se souhlasem zřizovatele přímo do svého vlastnictví.⁹ K tomuto majetku může uplatňovat vlastnické právo ve všech jeho složkách. Majetek, se kterým příspěvkové organizace zřízené ÚSC prakticky disponují, má tedy dvojí režim, což v praxi přináší nemalé problémy.

Zvláštním druhem nositele majetkových práv ve vztahu k majetku územních samosprávných celků jsou dobrovolné svazky obcí. Dobrovolné svazky obcí jsou samostatnými právními osobami, jejichž forma je využívána zejména za účelem spolupráce obcí. Svazek obcí hospodáří s majetkem, který ze svého majetku vložily do svazku obcí jeho členské obce podle stanov, přičemž tento majetek i nadále zůstává ve vlastnictví té obce, která jej do svazku vložila. Mimo tento majetek hospodáří svazek obcí též s majetkem, který získal svou vlastní činností a který je přímo ve vlastnictví svazku obcí.¹⁰ Opět i zde můžeme sledovat určitou dvoukolejnost, která se zevrubně podobá situaci v příspěvkových organizacích zřízených ÚSC.

Dalším specifickým typem nositele majetkových práv k hospodaření s majetkem územních samosprávných celků jsou městské části územně členěných statutárních měst a městské části hlavního města Prahy. Ani zde však není jejich právní úprava jednotná. Městské části (obvody) statutárních měst nejsou právními osobami a vždy jednají jménem statutárního města v záležitostech jim svěřených zákonem a v mezích zákona jejich statusem¹¹. Naproti tomu městské části hlavního města Prahy mají právní osobnost¹², a tudíž jednají vždy vlastním jménem na vlastní odpovědnost. Podle zákona o hlavním městě Praze se vymezují věci ve vlastnictví hlavního města Prahy, které se svěřují městským částem do správy¹³.

Již z předchozího výčtu vykonavatelů majetkových práv vztahujících se k veřejnému majetku je zřejmé, že právní úprava není jednotná, u jednotlivých typů se liší a v návaznosti na praxi si dovoluji konstatovat, že není

⁹ Viz § 27 odst. 7 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

¹⁰ Viz § 38 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

¹¹ Viz § 20 Zákona č. 128/2000 Sb., o obcích.

¹² Viz § 3 Zákona č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze.

¹³ Viz § 19 Zákona č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze.

ani koncepční. Při aplikaci právních norem, a tedy často i při rozhodovací činnosti v rámci výkonu státní správy (např. na ministerstvech) i při výkonu samosprávy (zejména při rozhodování zastupitelských orgánů), je vždy nutné dobře právně analyzovat, jaký subjekt bude v právním vztahu vystupovat a jakou právní osobností a majetkovou způsobilostí je tento subjekt „vybaven“. Od toho se pak odvíjí další regulace směrem k nabývání a pozbývání majetku a k nakládání a hospodaření s ním.

5 Příspěvková organizace zřízená ÚSC

Příspěvková organizace zřízená ÚSC je právnickou osobou zvláštního typu, kterou zřizovatel (územní samosprávný celek) zřizuje pro takové činnosti ve své působnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu.¹⁴ V praxi se tedy jedná o organizace, které zabezpečují samostatně určitou oblast veřejné činnosti, jsou to organizace různého zaměření, různé velikosti. Mezi příspěvkové organizace se řadí mateřské, základní a střední školy, muzea, knihovny, divadla a kulturní centra, zařízení sociálních služeb, nemocnice a zdravotnická zařízení, zoologické zahrady aj. Již z výše uvedeného plyne, že příspěvkové organizace zřízené ÚSC zasahují prakticky do všech částí našeho občanského života a ke své činnosti prakticky využívají všechny druhy veřejného majetku. Přestože jde o velké množství subjektů operujících s velkým rozsahem majetku na každodenní bázi, přičemž je zřejmé, že na nakládání s veřejným majetkem se při vykonávané činnosti ve všech těchto oblastech podílí velké množství osob, právní regulace je v tomto ohledu velmi strohá a prakticky obsažena pouze v části čtvrté zákona 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

6 Právní vztah příspěvkové organizace k majetku, který využívá při své činnosti

Příspěvková organizace hospodaří s majetkem ve vlastnictví zřizovatele, který jí zřizovatel předá k hospodaření zřizovací listinou, pro který je užívána legislativní zkratka majetek svěřený¹⁵. V návaznosti na vymezení tohoto

¹⁴ Viz § 27 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

¹⁵ Viz § 27 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

majetku je třeba se zamyslet nad tím, jaký charakter má vlastně zřizovací listina. Zřizovací listina je jednostranný právní akt, tj. de facto právní úkon zřizovatele, jímž jsou mimo jiné stanoveny práva a povinnosti, popř. další omezení, která musí být ze strany příspěvkové organizace respektována. Příspěvková organizace o nich nevyjednává, zřizovací listina není rozhodnutím, nelze se proti jejímu obsahu ze strany příspěvkové organizace např. odvolat. Na formulaci jednotlivých ustanovení zřizovací listiny se může příspěvková organizace podílet pouze neformálně s tím, že může navrhopvat jejich znění, zdůvodňovat své návrhy, avšak bez jakéhokoli právního nároku na to, aby její návrhy byly akceptovány. Z podstaty věci je však zřejmé, že je v zájmu zřizovatele a vlastně i příspěvkové organizace, aby obsahové znění zřizovací listiny včetně vymezení práv a povinností bylo ku prospěchu činnosti, pro kterou se organizace zřizuje. Zároveň však jde o listinu zakladatelskou, která „reguluje“ činnost organizace nejen v okamžiku jejího vzniku, ale také do budoucna. Proto by mělo jít o listinu alespoň z části rigidní, avšak tak propracovanou, aby nemusela být dodatečně opravována, doplňována a nepodléhala častým změnám. Pokud jde o schvalování zřizovací listiny, tato podléhá schválení zastupitelstvem územního samosprávného celku.¹⁶

6.1 Majetek nabytý příspěvkovou organizací do vlastnictví zřizovatele

Dříve než se vrátíme ke klasifikaci majetku příspěvkové organizace, je třeba se zamyslet nad tím, jak může majetek příspěvkové organizace v průběhu své existence nabývat. Obecný princip vyplývá z § 27 odst. 6 zákona 250/2000 Sb., který stanoví, že příspěvková organizace nabývá majetek do vlastnictví svého zřizovatele, nestanoví-li tento zákon jinak. Zřizovatel může stanovit, ve kterých případech je třeba k nabytí takového majetku jeho předchozí písemný souhlas. S ohledem na svou právní osobnost tedy organizace může vstupovat do právních vztahů, s tím, že pokud v rámci realizace smlouvy dojde k převodu vlastnického práva, bude nositelem tohoto nově získaného vlastnického práva nikoli příspěvková organizace, ale její zřizovatel. Dluh z této smlouvy plynoucí však bude dluhem příspěvkové

¹⁶ Viz § 84 odst. 2 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení) a § 35 odst. 2 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení).

organizace. Zde je třeba ještě připomenout, že obecný princip nedělá rozdíly mezi způsobem nabytí, tj. zda jde o majetek nabytý na základě smlouvy (nejčastěji smlouvy kupní, či smlouvy o dílo) nebo zda se jedná např. o majetek vytvořený vlastní činností.

S ohledem na aplikaci tohoto obecného pravidla musíme uvážit, v jakém vztahu je příspěvková organizace k majetku, který nabyla pro svého zřizovatele při výkonu své činnosti. Jde o majetek ve vlastnictví zřizovatele, nejde však o majetek svěřený, neboť zřizovatel jej nespécifikoval ve zřizovací listině jako majetek předaný organizaci k hospodaření. Otázkou zůstává, jaká práva a povinnosti příspěvková organizace k takto nabytému majetku má. Práva a povinnosti směřující k nakládání s tímto majetkem by měl stanovit jeho vlastník, tj. zřizovatel. Třebaže mu to přímo zákon neukládá, doporučuje se vložit do zřizovací listiny zpřesňující ustanovení, podle kterého se na majetek nabytý pro zřizovatele podle § 27 odst. 6 zákona 250/2000 Sb., nahlíží jako na majetek svěřený, tj. že k němu má příspěvková organizace stejná práva a povinnosti jako k majetku svěřenému. Otázkou však zůstává, zda je i toto řešení dostatečné.

6.2 Majetek svěřený k hospodaření zřizovatelem

Svěřeným majetkem je většinou majetek trvalého charakteru, z pohledu účetního se jedná o tzv. majetek dlouhodobý s dobou použitelnosti delší než 1 rok.¹⁷ K tomuto charakteru majetku jsou většinou přizpůsobena práva a povinnosti, které zřizovatel ve zřizovací listině příspěvkové organizaci k nakládání s tímto majetkem vymezil. Pokud se však podíváme na majetek (v celé jeho šíři), který organizace nabývá v rámci své činnosti pro zřizovatele, zjistíme, že jde nejen o majetek dlouhodobý, ale hlavně o majetek krátkodobý, a to materiál, který při své činnosti organizace spotřebovává, např. kancelářské potřeby, čisticí prostředky, ochranné pracovní pomůcky, potraviny pro stravovací provozy, zdravotnický materiál atd., dále může jít

¹⁷ Vymezení dlouhodobého majetku ve vztahu k rozpočtovým pravidlům vychází zejména z vyhlášky 323/2002 Sb., o rozpočtové skladbě, resp. z vymezení položek v její příloze, které však odkazuje na vymezení dlouhodobého majetku v účetnictví vybraných účetních jednotek, tj. na § 11 a násl. vyhlášky 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

i o ceniny, např. stravenky, poštovní známky a kolky, z nehmotného majetku můžeme zmínit právo užívání k „drobným“ softwarovým aplikacím, nebo pohledávky vyplývající z činnosti organizace, jak jsem již uvedla výše. U všech těchto druhů majetku by měl zřizovatel jako jejich potenciální vlastník upravit práva a povinnosti k nakládání ním.

Jak jsem již několikrát uvedla, svěřeným majetkem je majetek ve vlastnictví zřizovatele, který byl organizaci předán k hospodaření zřizovací listinou. V praxi pak dochází k tomu, že soupis tohoto svěřeného majetku je pravidelně aktualizován a upravován o přírůstky a úbytky, ke kterým na majetku došlo např. v průběhu předchozího účetního období. Velmi často se jedná pouze o úpravy celkové hodnoty majetku podle jednotlivých kategorií na základě inventarizace provedené k rozvahovému dni předchozího účetního období, a to formou dodatku ke zřizovací listině. Zde je třeba upozornit na to, že svěřený majetek musí být dostatečně určitě vymezen, např. seznamem, popř. inventárním číslem majetku tak, aby jej bylo možno jednoznačně identifikovat. V případě, že dodatek ke zřizovací listině obsahuje pouze součty celkového ocenění, popř. vyčíslení celkového ocenění přírůstků a úbytků majetku, přičemž není zřejmé, o který konkrétní majetek jde, bude toto právní jednání s největší pravděpodobností neplatné, neboť není dostatečně určité. V konečném efektu tedy majetek „svěřený“ takovýmto neurčitým dodatkem ke zřizovací listině vlastně ve skutečnosti za svěřený majetek považovat nelze, což může činit problémy organizacím například při uplatňování daňových odpisů.¹⁸

6.3 Nabývání majetku do vlastnictví příspěvkové organizace

Obecná konstrukce je tedy taková, že vlastníkem majetku se stává zásadně zřizovatel¹⁹, a to i když konkrétní právní úkon, jímž se vlastnictví nabývá (např. smlouvu), činí samotná příspěvková organizace. Rozhodnutí o tom, zda bude příspěvková organizace hospodařit pouze s majetkem zřizovatele,

¹⁸ Viz § 28 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů Hmotný majetek odpisuje odpisovatel. Hmotný majetek je oprávněn odpisovat vždy pouze jeden poplatník. Odpisovatelem je příspěvková organizace územního samosprávného celku nebo dobrovolného svazku obcí u hmotného majetku předaného zřizovatelem k hospodaření. Pokud je právní jednání neplatné, majetek nebyl organizaci k hospodaření platně předán.

¹⁹ Viz § 27 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

či bude moci některý majetek nabyt i do svého vlastnictví, bude na zřizovateli. Právní oporu pro nabytí majetku do vlastnictví příspěvkové organizace nalezneme v § 27 odst. 7 zákona č. 250/2000 Sb., v němž se říká, že do svého vlastnictví může příspěvková organizace nabyt pouze majetek potřebný k výkonu činnosti, pro kterou byla zřízena, a to

- a) bezúplatným převodem od svého zřizovatele,
- b) darem s předchozím písemným souhlasem zřizovatele,
- c) děděním; bez předchozího písemného souhlasu zřizovatele je příspěvková organizace povinna dědictví odmítnout, nebo
- d) jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele.

Jedná se taxativní výčet způsobů, jak může organizace nabyt majetek do svého vlastnictví, přičemž ve všech čtyřech případech k tomu potřebuje aktivní součinnost zřizovatele. Podle důvodové zprávy k novele, která toto ustanovení do zákona č. 250/2000 Sb. zavedla, je předchozí písemný souhlas zřizovatele pro nabytí majetku darem nebo děděním nezbytný z důvodu možného dopadu přijetí daru nebo dědictví na rozpočet příspěvkové organizace, ale i zřizovatele. Náklady na údržbu, opravy nebo provoz darovaného majetku by mohly ohrozit rozpočet příspěvkové organizace a ta by mohla chybějící finanční prostředky požadovat od svého zřizovatele. Zřizovatel musí být o nabytí majetku informován i proto, že bude-li finanční situace příspěvkové organizace v důsledku přijetí např. peněžitého daru výrazně lepší, může jí být snížen příspěvek na provoz poskytovaný z rozpočtu zřizovatele.²⁰

6.3.1 Nabývání majetku darem

Byť jde o důvody pochopitelné a zajisté v určitých situacích významné a důležité, týkají se spíše majetku dlouhodobého a svou hodnotou významného s nároky na údržbu či opravu. Ustanovení, které se týká zejména přijímání věcných darů se však u drobných darů, např. v podobě zásob podléhajících zkáze (zmrzlina) jeví jako značně nepraktické. Při přijímání věcných darů má organizace v podstatě 2 možnosti. Přijmout majetek do vlastnictví

²⁰ RIGEL, F., M. BOUŠKA a R. MLYNÁŘ. *Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017, s. 190.

zřizovatele podle obecného principu²¹ a mít ve zřizovací listině dostatečně upraveno, jak s tímto majetkem může nakládat. Určitou nevýhodou tohoto řešení je, že by takto měl být dar popsán i v darovací smlouvě, tj. že je dar je přijímán do vlastnictví zřizovatele, aby dárce nebyl uveden v omyl²². Další nevýhodou je s tím související administrativa, kdy příspěvkové organizace musí předat svým zřizovatelům minimálně soupis přijatých bezúplatných plnění do vlastnictví zřizovatele za účelem promítnutí těchto bezúplatných příjmů do základu daně a jeho následné úpravě při přípravě daňového přiznání za příslušné zdaňovací období²³. Druhou možností je využití ustanovení § 27 odst. 7 a přijmout dar do vlastnictví příspěvkové organizace. V tomto případě je však nezbytné získat od zřizovatele jeho předchozí písemný souhlas, který podle § 37b zákona č. 250/2000 Sb., zřizovatel uděluje vždy pouze pro jedno právní jednání, přičemž tento souhlas je součástí tohoto jednání. Není-li předchozí písemný souhlas udělen, nebo lépe řečeno má právní vadu spočívající např. v tom, že nebyl „předchozí“, k právnímu jednání jako takovému se nepřihlíží. Z právní teorie plyne, že právní jednání sice není absolutně neplatné, ale pořád jde právní jednání nicotné, na které se pohlíží, jako by učiněno nebylo.²⁴ Vzhledem k tomu, že některé věcné dary organizace musí přijímat operativně, často vedena snahou zabezpečit svou hlavní činnost, našli bychom v praxi takových nicotných darovacích smluv jistě celou řadu. Smutné na tom je, že na přijímání drobných darů, jak plyne z důvodové zprávy právní úprava vůbec necílila, přesto striktní dodržování jedné či druhé varianty řešení je u většiny drobných darů prakticky neřešitelné nebo přinejmenším administrativně náročné. Myslím, že zde by byl prostor pro legislativní změnu de lege ferenda, kterou by v případě, že by vedla ke zjednodušení celého procesu a zároveň k nastolení právní jistoty při realizaci těchto právních jednání, mnohé příspěvkové organizace i jejich zřizovatelé přivítali.

21 Viz § 27 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

22 Viz stanovisko č. 4 Zpráv pro finanční orgány okresních úřadů a obcí č. 3/2010 Ministerstva financí – Nabývání darů příspěvkovou organizací pro svého zřizovatele č. j. 12/80373/2010-124.

23 V souladu s § 19b odst. 2 písm. b) je bezúplatný příjem územního samosprávného celku příjmem osvobozeným od daně, pokud toto osvobození poplatník uplatní v souladu s § 19b odst. 3 zákona o č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

24 Podrobně viz RIGEL, BOUŠKA, MLYNÁŘ, op. cit., s. 234.

Administrativní zátěž může představovat i přijímání darů peněžitých. Peníze jako takové mají povahu věci movité a jsou zcela jistě součástí majetku, se kterým příspěvková organizace hospodáří. Jsou-li podle obecného principu přijímány do vlastnictví zřizovatele, opět by měl zřizovatel jako vlastník vymezit, jak s nimi má být nakládáno. Vzhledem k zvláštní povaze peněz, kdy tyto vystupují nejen jako majetek, ale zároveň jako „platidlo“, je jejich využití natolik široké, že snad ani přesně a beze zbytku nakládání s nimi vymezit nelze. Při přijímání peněžních darů do vlastnictví příspěvkové organizace opět platí, že k uzavření darovací smlouvy je třeba získat předchozí písemný souhlas zřizovatele²⁵. Vzhledem k tomu, že darovací smlouva obecně nevyžaduje písemnou formu²⁶, avšak zároveň zřizovateli v okamžiku vydání písemného souhlasu s právním jednáním musí být právní jednání vymezeno jako konkrétní a určité, může dojít i k absurdní situaci, že před přijetím daru organizace písemně žádá o zřizovatele o vydání souhlasu, přičemž v žádosti musí řádně a pokud možno úplně specifikovat podmínky uzavření budoucí darovací smlouvy, přičemž po získání písemného souhlasu zřizovatele je následně darovací smlouva uzavřena ústní formou. Je však na organizaci, aby byla schopna prokázat, co bylo obsahem právního jednání učiněného ústní formou a zda toto jednání odpovídá onomu jednání popsanému v žádosti o vydání souhlasu, na základě které ji zřizovatel souhlas udělil. Z uvedeného je zřejmé, že tento postup v sobě nese tolik právní nejistoty, že se mu organizace spíše vyhne. Na druhé straně, to vede k tomu, že uzavření darovací smlouvy s drobnými dárci, kteří by na písemné smlouvě zcela jistě netrvali, představuje pro příspěvkové organizace nepřiměřenou (a z pohledu praxe zbytečnou) administrativní zátěž.

Pro úplnost musím krátce zmínit i možnost udělení předchozího písemného souhlasu společného pro více právních jednání, který zřizovatel může příspěvkové organizaci udělit pro přijetí peněžitých darů účelově neurčených v souladu s § 37b odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb. Jedná se tedy o vydání jakéhosi „generálního“ souhlasu s přijímáním peněžitých darů účelově neurčených. Na první pohled se zdá, že alespoň v této kategorii darů bude administrace darovacích smluv jednoduchá. Darovací smlouva bez uvedení účelu,

²⁵ Viz § 37b odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

²⁶ Viz § 2057 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

ke kterému má být dar využit, je často neakceptovatelná pro dárce, neboť zejména při uplatnění nároku na snížení základu daně je třeba správci daně prokázat, za jakým účelem bude nebo byl dar využit²⁷. Na straně příspěvkové organizace se situace komplikuje tím, že peněžní dary jsou dle ustanovení § 30 zákona č. 250/2000 Sb. a v návaznosti na jejich regulaci ze strany zřizovatele zpravidla součástí tvorby rezervního fondu. Jsou-li peněžní dary účelově neurčené, nelze pak při jejich čerpání využít výjimky vyplývající z § 30 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb.,²⁸ a proto je lze využít pouze k taxativně vymezeným účelům, dle § 30 odst. 2 a často pouze se souhlasem zřizovatele (pokud si zřizovatel použití rezervního fondu podmíní svých předchozím schválením). I zde může organizace čelit minimálně administrativní zátěži, tentokrát však ne při přijetí peněžního daru, ale při jeho použití.

6.3.2 Nabývání majetku do vlastnictví bezúplatným převodem od zřizovatele

Zvláštním způsobem nabytí majetku do vlastnictví příspěvkové organizace je převod vlastnického práva formou bezúplatného převodu od svého zřizovatele. Vzhledem k tomu, že v mnoha případech v praxi k tomuto převodu dochází často u majetku, který byl před tím příspěvkové organizaci předán k hospodaření, tj. u svěřeného majetku, reprezentanti příspěvkových organizací často nevidí praktický rozdíl, který jim tato změna přináší. Převod vlastnického práva pro ně nepředstavuje žádnou zásadní změnu, neboť majetek užívají před realizovaným bezúplatným převodem i po něm prakticky stejně bez jakýchkoli změn. Přesto je důležité, takto nabytý majetek sledovat. Způsob nabytí totiž může významně ovlivnit postup při zcizení majetku v případě, že se pro organizaci tento majetek stane trvale nepotřebným, a to s ohledem na speciální režim vyplývající z § 27 odst. 8 zákona č. 250/2000 Sb. V případě, že se pro organizaci stane majetek, který do svého vlastnictví nabyla bezúplatným převodem od zřizovatele, trvale nepotřebným, nabídne jej přednostně bezúplatně zřizovateli. Nepřijme-li zřizovatel její písemnou nabídku, může příspěvková organizace po jeho předchozím písemném souhlasu majetek převést do vlastnictví jiné osoby za podmínek

²⁷ Viz § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

²⁸ Podle § 30 odst. 3 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů se účelově určené peněžní dary použijí v souladu s jejich určením.

stanovených zřizovatelem.²⁹ Toto ustanovení významně zasahuje do vlastnických práv příspěvkové organizace a prakticky přenáší výkon vlastnického práva při vyřazení nebo likvidaci majetku z části zpět na zřizovatele. Pokud bychom si chtěli přiblížit postup vyřazení majetku v tomto případě, pak v první fázi příspěvková organizace rozhodne v návaznosti na své obvyklé rozhodovací postupy (většinou jsou upraveny vnitřními předpisy nebo vnitřním kontrolním systémem) o tom, že majetek je pro ni trvale nepotřebný. Následně musí písemně tento majetek nabídnout zřizovateli ke „zpětnému“ bezúplatnému převodu. Zřizovatel se k této nabídce vyjádří. V případě, že zřizovatel písemnou nabídku k bezúplatnému převodu majetku nepřijme, organizace rozhodne, zda majetek bude zlikvidován nebo bude převáděn do vlastnictví jiné osoby, např. formou prodeje. Rozhodne-li se příspěvková organizace pro převod vlastnického práva na jinou osobu, osloví zřizovatele s žádostí o jeho předchozí písemný souhlas s tímto převodem a stanoví podmínky, za kterých lze převod vlastnického práva na třetí osobu provést. Zřizovatel udělí příspěvkové organizaci písemný souhlas a stanoví podmínky převodu vlastnického práva k majetku na jinou osobu. Organizace se snaží podmínky převodu naplnit a prodej uskuteční. Toto je praktický postup, jak naplnit kogentní právní úpravu vyplývající ze zákona, kterou právě vzhledem k jejímu kogentnímu charakteru nelze změnit ani společnou dohodou vlastníka majetku se zřizovatelem, jehož má toto zákonné ustanovení chránit. Jde o administrativně náročnou proceduru, která je ve většině případů spíše administrativně formálního charakteru.³⁰ Této proceduře se však nelze vyhnout, zvláště s ohledem na nutnost získání předchozího písemného souhlasu zřizovatele, bez kterého by byl převod vlastnického práva na třetí osobu byl nicotným právním jednáním, na které se pohlíží, jako by učiněno nebylo. Výkladové nejasnosti přináší i spojení „majetek trvale nepotřebný“, ze kterého v žádném případě neplyne, že se vždy musí jednat jen o majetek, který je stále ještě zcela funkční.

Přestože bylo záměrem zákonodárce zřejmě zamezit nechtěným „úbytkům“ veřejného majetku využitelného dále v rámci veřejné správy, tj. ustanovení

²⁹ Viz § 27 odst. 8 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

³⁰ Popsán je ideální případ, který však nemusí takto vůbec proběhnout, zřizovatel např. může svůj předchozí písemný souhlas odvolat nebo organizaci se např. nemusí podarit předmětný majetek za podmínek stanovených zřizovatelem prodat.

zákonu zřejmě sleduje zachování majetkových hodnot ve veřejném sektoru, dopadá tento postup i na majetek drobného charakteru, např. knihy, neboť jediným parametrem pro uplatnění výše uvedeného postupu je to, jak byl majetek příspěvkovou organizací do vlastnictví nabyt, resp. zda byl nabyt bezúplatným převodem od zřizovatele. I zde by si právní úprava zasloužila zjednodušení, např. v podobě změny z kogentního ustanovení na ustanovení dispozitivní, o jehož uplatnění by rozhodl zřizovatel při realizaci bezúplatného převodu majetku do vlastnictví příspěvkové organizace.

6.3.3 Nabývání majetku do vlastnictví jiným způsobem

Posledním způsobem, jak může organizace nabýt majetek do svého vlastnictví je podle ustanovení § 27 odst. 7 písm. d) zákona č. 250/2000 Sb., tj. jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele. Do této tzv. sběrné kategorie spadají všechny ostatní důvody. Lze sem zařadit např. možnost nabýt majetek úplatně (např. kupní smlouvou). Vždy však zůstává zachována podmínka, že majetek, který má příspěvková organizace nabýt do svého vlastnictví, musí být potřebný k výkonu činnosti, pro kterou byla zřízena. Toto ustanovení zákona připouští, že takové rozhodnutí může zřizovatel ze své zřizovatelské pozice učinit prakticky kdykoli, nemá předepsanou formu a lze jej učinit i mimo zřizovací listinu (což je podstatné zejména proto, který orgán územního samosprávného celku je oprávněný toto rozhodnutí učinit). K majetku nabytému do vlastnictví příspěvkové organizace na základě tohoto rozhodnutí zřizovatele má organizace „plné“ vlastnické právo.³¹

6.4 Majetek ve výpůjčce

Při bližším zkoumání zřizovacích listin lze vyzorovat, že zřizovatelé často při vymezení vztahu k veřejnému majetku využívají nejen možností, které jim dává zákon č. 250/2000 Sb., ale mnohdy využívají i obecných institutů vycházejících z občanského zákoníku, resp. závazkového práva. Nejtypičtějším příkladem je využití institutu výpůjčky³², kdy zřizovatel s jím zřízenou příspěvkovou organizací uzavře smlouvu o bezplatné výpůjčce majetku,

³¹ Ustanovení § 27 odst. 7 písm. d) e velmi často v praxi využívá pro nabývání krátkodobého majetku do vlastnictví příspěvkové organizace, tj. zejména zásob materiálu a zboží určených ke spotřebě při realizaci hlavní nebo doplňkové činnosti.

³² Viz § 2193 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

na základě které organizace využívají tento majetek při realizaci své činnosti. V tomto ohledu je třeba krátce připomenout, že na rozdíl od zřizovací listiny je smlouva o výpůjčce dvoustranným právním jednáním, kde k jejímu uzavření dojde na základě souhlasné vůle obou smluvních stran. Smlouva také upravuje práva a povinnosti smluvních stran, a to včetně pravidel, jaké úkony může příspěvková organizace, tj. vypůjčitel vyjma běžného užívání s vypůjčeným majetkem činit.³³

6.5 Majetek pronajatý

Dalším právním titulem, na základě kterého příspěvkové organizace často užívají majetek svého zřizovatele při své činnosti, je nájem³⁴. Jde tedy o smluvní vztah vycházející občanského zákoníku, kde zřizovatel je pronajímatelem přenechává úplatně svůj majetek příspěvkové organizaci – nájemci k užívání. Institut nájmu podléhá podrobné právní regulaci občanského zákoníků, tj. při aplikaci nájemního vztahu v praxi je třeba přihlídnout u jednotlivých atributů nájmu i k obecné právní úpravě, není-li obsažena jejich speciální právní úprava ve smlouvě. Další problémy může v praxi přinášet i sjednání výše nájmu, a to zejména s ohledem na stanovení základu daně.³⁵ Příspěvková organizace a územní samosprávný celek jsou podle zákona o daních z příjmů v postavení spojených osob.

7 Vliv právního vztahu k majetku na účetnictví příspěvkové organizace a zřizovatele

Příspěvkové organizace jsou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vybranými účetními jednotkami.³⁶ Vybrané účetní jednotky mají účetní postupy přísně regulované, a to zejména vyhláškou č. 410/2009 Sb.

³³ V praxi při realizaci smlouvy o výpůjčce často dochází k tomu, že příspěvková organizace vypůjčený majetek vyradí z evidence a fakticky zlikviduje, aniž by k tomu byla ze smlouvy o výpůjčce oprávněna. Obdobné případy nastávají při technickém zhodnocení nebo nevratném zásahu do vypůjčeného majetku. Našli bychom i případy, kdy organizace vypůjčený majetek prodaly.

³⁴ Viz § 2201 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

³⁵ Podle § 23 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je příspěvková organizace a její zřizovatel v postavení jinak spojených osob, pro které platí povinnost upravit základ daně o rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou sjednanou v běžných obchodních podmínkách mezi nespojenými osobami.

³⁶ Viz § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

kteřou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky a dále českými účetními standardy č. 701 až 710. Na rozdíl od jiných účetních jednotek pro vybrané účetní jednotky platí, že postupují podle českých účetních standardů vždy.³⁷ Účetními předpisy je tedy regulováno i zachycení majetku v účetních knihách jak u zřizovatele, tak u příspěvkové organizace. Z pohledu zachycení věrného a poctivého obrazu majetkové a finanční situace účetní jednotky je důležité zejména správné vykazování dlouhodobého majetku.

Základní pravidla pro vykazování majetku v účetních knihách jsou upravena v § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. O majetku účtují a odepisují jej v souladu s účetními metodami účetní jednotky, které mají k majetku vlastnické nebo jiné právo nebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků. Zároveň platí, že majetek odepisuje účetní jednotka, která jej úplatně nebo bezúplatně poskytuje jiné osobě k užívání zejména na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce³⁸.

V souladu s českým účetním standardem č. 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek se účtuje o pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku zejména v souvislosti se svěřením majetku do správy podle zákona upravujícího rozpočtová pravidla územních samosprávných celků a bezúplatným převodem nebo přechodem podle zvláštních právních předpisů a dále v souvislosti s jeho koupí, jiným úplatným převodem nebo přechodem, darováním, případně vytvořením vlastní činností.³⁹

Z výše uvedeného plyne, že v návaznosti na právní důvod hospodaření s majetkem příspěvková organizace ve svých účetních knihách účtuje na rozvahových účtech o

- dlouhodobém majetku, který jí byl zřizovatelem svěřen k hospodaření,
- dlouhodobém majetku pořízeném koupí nebo jiným úplatným převodem nebo přechodem bez ohledu na to, zda majetek pořizuje do vlastnictví svého či do vlastnictví zřizovatele,

³⁷ Viz § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

³⁸ Výjimkou je smlouva o výpůjčce po dobu zajištění závazku převodem práva (viz § 28 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

³⁹ Viz bod 3. 1. ČÚS č. 710 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

- dlouhodobém majetku nabytém bezúplatným převodem nebo přechodem a darováním bez ohledu na to, zda majetek nabyla do vlastnictví svého nebo do vlastnictví zřizovatele,
- dlouhodobém majetku vytvořeném vlastní činností bez pohledu na to, zda majetek nabyla do vlastnictví svého nebo do vlastnictví zřizovatele.

Zřizovatel o majetku, který má ve svém vlastnictví, ale předal jej příspěvkové organizaci k hospodaření na svých rozvahových účtech neúčtuje, ale vykazuje tento majetek na účtech podrozvahových⁴⁰ (viz § 49 písm. e) vyhlášky 410/2009 Sb.

Naopak majetek, který příspěvková organizace užívá na základě smlouvy o výpůjčce nebo majetek, který má v nájmu, příspěvková organizace ve své rozvaze nevykazuje a na svých rozvahových účtech jej vykazuje jeho vlastník, tj. zřizovatel.

Majetek, který je vykazován na rozvahových účtech, není-li vyloučen z odepisování, odpisuje účetní jednotka, která o něm na rozvahových účtech účtuje.

Výše uvedené lze shrnout do následující tabulky:

Užívání majetku z titulu	Účetnictví (rozvaha)	Odpisy (náklady)
Majetek svěřený	organizace	organizace
Majetek ve vlastnictví PO	organizace	organizace
Majetek pořízený do vlastnictví zřizovatele v užívání příspěvkové organizace	organizace	organizace
Majetek ve výpůjčce	zřizovatel	zřizovatel
Majetek v nájmu	zřizovatel	zřizovatel

Z tabulky je patrné, že právní vztah, kterým je založeno užívání majetku, ovlivňuje výsledek hospodaření, který vychází z účetních metod.

V tomto ohledu je třeba si uvědomit, že příspěvkové organizace mohou disponovat s majetkem velké hodnoty a odpisy představují významný náklad. Nejednotné vykazování odpisů (kdy právní vztah k majetku závisí zejména

⁴⁰ Viz § 49 písm. e) vyhlášky 410/2009 Sb.

na rozhodnutí zřizovatele, má dopad nejen do výsledku hospodaření obou subjektů, ale zároveň i do dalších ukazatelů, které vychází z údajů obsažených v účetní závěrce. Pokud bychom při hodnocení výkonnosti organizací a územních samosprávných celků vycházeli pouze z prosté účetní závěrky, byly by výsledky prakticky nesrovnatelné. Právní vztah, kterým je založeno užívání majetku zřizovatele u příspěvkové organizace je třeba vzít v úvahu např. také při víceletém srovnávání ekonomických ukazatelů, pokud ve některém ze srovnávaných období došlo ke změně právního vztahu k užívanému majetku.

8 Vliv právního vztahu k majetku na rozpočet příspěvkové organizace a zřizovatele

Podle § 4 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů je rozpočet územního samosprávného celku finančním plánem, jímž se řídí financování činnosti územního samosprávného celku. Obsahem rozpočtu jsou jeho příjmy a výdaje a ostatní peněžní operace, včetně tvorby a použití peněžních fondů, pokud není v tomto zákoně stanoveno, že probíhají mimo rozpočet. Mimo rozpočet se sleduje podnikatelská činnost územního samosprávného celku s tím, že do rozpočtu se promítne její výsledek.⁴¹

Na rozdíl od právní úpravy rozpočtu územních samosprávných celků je definice rozpočtu příspěvkové organizace odlišná. § 28 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb. rozpočet příspěvkové organizace definuje jako plán výnosů a nákladů na rozpočtový rok, jímž se řídí financování činnosti příspěvkové organizace. U příspěvkových organizací je tedy rozpočet „napojen“ na náklady a výnosy vykázané v účetnictví. V tomto ohledu jsou zajisté nákladem i odpisy dlouhodobého majetku, které se vykazují na nákladovém účtu 551, kdy výše odpisů i jejich zaúčtování se řídí vyjma zákona č. 563/1991, o účetnictví a prováděcí vyhlášky 410/2009 Sb., zejména českým účetním standardem č. 708. Jsou-li odpisy jako náklad součástí rozpočtu příspěvkové organizace, pak je třeba tento náklad rámci rozpočtu také peněžně pokrýt. Předpoklad, že odpisy mají být v rámci rozpočtu příspěvkové organizace finančně pokryty, vyplývá také z právní úpravy tvorby fondu investic (§ 31

⁴¹ Viz § 4 až § 6 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

zákona č. 250/2000 Sb.), která peněžní prostředky ve výši odpisů hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku uvádí jako zdroj fondu investic.

Príspevková organizace hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností a s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele. Dále hospodaří peněžními prostředky svých fondů (jejich použití je taxativně vymezeno zákonem) a s peněžitými dary od fyzických a právnických osob. Posledním zdrojem financování její činnosti mohou být dotace podle § 28 odst. 5 zákona č. 250/2000 Sb., které jsou účelově vázané.⁴² Pokud není organizace schopna sama finančně pokrýt odpisy peněžními prostředky získanými vlastní činností, popř. peněžními dary (což je však silně nepravděpodobné), měl by odpisy v rámci rozpočtu pokrýt zřizovatel příspěvkem na provoz. Náklady na odpisování dlouhodobého majetku tak dopadají přímo do rozpočtu příspěvkové organizace a nepřímo prostřednictvím příspěvku na provoz do rozpočtu jejího zřizovatele.

Rozpočtové dopady právního vztahu, kterým je založeno užívání majetku příspěvkovou organizací lze shrnout do následující tabulky:

Užívání majetku z titulu	Odpisy dopad do rozpočtu organizace	Odpisy dopad do rozpočtu zřizovatele
Majetek svěřený	ANO	ANO prostřednictvím příspěvku na provoz
Majetek ve vlastnictví PO	ANO	ANO prostřednictvím příspěvku na provoz
Majetek pořízený do vlastnictví zřizovatele v užívání příspěvkové organizace	ANO	ANO prostřednictvím příspěvku na provoz
Majetek ve výpůjčce	NE	NE
Majetek v nájmu	NE	NE

I v tomto ohledu je třeba připomenout, že dlouhodobý majetek a jeho odpisy mohou, které má zřizovatel finančně pokrýt v rámci příspěvku na provoz příspěvkové organizaci, jsou pro rozpočet zřizovatele významnou položkou, zejména zřizuje-li více příspěvkových organizací (např. větší města nebo kraje). U těchto velkých zřizovatelů je finanční pokrytí odpisů

⁴² Viz § 28 odst. 4 a násl. zákona č. 250/2000 Sb.

všem organizacím prakticky nad jejich rozpočtové možnosti. Zřizovatelé proto často pragmaticky volí přenesení užívacího práva k majetku na příspěvkovou organizaci právě formou výpůjčky nebo nájmu, tj. na tituly které pro jejich rozpočty představují menší rozpočtovou zátěž.

9 Závěr

Shrneme-li výše uvedené, příspěvková organizace obecně může disponovat s majetkem svěřeným, s majetkem, který do vlastnictví zřizovatele získala svou vlastní činností, který jí však zatím svěřen zřizovací listinou nebyl, s majetkem vypůjčeným, popř. pronajatým, s majetkem získaným do svého vlastnictví bezúplatným převodem od zřizovatele a konečně majetkem získaným do svého vlastnictví darováním či děděním se souhlasem zřizovatele nebo jinak na základě rozhodnutí zřizovatele. Pouze u tohoto posledně jmenovaného majetku je příspěvková organizace jeho „plnohodnotným“ vlastníkem a může vůči němu uplatňovat své vlastnické právo v celé jeho šíři. Ke každé z výše uvedených kategorií majetku může mít organizace jiná práva a povinnosti. Vzhledem k tomu, že příspěvkové organizace jsou velmi rozšířené, disponují rozsáhlým veřejným majetkem a v právních vztazích je velmi často zastupují neprávníci (nebo právní laici), je v podstatě téměř nemožné, aby byl právní vztah a z toho vyplývající práva a povinnosti ke konkrétnímu majetku vždy správně určeny. Navíc, vzhledem ke své rozšířené a nelogické, je pro osoby, které mají pravidla aplikovat, právní regulace nakládání s majetkem v příspěvkové organizaci zřízené ÚSC často nesrozumitelná. Dodržování právní regulace jednotlivých titulů pro nakládání s veřejným majetkem je mnohdy doprovázeno administrativními úkony, které se ne vždy jeví jako efektivní. V tomto světle jsem tedy došla k závěru, že hypotéza 1 se nepotvrdila.

Ve vztahu k hypotéze 2 lze shrnout, že zvolený právní titul pro hospodaření příspěvkové organizace zřízené ÚSC s majetkem je důležitý nejen pro vymezení práv a povinností k tomuto majetku, ale je rozhodující i pro kategorie ekonomické, neboť jednotlivé právní tituly k nakládání s majetkem vedou k rozdílnému vykazování v účetnictví, a na něj navazujících výkazech statistických, popř. podkladech pro ekonomické analýzy. Právní titul pro užívání majetku má i dopady rozpočtové, a to zejména v důsledku odepisování

majetku, jež se v rámci speciální právní úpravy rozpočtu příspěvkových organizací jako náklad promítá rovněž do rozpočtu příspěvkových organizací. Vzhledem k rozsahu majetku, se kterým příspěvkové organizace disponují rozhodně nelze tento dopad považovat za bezvýznamný. Z výše uvedeného plyne, že hypotéza 2 se potvrdila.

Závěrem mi nezbyvá než shrnout, že právní úprava správy veřejného majetku příspěvkovou organizací zřízenou ÚSC není komplexní, je roztříštěná a pro uplatňování v praxi mnohdy složitá a nejednoznačná. Neúplná a nejednoznačná právní regulace často vede k nesprávné aplikační praxi, která může vést k nehospodárnému, neefektivnímu, neúčelnému a někdy i nezákonnému nakládání s veřejným majetkem. Zpřesněním a zejména sjednocením právní úpravy by se takovým případům dalo předejít.

Literature

- BAKEŠ, M., M. KARFÍKOVÁ, P. KOTÁB, H. MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vyd. Praha: C. H. Beck, 2012.
- FILIP, J. *Ústavní právo České republiky 1: Základní pojmy a instituty, ústavní základy ČR*. 4. opravené a doplněné vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2003.
- HAVLAN, P. *Veřejný majetek*. Brno: Masarykova univerzita, 2016.
- HAVLAN, P. a J. JANEČEK. *Majetek samosprávných územních celků v teorii a praxi*. Praha: Linde Praha, a.s., 2013.
- HENDRYCH, D. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., P. MRKÝVKA a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016.
- KYNCL, L., P. MRKÝVKA a kol. *Metoda a ekonomické limity regulace ve finančním právu*. Brno: Masarykova univerzita, 2013.
- MRKÝVKA, P. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2012.
- MRKÝVKA, P., I. PAŘÍZKOVÁ a M. RADVAN. *Finanční právo a finanční správa 1. díl*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004.
- PRŮCHA, P. *Správní právo, obecná část*. 8. doplněné vyd. Brno: Doplněk – Brno, A.Čeněk – Plzeň, 2012.

- RIGEL, F., M. BOUŠKA a R. MLYNÁŘ. *Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2017.
- SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 2., aktualizované a přepracované vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009.
- SPÁČIL, M. *Přehled judikatury ve věcech hospodaření s majetkem České republiky*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015.
- TYŠEROVÁ, D., P. VÁCHA a M. KILIÁN. *Hospodaření a nakládání se státním majetkem*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2019.
- ZÁVODSKÝ O. a M. SVOBODA. *Zákon o majetku české republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2019.

Zřizovací listiny

- Domov seniorů Břeclav, příspěvková organizace, IČ 48452734.
- Gymnázium Čajkovského, Olomouc, příspěvková organizace, IČ 26607824.
- Kulturní služby města Moravská Třebová, příspěvková organizace, IČ 00371769.
- Moravské divadlo Olomouc, příspěvková organizace, IČ 00100544.
- Muzeum Beskyd Frýdek-Místek, příspěvková organizace, IČ 00095630.
- Správa a údržba silnic Plzeňského kraje, příspěvková organizace, IČ 72053119.
- Školní jídelna Šternberk, příspěvková organizace, IČ 75009749.
- Technické služby Moravská Ostrava a Přívoz, příspěvková organizace, IČ 00097381.
- Základní škola a Mateřská škola Náměšť na Hané, okres Olomouc, IČ 45238685.
- Základní škola a Mateřská škola Příkazy, příspěvková organizace, IČ 70983941.
- Základní škola Olomouc, Stupkova 16, příspěvková organizace, IČ 47657189.

Contact – e-mail

502560@mail.muni.cz