





ŮSTAV	STĀTU
A	PRĀVA

Akademie věd ČR



# Zákon o finanční kontrole

## Problémy legislativního zpracování

Květoslav Kramář  
Miloslava Hálová



# Zákon o finanční kontrole

## Problémy legislativního zpracování

Květoslav Kramář  
Miloslava Hálová

Vzor citace

KRAMÁŘ, K. – HÁLOVÁ, M.

*Zákon o finanční kontrole. Problémy legislativního zpracování.*

Praha: Ústav státu a práva AV ČR, 2023, 156 s.

ISBN 978-80-87439-66-1

*Publikace vznikla s podporou na dlouhodobý*

*koncepční rozvoj výzkumné organizace*

*Ústavu státu a práva AV ČR, v. v. i., RVO: 68378122.*

*Publikace byla vydána s podporou*

*Akademie věd České republiky.*

Odborní recenzenti:

JUDr. PhDr. Jan Malast, Ph.D.

JUDr. Bc. Pavel Vetešník, Ph.D.

Vydavatel:

Ústav státu a práva AV ČR, v. v. i.

Národní 18, 110 00 Praha 1, Česká republika

[www.ilaw.cas.cz](http://www.ilaw.cas.cz)

Copyright © Květoslav Kramář, Miloslava Hálová, 2023

Copyright © Ústav státu a práva AV ČR, 2023

ISBN 978-80-87439-66-1

ISBN 978-80-87439-64-7 (e-kniha)



# Obsah

O autorech \_\_\_ 11

Úvod \_\_\_ 13

## Kapitola I

### Pojem finanční kontroly z hlediska pozitivního práva

#### a z teoreticko-právního hlediska \_\_\_ 17

- I.1 Obecný pojem kontroly, kontrola jako soubor dílčích činností a základní funkce kontroly \_\_\_ 17
- I.2 Pojem kontroly v terminologii pozitivního správního práva \_\_\_ 23
- I.3 Finanční kontrola v kontextu tradiční učebnicové klasifikace kontrolních činností ve veřejné správě \_\_\_ 24
  - I.3.1 Finanční kontrola v užším pojetí \_\_\_ 29
  - I.3.2 Finanční kontrola v širším pojetí \_\_\_ 32
  - I.3.3 Finanční kontrola v nejširším pojetí \_\_\_ 36
- I.4 Pozitivněprávní a teoreticko-právní význam pojmu finanční kontrola \_\_\_ 37

## Kapitola II

### Modelové schéma obsahu a struktury právní úpravy vnější správní kontroly jako východisko pro rozbor právní úpravy finanční kontroly \_\_\_ 39

- II.1 Hmotněprávní úprava první fáze kontroly \_\_\_ 42
- II.2 Procesní úprava první fáze kontroly \_\_\_ 43
- II.3 Hmotněprávní úprava druhé fáze kontroly \_\_\_ 45
- II.4 Procesní úprava druhé fáze kontroly \_\_\_ 45
- II.5 Uplatnění modelového schématu v právních úpravách vnější a vnitřní správní kontroly a kontroly veřejné správy \_\_\_ 47

## Kapitola III

### Základní vývoj právní úpravy finanční kontroly od roku 1989 do doby přijetí zákona o finanční kontrole \_\_\_ 53

- III.1 Socialistické obecné kontrolní právo a jeho změny po roce 1989 \_\_\_ 54
- III.2 Právní úprava kontroly hospodaření s veřejnými prostředky do roku 1989 a její změny po roce 1989 \_\_\_ 59
- III.3 Společenská objednávka na novou právní úpravu správní kontroly na konci devadesátých let a přijetí zákona o finanční kontrole jako její hlavní realizace \_\_\_ 62

## **Kapitola IV**

### **Přehled základních problémů legislativního zpracování právní úpravy obsažené v zákoně o finanční kontrole \_\_\_ 65**

## **Kapitola V**

### **Problémy vymezení subjektů kontrolních vztahů v zákoně o finanční kontrole \_\_\_ 67**

- V.1 Problémy obecného vymezení subjektů kontrolních vztahů finanční kontroly jako celku \_\_\_ 67
- V.2 Problémy vymezení subjektů kontrolních vztahů u jednotlivých segmentů finanční kontroly \_\_\_ 73
  - V.2.1 Vymezení subjektů veřejnosprávní kontroly \_\_\_ 73
  - V.2.2 Vymezení subjektů finanční kontroly podle mezinárodních smluv \_\_\_ 80
  - V.2.3 Vymezení subjektů řídicí kontroly a interního auditu \_\_\_ 81

## **Kapitola VI**

### **Problémy vymezení předmětu, hledisek a cílů finanční kontroly v zákoně o finanční kontrole \_\_\_ 87**

- VI.1 Problémy vymezení předmětu a hledisek finanční kontroly \_\_\_ 87
  - VI.1.1 Vymezení předmětu finanční kontroly \_\_\_ 89
  - VI.1.2 Vymezení hledisek finanční kontroly \_\_\_ 92
- VI.2 Problémy vymezení cílů finanční kontroly \_\_\_ 97

## **Kapitola VII**

### **Problémy nesouladu systematiky zákona o finanční kontrole s objektivní strukturou předmětu zákonné úpravy a další s tím související problémy \_\_\_ 101**

- VII.1 Struktura předmětu úpravy zákona v legislativním vyjádření a v teoreticko-právním pohledu \_\_\_ 101
- VII.2 Tři povahově odlišné skupiny kontrolních činností v rámci úpravy veřejnosprávní kontroly \_\_\_ 103
- VII.3 Úprava vytváření primárních systémových předpokladů pro zavedení a uskutečňování finanční kontroly v orgánu veřejné správy \_\_\_ 111
- VII.4 Úprava souhrnného analytického (výsledného) hodnocení uplatňovaného systému finanční kontroly \_\_\_ 114

## **Kapitola VIII**

### **Problémy vymezení obsahu a rozsahu vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy v zákoně o finanční kontrole \_\_\_ 117**

- VIII.1 Rozpor ve vymezení vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy v částech první a čtvrté zákona \_\_\_ 117
- VIII.2 Povaha úpravy obsažené v § 25 zákona a v ní obsažené nejasnosti související s vymezením rozsahu vnitřního kontrolního systému \_\_\_ 118
- VIII.3 Problém označení a umístění úpravy prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému v zákoně \_\_\_ 122
- VIII.4 Výsledná interpretace obsahu (složení) vnitřního kontrolního systému podle zákona \_\_\_ 123

## **Kapitola IX**

### **Problémy vymezení předmětu a priorit interního auditu v zákoně o finanční kontrole \_\_\_ 127**

- IX.1 Dvoji rozdílné vymezení pojmu interního auditu v zákoně a výsledná interpretace legální definice interního auditu \_\_\_ 127
- IX.2 Nejasnosti vymezení rozsahu interního auditu \_\_\_ 130
- IX.3 Interní audit ve vztahu k povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy zajistit prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému \_\_\_ 131

## **Kapitola X**

### **Problémy úpravy nápravných a sankčních prostředků v zákoně o finanční kontrole \_\_\_ 133**

- X.1 Problémy úpravy nápravných prostředků veřejnosprávní kontroly \_\_\_ 134
- X.2 Problémy úpravy sankčních prostředků veřejnosprávní kontroly \_\_\_ 139

Závěr \_\_\_ 145

Příloha \_\_\_ 149

Použitá literatura \_\_\_ 151

Summary \_\_\_ 153



# O autorech

## **JUDr. Květoslav Kramář, Ph.D. (nar. 1958)**

je výzkumným pracovníkem Ústavu státu a práva AV ČR, v. v. i., kde působí ve výzkumné jednotce Centrum práva výzkumu, vývoje a inovací. V minulosti působil jako právník ve státní správě, parlamentní legislativě a podnikatelském i neziskovém sektoru, např. jako ředitel legislativního odboru Federálního ministerstva kontroly, legislativní konzultant Federálního shromáždění, ředitel sekce legislativy a ředitel odboru supervize Ministerstva vnitra, vedoucí legislativně-právního odboru akciové společnosti SAZKA či jako ředitel obecně prospěšné společnosti Institut kontroly. Pedagogicky byl činný na několika veřejných i soukromých vysokých školách, kde mimo jiné garantoval výuku několika odborných předmětů věnovaných právním aspektům kontrolních činností ve veřejné správě. Působil rovněž jako dlouholetý lektor odborného vzdělávání v řadě institucí ústřední státní správy i územní samosprávy a jako člen rozkladových komisí některých ústředních správních úřadů. Je autorem či spoluautorem několika desítek odborných článků, komentářů k zákonům, kapitol ve vysokoškolských učebnicích či vědeckých monografiích apod., z nichž významná část je věnována právě otázkám kontrolních činností ve veřejné správě z pohledu právního.

## **JUDr. Miloslava Hálová, Ph.D. (nar. 1957)**

je výzkumnou pracovnící Ústavu státu a práva AV ČR, v. v. i., v současnosti působí jako vedoucí výzkumné jednotky Centrum práva výzkumu, vývoje a inovací. V minulosti pracovala v legislativním odboru Ministerstva vnitra a poté Ministerstva dopravy, kde se podílela na přípravě a legislativním procesu řady právních předpisů, zejména z oblasti provozu na pozemních komunikacích a silniční dopravy. Na Ministerstvu dopravy působí dosud jako členka rozkladové komise v senátu pro přestupkovou agendu. Svoji výzkumnou činnost dlouhodobě vyvíjí v oblasti veřejného práva, kde se věnuje zejména problematice dopravního práva, územní a zájmové samosprávy, přestupkového práva, kontrolních činností ve veřejné správě a v poslední době oblasti práva výzkumu, vývoje a inovací. Je autorkou nebo spoluautorkou řady odborných publikací a odborných stanovisek z oblasti správního práva a veřejné správy. Podílela se rovněž na řešení několika výzkumných projektů a výzkumného tématu v rámci programu Akademie věd ČR Strategie AV21.



# Úvod

Správné hospodaření s veřejnými prostředky, tedy hospodaření nejen zákonné, ale současně také plně hospodárné, efektivní a účelné, patří k nejdůležitějším předpokladům optimálního fungování a rozvoje demokratického právního státu. V České republice se jej však daří naplňovat jen velmi zvolna. Období posledních desetiletí je protkáno mnoha mediálně sledovanými případy plýtvání s veřejnými prostředky, jejich vynakládání na nepotřebné nebo zjevně předražené projekty veřejných institucí, případy zneužívání dotací ze státního rozpočtu pro soukromé účely, nekalých jednání při zadávání veřejných zakázek a podobně. Jejich aktéry přitom nezřídka bývají i čelní představitelé státních nebo jiných veřejných institucí, od nichž společnost oprávněně očekává přesně opačný přístup.

Je proto mimořádně významné, s jakou efektivitou dokáží působit naše zákony, které byly po roce 1989 nově přijímány k úpravě kontroly hospodaření s veřejnými prostředky. Klíčovým z nich je nesporně zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, zkráceně označovaný jako zákon o finanční kontrole, a jeho prováděcí vyhláška č. 416/2004 Sb. Ministerstvo financí jako ústřední správní úřad pro finanční kontrolu a potažmo i sama vláda v minulosti při různých příležitostech vyjadřovaly, že úprava obsažená v tomto zákoně dnes nenaplnuje očekávání, která do ní byla v době jejího vzniku vkládána, a jako celek již neodpovídá současným požadavkům na finanční kontrolu jako součást efektivního řízení veřejných financí.

V průběhu minulých let byly v této souvislosti Ministerstvem financí postupně zpracovány a k legislativnímu projednání předloženy některé projekty zcela nových zákonů, kterými měl být zákon č. 320/2001 Sb. zrušen a v celém rozsahu nahrazen koncepčně novou úpravou. Žádný z nich se však pro mnohé výhrady, uplatňované většinou již v průběhu vládního legislativního procesu mnoha institucemi veřejné správy a také Legislativní radou vlády, nepodařilo dovést do stadia projednání a schválení mocí zákonodárnou. Zatím nejdále se v tomto ohledu podařilo vystoupat vládnímu návrhu zákona o řízení a kontrole veřejných financí, který byl po několika letech přípravy v roce 2017 již schválen Poslaneckou sněmovnou. Následně byl však odmítnut Senátem a po jeho vrácení k opakovanému projednání byl ještě v témže roce nakonec odmítnut i Poslaneckou sněmovnou. Jedním z hlavních důvodů přehodnocení přístupu Poslanecké sněmovny přitom bylo, že většina poslanců se ztotožnila s kritickou argumentací senátorů ve vztahu k nepřiliš realistickému a administrativně náročnému modelu řešení interního auditu v návrhu nového zákona.

Nahlíženo v delší časové řadě se příprava nového zákona, který by měl nahradit dosavadní zákon o finanční kontrole, stala poněkud chronicky neúspěšným legislativním projektem, na němž během let postupně participovaly všechny střídající se vlády a ministři financí bez ohledu na jejich rozdílné politické složení a politickou příslušnost. Je proto jistě namístě klást si otázku o příčinách tohoto stavu, kdy nadále zůstává v platnosti starý zákon o finanční kontrole jako klíčový nástroj pro realizaci kontrol hospodaření s veřejnými prostředky, přestože je státními autoritami odpovědnými za právní úpravu v této oblasti hodnocen jako již nepostačující společenským potřebám.

Jedním z mnoha užitečných předpokladů pro vytvoření úspěšného konceptu nové zákonné úpravy v kterékoli oblasti společenského života je i podrobnější analýza problémů (nedostatků) úpravy dosavadní, a to jak v rovině politicky a odborně věcného řešení společenských vztahů, které jsou předmětem úpravy dosavadního zákona, tak i v rovině samotného legislativního zpracování těchto věcných řešení, tj. i v rovině kritického rozboru daného zákona jako produktu odborné legislativní (normotvorné) činnosti. Neboť zákon, aby byl způsobilý efektivní regulace, musí být například logicky systematicky uspořádán a institucionálně a právně terminologicky zpracován tak, aby tvořil vnitřně soudržný celek navzájem sladěných norem, které korespondují s objektivní právní povahou regulovaných společenských vztahů a jsou soudržné i s ostatními prameny právní úpravy daného okruhu společenských vztahů.

Z důvodových zpráv dosud předložených návrhů nových zákonů, které aspirovaly na to, aby nahradily dosavadní zákon o finanční kontrole, bylo vždy přesvědčivě zřejmé, že na přípravě těchto návrhů participovaly skupiny odborníků plně specializovaných na věcnou stránku úpravy, takže v důvodových zprávách byla pozornost věnována hlavně erudovanému rozboru problémů uplatňovaných věcných řešení jednotlivých otázek regulace finančního řízení a kontroly v dosavadním zákoně o finanční kontrole. Podrobnějšímu kritickému zhodnocení kvality vlastního legislativního ztvárnění zákona, a to pokud jde jak o jeho celkové legislativní pojetí a systematické uspořádání, tak i o jeho terminologickou správnost, logičnost, srozumitelnost a odpovídající návaznosti jeho klíčových právních ustanovení apod., však pozornost v procesu přípravy návrhů nových zákonů věnována nebyla.

I když například podle Legislativních pravidel vlády není tato ryze legislativní rovina analýzy dosavadní zákonné úpravy povinnou součástí předkládaného legislativního návrhu, může nesporně mít pro přípravu nového zákona svůj značný přínos. Jen při provedení hlubšího rozboru nedostatků



legislativního pojetí a zpracování dosavadní právní úpravy je možno se z jejich existujících chyb efektivně poučit, vykročit v tomto směru k vyšší kvalitě a nezatížit starými chronickými chybami a vadnými stereotypy legislativních konstrukcí i koncept nové zákonné úpravy. Současně to také na druhou stranu umožňuje získat bližší představu o tom, co z dosavadní úpravy může vzhledem k potřebě kontinuity a stability práva zůstat zachováno i pro budoucí úpravu, aby s novým zákonem, který se týká téže věcné materie, nedocházelo k nadbytečnému přebudovávání a přejmenovávání praxí dlouhodobě zažitých právních institutů a pojmů, které by pak adresátům zákona přineslo na dlouhou dobu značné uživatelské obtíže.

Tato publikace je proto věnována především rozboru některých vybraných problémů (nedostatků) legislativního zpracování zákona o finanční kontrole, který svým obsahem a mírou podrobnosti překračuje rámec povinného zhodnocení dosavadní právní úpravy, standardně vyžadovaného v legislativním procesu od předkladatele návrhu nového zákona. Je to práce převážně teoreticko-právního zaměření, protože kritický rozbor pozitivní právní úpravy nemůže přirozeně stát pouze na samotném pozitivním právu, ale musí se opírat o korespondující východiska právní nauky. Přesto jde o práci mířící především na pomoc legislativní praxi. Jejím cílem je napomoci těm, kdo jsou a budou pověřováni přípravou nové zákonné úpravy finanční kontroly, k hlubšímu pochopení, v čem spočívají některé zásadnější problémy (nedostatky) legislativního zpracování zákona o finanční kontrole a jejich příčiny. A v kontextu s tím se tato publikace snaží též přispět k pochopení základních teoreticko-právních východisek a souvislostí, jejichž znalost je jedním z určujících předpokladů pro přípravu kvalitní budoucí legislativní úpravy finanční kontroly jako specifické podmnožiny právní úpravy kontrolních činností ve veřejné správě.



# Kapitola I

## Pojem finanční kontroly z hlediska pozitivního práva a z teoreticko-právního hlediska

Tato publikace je pokusem o teoreticko-právní analýzu vybraných problémových aspektů (nedostatků) pozitivní právní úpravy finanční kontroly obsažené v platném zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě (zákoně o finanční kontrole).<sup>1</sup> Na jejím počátku bude proto vhodné objasnit smysl některých používaných výchozích teoreticko-právních, resp. významově obecnějších pojmů jako např. kontrola, kontrolní činnosti ve veřejné správě, správní kontrola či kontrola veřejné správy, které jsou v literatuře správního práva vcelku běžně používány, avšak zdaleka ne vždy ve shodném slova smyslu. Dále bude potřebné zabývat se relevantními klasifikačními kritérii pro členění kontrolních činností ve veřejné správě, která jsou významná i pro obecnější vymezení samotné finanční kontroly a jejího místa v množině těchto kontrolních činností. Současně s tím bude nutno objasnit modelové schéma objektivní struktury právní úpravy vnějších (externích) kontrolních činností vykonávaných veřejnou správou (ke kterým finanční kontrola, upravená zákonem o finanční kontrole, některými svými segmenty náleží), bez jehož využití by nebylo možno věcně přínosný rozbor existujících problémů v platné zákonné úpravě uskutečnit.

### I.1 Obecný pojem kontroly, kontrola jako soubor dílčích činností a základní funkce kontroly

Etymologický základ slova „kontrola“, tvořený latinskými výrazy „contra“ a „rotulus“ (vyjadřujícími společně význam „protizápis“ či „protiřetivina“), naznačuje, co je nejobecnější podstatou každé kontrolní činnosti, a sice **porovnávání skutečného stavu se stavem žádoucím**. Jak uváděl vedle jiných autorů např. A. Mynář, zmíněné latinské výrazy mají svůj původ ve starověku,

---

<sup>1</sup> Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě (zákon o finanční kontrole), ve znění zákonů č. 123/2003 Sb., č. 426/2003 Sb., č. 421/2004 Sb., č. 482/2004 Sb., č. 626/2004 Sb., č. 377/2005 Sb., č. 138/2006 Sb., č. 342/2006 Sb., č. 298/2007 Sb., č. 227/2009 Sb., č. 281/2009 Sb., č. 341/2011 Sb., č. 457/2011 Sb., č. 239/2012 Sb., č. 503/2012 Sb., č. 64/2014 Sb., č. 183/2017 Sb., č. 126/2019 Sb., č. 251/2021 Sb., č. 261/2021 Sb.

kdy byla důležitá sdělení mocenských autorit zaznamenávána na pergamenové blány, které se pak stáčely do svitků (rolí). Aby se zabránilo zneužití, docházelo k jejich pořizování ve dvojnásobném provedení, z nichž to druhé umožňovalo v pochybnostech ověřit pravost prvního (původního), bylo-li předloženo např. jako doklad zplnomocňující k určitému jednání, platná smlouva a podobně<sup>2</sup>.

Kontrola v tomto smyslu, s takto vyjádřenou podstatou, tedy jako pomyslný spis vedený ve dvou exemplářích, dvojnásobný záznam<sup>3</sup> či dvojnásobný seznam položek<sup>4</sup>, je neodmyslitelnou součástí jakéhokoli cílevědomého jednání kteréhokoli lidského jedince. To je v základní rovině uskutečňováno ve dvou fázích. Nejprve si jednatel prostřednictvím svých počtů a vjemů vytváří ve svém vědomí určité představy a na jejich základě formuluje s tím korespondující cíle, jichž potřebuje dosáhnout, a tyto pak následně svým konkrétním jednáním naplňuje. Má-li však své cíle skutečně naplnit, je nucen neustále sledovat a ověřovat, zda jím uskutečňované jednání k požadovanému cíli reálně směřuje, tj. zda je s ním v souladu, a v případě potřeby své jednání vhodným způsobem korigovat. V opačném případě se jeho jednání začne postupně odchylovat od stanoveného cíle, stane se z kontrolovaného nekontrolovaným, z cílevědomého necílevědomým. To lze vztáhnout jak na relativně jednoduché lidské činnosti, jakou je např. řízení jízdního kola, při němž cyklista musí neustále sledovat a vyhodnocovat, zda se jím řízený stroj nalézá v žádoucí poloze ve vztahu k povrchu silnice nebo jiného terénu, tak i na komplexnější a podstatně náročnější lidské činnosti, k jakým patří např. výrobní procesy, stavební činnosti, ale např. i studium apod.

O to více pak musí platit, že kontrola je neodmyslitelnou součástí jakéhokoli lidského jednání spočívajícího ve společenském řízení. V jeho rámci jsou uváděny v život nejrůzněji zaměřené a komplikované kontrolní činnosti, které navenek vystupují často jako soubory vzájemně navazujících a povahově rozmanitých dílčích úkonů a jejichž výsledným společenským účelem je zajistit nebo určitým způsobem přispět k zajištění souladu mezi skutečným a žádoucím stavem dané kontrolované činnosti. V nejobecnější rovině lze u kontroly prováděné v rámci společenského řízení rozlišovat tyto základní charakteristické okruhy dílčích činností, resp. úkonů:

#### a) Zjišťování skutečného stavu kontrolované činnosti

Předpokladem pro toto zjišťování je schopnost kontrolujícího subjektu poznávat skutečný stav kontrolované činnosti kontrolovaného subjektu

<sup>2</sup> MYNÁŘ, A. *Teorie kontroly*. Praha: Svoboda, 1979, s. 12.

<sup>3</sup> Tamtéž, s. 13.

<sup>4</sup> POMAHAČ, R. *Průvodce veřejnou správou*. Praha: ISV nakladatelství, 1999, s. 64.

a analyzovat jej. K tomu musí být vybaven potřebnými odbornými znalostmi a schopnostmi, popř. i určitými věcnými prostředky (např. technickými prostředky, měřicími prostředky apod.).

Zjištění skutečného stavu kontrolované činnosti souvisí s **předmětem kontroly**, tedy s tím, co je podrobováno kontrole, neboli s tím, co je kontrolováno. V rámci jednotlivé kontroly mohou být, v závislosti na její povaze a účelu, kontrolovány všechny anebo i jen některé aspekty celkové činnosti kontrolovaného subjektu. Pro úspěšný výkon kontroly je proto vždy velmi důležité určit a mít vyjasněno na straně jak kontrolujícího, tak i kontrolovaného, v čem konkrétně předmět kontroly spočívá, tedy co její tvoří, resp. které konkrétní skutečnosti mohou být kontrolujícím subjektem v rámci dané kontrolované činnosti zjišťovány.

b) Porovnání skutečného stavu kontrolované činnosti se stavem žádoucím a vymezení jejich vzájemných odchylek

Předpokladem pro toto porovnání je existence systému hodnotových měřítek sloužících k vymezení žádoucího stavu, tedy **hledisek** neboli **kritérií kontroly**, a schopnost kontrolujícího subjektu těchto hodnotových měřítek používat. Například v případě normativních pravidel jako hledisek neboli kritérií kontroly svou povahou obecných je nutno ovládat nezbytné metody jejich interpretace (u právních norem metody právní interpretace) apod. Pokud jde o vymezení odchylek skutečného stavu od stavu žádoucího, vystupují svým významem do popředí obvykle odchylky negativní, nepříznivé. Kontrolou však mohou být někdy zjištěny i odchylky pozitivní, při nichž skutečný stav posuzované činnosti naopak převyšuje požadavky stanovené kritérii kontroly. Ačkoli tedy jde z formálně logického hlediska také o určitou odchylku od žádoucího stavu, není s tímto stavem skutečný stav v rozporu, ale naopak je s ním vlastně ještě ve větším souladu nežli při nulové odchylce.

Předmět kontroly ani hlediska neboli kritéria kontroly nelze zaměňovat s jejím **cílem**, resp. **účelem**. Zatímco předmět kontroly dává odpověď na otázku, které činnosti (popř. které jevy, jež jsou však také výsledkem určité lidské činnosti) jsou podrobovány kontrole, a hlediska neboli kritéria kontroly určují, s jakými hodnotovými měřítky žádoucího stavu se skutečný stav kontrolované činnosti porovnává, cíl vyjasňuje proč, za jakým účelem, s jakými očekávanými přínosy je kontrola prováděna. Obecným společenským (v jistém smyslu konečným) cílem, resp. účelem kontroly je, jak bylo již naznačeno, zajistit nebo nějakým (byť třeba i jen omezeným, dílčím) způsobem přispět k zajištění souladu mezi skutečným stavem kontrolované činnosti a jejím žádoucím stavem. Tento obecný cíl kontroly je pak

v případě konkrétní kontroly naplňován a dotvářen v kontextu s konkrétním předmětem kontroly a bezprostředním důvodem, který vedl k jejímu provedení.

Je-li např. prováděna veřejnosprávní kontrola podle zákona o finanční kontrole, jejím obecným konečným cílem či účelem je vždy dosáhnout či přispět k dosažení toho, aby kontrolovaný subjekt nakládal s veřejnými prostředky v souladu s požadavky zákonnosti a principy hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Konkrétní podoba tohoto obecného cíle je ovšem u jednotlivé kontroly vytvářena tím, o jaké veřejné prostředky se jedná, jakého druhu či rozsahu, kým jsou spravované apod., a také tím, zda jde např. o kontrolu prováděnou podle dlouhodobého plánu kontrolní činnosti kontrolujícího subjektu, nebo o kontrolu tzv. incidentní, prováděnou na základě např. podané petice či stížnosti poukazující na aktuálně se projevující nevhodné nakládání s veřejnými prostředky anebo z podnětu příslušného orgánu veřejné moci (např. orgánu činného v trestním řízení) apod.

Cíl, resp. účel kontroly nelze zaměňovat za samotné zjištění souladu nebo nesouladu skutečného stavu kontrolované činnosti se stavem žádoucím (tedy např. za zjištění, že určité činnosti jsou či nejsou v souladu s právními předpisy), neboť to je otázkou předmětu a hledisek kontroly.

c) Zjištění příčin negativních (popř. i pozitivních) odchylek skutečného stavu kontrolované činnosti od stavu žádoucího

Příčiny negativních odchylek mohou spočívat v nesprávném jednání lidí nebo ve skutečnostech na lidské vůli nezávislých (např. kontaminování pitné vody nečistotami v důsledku nezvladatelné živelní katastrofy) anebo v nesprávně (příliš přísně či zcela nereálně) stanoveném hodnotovém měřítku žádoucího stavu. Příčiny pozitivních odchylek mohou spočívat v (nadstandardně) pozitivním jednání lidí nebo rovněž ve skutečnostech na lidské vůli nezávislých anebo v nesprávně (příliš mírně) stanoveném hodnotovém měřítku žádoucího stavu.

d) Přijetí opatření k odstranění negativních odchylek skutečného stavu od stavu žádoucího a jejich příčin

Tato opatření mohou spočívat buď v působení na skutečný stav, tedy zejména ve změně nesprávného jednání konkrétní osoby, které způsobilo nesoulad skutečného stavu se stavem žádoucím, nebo ve změně nesprávně stanoveného hodnotového měřítko žádoucího stavu. Předpokladem přijetí těchto opatření je existence odpovídajících mocenských prostředků, s jejichž využitím může kontrolující subjekt taková opatření uplatnit.

- e) Přijetí opatření umožňujících využití kontrolou získaných poznatků o negativních (popř. i pozitivních) odchylkách a jejich příčinách v dalších společenských vztazích

V zájmu maximálního naplnění cíle konkrétní kontroly mnohdy je, aby poznatky a přínosy jí získané nebyly svými dopady omezeny izolovaně na samotné kontrolované subjekty, ale aby v co největší míře mohly být zprostředkovány, např. prostřednictvím zobecnění získaných poznatků a jeho zveřejnění, též co nejširšímu okruhu dalších subjektů, které je mohou využít ve své činnosti.

Z uvedených pěti okruhů dílčích činností jsou objektivně nepominutelnou součástí každé kontroly, tedy minimem sine qua non, bez kterého žádná kontrola není kontrolou, okruhy činností uvedené pod body a) a b). Dílčí činnosti uvedené pod body c) až e) tedy nezbytně u každé kontroly (kontrolní akce) přítomny být nemusí. Záleží na povaze a zaměření dané kontroly, na tom, co je jejím bezprostředním cílem, resp. účelem. Tím může být v některých případech např. jen podat určitému řídicímu subjektu jednoduchou zpětnovazební informaci o tom, zda nějaký jím uložený úkol byl či nebyl splněn, tedy aniž by se očekávalo, že se kontrolující subjekt bude zabývat zjišťováním příčin případného nesplnění úkolu, či dokonce že bude přijímat nějaká opatření směřující ke změně zjištěného stavu.

Z výše uvedeného pohledu na kontrolu jako součást společenského řízení s jejími základními charakteristickými okruhy dílčích činností lze dovodit také základní funkce kontroly. Těmi jsou jednak **funkce informační** (poznávací či zjišťovací), která je naplňována dílčími činnostmi uvedenými pod body a) až c), jednak **funkce ovlivňovací** (která je někdy ne zcela přesně označována též jako nápravná), která je naplňována činnostmi uvedenými pod body d) a e). Vzájemný vztah informační a ovlivňovací funkce kontroly je možno charakterizovat tak, že naplnění informační funkce kontroly je předpokladem pro naplnění funkce ovlivňovací, kterou je v konečném důsledku dosahováno obecného společenského cíle kontroly, tj. souladu skutečného stavu se stavem žádoucím, a naopak naplnění ovlivňovací funkce je podmíněno předchozím naplněním informační funkce kontroly.

Skutečnost, zda určitá kontrola zahrnuje, či nezahrnuje jednotlivé z uvedených dílčích okruhů činností, resp. do jaké míry se při ní naplňuje vedle funkce informační též funkce ovlivňovací, je jedním z východisek

pro rozlišování takzvaných **pojetí kontroly**. Ta odrážejí různorodé povahově odlišné konkrétní cíle, k jejichž naplnění jsou jednotlivé kontroly uskutečňovány.<sup>5</sup>

Všechny výše zmíněné skutečnosti jsou svým způsobem poměrně elementární, a mohou tak evokovat otázku o smyslu jejich prezentace v monografii, která by měla přinášet hlubší odbornou analýzu problémů právní úpravy zákona o finanční kontrole. Proto je třeba na vysvětlenou uvést, že právě tyto zmiňované nejzákladnější charakteristiky kontrolní činnosti (v jejím nejobecnějším vyjádření) předurčují do značné míry i požadavky na obecnou skladbu a racionální uspořádání právní úpravy kontrolních činností v oblasti veřejné správy, pokud má taková úprava plnit své regulativní funkce a být elementárně logickou a srozumitelnou. Je přitom nepřilíš příznivou realitou, že mnohé zákonné úpravy kontrolních činností v našem právu takové požadavky překvapivě nesplňují, což se do značné míry týká i zkoumaného zákona o finanční kontrole. Ten trpí, jak o tom bude podrobněji pojednáno dále, např. problémy při vymezení kontrolujících a kontrolovaných subjektů či předmětu jednotlivých segmentů finanční kontroly, při rozlišování mezi předmětem, hledisky a cíli finanční kontroly apod. Jinými slovy trpí problémy, které odkrývají neznalost či nepochopení některých předpokladů nutných pro vytvoření „řemeslné“ elementárně kvalitní legislativní úpravy kontrolních činností v oblasti veřejné správy. Proto autoři této monografie považovali za potřebné zmínit se na samém začátku ve stručnosti o těchto nejzákladnějších aspektech kontroly jako souboru vzájemně logicky provázaných dílčích činností naplňujících v rámci společenského řízení určité základní funkce.

---

<sup>5</sup> Např. podle A. Mynáře je možno rozlišovat, kromě jiného, *informační pojetí* kontroly, které kontrolu ztotožňuje jen s těmi dílčími činnostmi, které jsou potřebné k naplnění informační funkce kontroly (u kontrol vycházejících z tohoto pojetí tedy není přítomno bezprostřední působení kontrolujícího subjektu k dosažení souladu skutečného stavu se stavem žádoucím), dále *regulační pojetí* kontroly, které zahrnuje vedle informační funkce též ovlivňovací funkci kontroly, avšak nebere v úvahu možnost vzniku příčiny odchylky skutečného stavu od stavu žádoucího v důsledku nesprávně nastaveného kritéria kontroly (kontroly vycházející z tohoto pojetí jsou tak kontrolami „plnění úkolů“, jejichž správnost nelze v mezích prováděné kontroly žádným způsobem zpochybňovat), či *negační pojetí* kontroly, které rovněž zahrnuje obě základní funkce kontroly, nepřihlíží však k možnosti vzniku pozitivních odchylek skutečného stavu od stavu žádoucího (kontroly vycházející z tohoto pojetí jsou cíleně zaměřeny na vyhledávání výlučně negativních odchylek a jejich viníků a uplatňování s tím související represe. Viz MYNÁŘ, A. *Teorie kontroly*, s. 26 a násl. Podle některých autorů je protikladem negačního (represivního) pojetí kontroly *motivační pojetí*, směřující kontrolu především na vyhledávání pozitivních odchylek skutečného stavu od stavu žádoucího a k jejich honorování.



## I.2 Pojem kontroly v terminologii pozitivního správního práva

V celkové množině kontrolních činností uskutečňovaných v rámci společenského řízení představují zvláště významnou skupinu ty činnosti, které je možno označit jako **právní kontroly**. Tím jsou myšleny kontroly, které jsou ve větším či menším rozsahu upraveny zákony, popřípadě i dalšími na ně navazujícími podzákonnými právními předpisy. Zdaleka nejširší podskupinou právních kontrol jsou pak kontroly uskutečňované v oblasti veřejné správy, jiným způsobem (ale se stejným významem) řečeno **kontroly ve veřejné správě**. Těmi lze rozumět všechny právem upravené kontrolní činnosti, které tak či onak zasahují veřejnou správu, tj. jak ty kontrolní činnosti, které jsou vykonávány orgány a institucemi veřejné správy, tak ty, které jsou vykonávány naopak vůči orgánům a institucím veřejné správy subjekty stojícími mimo veřejnou správu (typicky např. soudy).

Pozitivní správní právo používá pro označování kontrolních činností ve veřejné správě nejen samotného pojmu kontrola, ale i různých dalších významově shodných nebo obdobných pojmů a slovních výrazů jako kontrolní činnost, dozor, dohled, inspekce, revize, prověrka, prověřování, přezkoumávání, audit a podobně. Je nutno zdůraznit, že neexistuje (a v historii našeho správního práva ani nikdy v minulosti neexistoval) ustálený jednotný význam kteréhokoli z těchto výrazů, který by byl uplatňován napříč celým právním řádem (tedy ve stejném významu ve všech právních předpisech). Ojedinelé legislativní pokusy o vytvoření obecných legálních definic pojmů jako kontrola, dohled, dozor či inspekce apod., jimž by se měla přizpůsobit a z nichž by měla vycházet terminologie veškerých dosavadních i nově vznikajících právních úprav kontrolních činností ve veřejné správě, nikdy nedospěly k výsledku způsobilému nabýt podoby platné právní úpravy.<sup>6</sup>

Celkově je přitom možno říci, že používání uvedených pojmů a výrazů (kterým je všem společné, že označují vždy činnost spočívající svým základem v porovnávání skutečného stavu se stavem žádoucím, tzn. že vždy označují nějakou formu kontroly) je v právních předpisech poměrně nahodilé. Jejich volba je často spjata s dlouhodobě se vytvářející psychologicky ovlivněnou pojmovou fixací, pro kterou lze jen stěží nalézt racionální vysvětlení: těžko říci, proč pro určitou kontrolní činnost bylo v nějakém zákoně použito výrazu kontrola, zatímco v jiném pro povahově obdobnou činnost výrazu

<sup>6</sup> Naposledy byly činěny pokusy v tomto směru Ministerstvem vnitra při přípravě předlohy zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolního řádu), v pozdějších fázích přípravy zákona však od nich bylo upuštěno pro zjevnou nereálnost navrhovaných legislativních řešení, která by musela být nutně spojena, kromě jiného, s provedením komplikovaných terminologických změn ve stovkách či tisících právních předpisů.

kontrolní činnost nebo dozor, dohled, inspekce, přezkoumávání apod. Stejná nahodilost pak panuje, i pokud jde o připojování některých rozlišovacích přívlasků k těmto pojům. Žádný jednoznačný důvod tedy většinou nelze nalézt ani pro to, že určitá kontrolní činnost je v zákoně označována například jako státní odborný dozor, zatímco jiná jen státní dozor (bez použití přívlasku „odborný“), další jako odborný dohled, zatímco jiná jen dohled, anebo proč určitá inspekce (ve smyslu kontrolní instituce) je zákonem označována za inspekci státní, jako např. Státní zemědělská a potravinářská inspekce, zatímco jiná za inspekci českou, jako např. Česká obchodní inspekce apod. V zákoně jsou často určujícím důvodem pro volbu konstrukce určitého konkrétního pojmenování kontrolní činnosti nikoli hlediska věcná, ale s nimi spojené objektivní možnosti a limity čistě jazykového vyjádření. Tak se některým kontrolním činnostem může dostat užitečného věcně odlišujícího jednoslovného přívlasku, díky němuž je již na první pohled zřejmé, co je základním předmětem takové kontroly, jako je tomu např. u státního *požárního* dozoru, *vodoprávního* dozoru, *stavebního* dozoru, *cenové* kontroly, inspekce *práce*, státního *veterinárního* dozoru, *rostlinolékařského* dozoru apod. U jiných kontrol ovšem pro vystižení jejich předmětu takto vhodný jednoslovný výraz nalézt ve slovníku českého jazyka nelze, takže zákonná dikce pak pracuje např. jen se samotným výrazem kontrola, dozor či dohled apod., a má-li se blíže rozlišit věcné zaměření takové kontrolní činnosti, je nutno ve vztahu k ní hovořit v obecnější poloze např. o *dozoru nad dodržováním povinností stanovených tímto zákonem* (např. zákonem o hazardních hrách, zákonem o potravinách a tabákových výrobcích, o doplňkovém penzijním spoření) apod.

Konkrétní význam kteréhokoli z těchto zákonem použitých ať již jednoslovných, či víceslovných pojmů a výrazů je nutno vždy dovozovat z obsahu dané konkrétní právní úpravy, která jich používá, a v tomto vymezeném smyslu je pak nutno dané pojmy a výrazy používat jen pro ty okruhy společenských vztahů, na které tato právní úprava nesporně dopadá. To se týká i pro tuto publikaci klíčového pozitivněprávního pojmu finanční kontrola, jehož rozboru bude věnována pozornost dále.

### **1.3 Finanční kontrola v kontextu tradiční učebnicové klasifikace kontrolních činností ve veřejné správě**

Kontrolní činnosti ve veřejné správě s jejich rozsáhlou právní úpravou jsou přirozeným předmětem zájmu korespondujícího oboru správního práva a jeho teorie. Ta se pokouší tyto svým obsahem a povahou značně rozmanité kontrolní činnosti s větším či menším úspěchem klasifikovat. Pokouší se tak

vytváret určité zobecněné kategorie vyjadřující skupiny vzájemně příbuzných kontrolních činností, jež se sice v různých ohledech (svými konkrétními subjekty kontrolního vztahu, předměty kontroly či konkrétními uplatňovanými nápravnými prostředky kontroly apod.) od sebe navzájem odlišují, nicméně i přes tyto odlišnosti vykazují shodnou právní podstatu.

Celková množina všech kontrolních činností ve veřejné správě (kontrol tak či onak zasahujících veřejnou správu) bývá v tomto duchu obvykle členěna nejprve do dvou velkých základních oblastí, a sice na **správní kontrolu**, resp. správní kontroly, a **kontrolu veřejné správy**, resp. kontroly veřejné správy. Správní kontrolou, řečeno poněkud zjednodušeně, se rozumí ty kontrolní činnosti, které jsou uskutečňovány samotnou veřejnou správou, jejími orgány a institucemi, a to ať již vůči adresátům veřejné správy (tedy jako vnější správní kontrola), anebo dovnitř veřejné správy samotné (jako vnitřní správní kontrola). Kontrola veřejné správy pak označuje ty kontrolní činnosti, které jsou uskutečňovány naopak vůči veřejné správě subjekty stojícími mimo ni.<sup>7</sup>

Tradiční učebnicová literatura správního práva pak v rámci správní kontroly většinou rozlišuje tyto jednotlivé druhy (instituty) správní kontroly: a) správní dozor, b) kontrolní (resp. dozorčí) činnosti ve vnitřních vztazích veřejné správy, resp. služební dohled, c) státní dozor nad veřejnými samosprávnými korporacemi, d) finanční kontrolu, e) přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.<sup>8</sup>

V rámci kontroly veřejné správy se pak většinou vyjmenovávají zejména tyto jednotlivé druhy kontroly: a) parlamentní kontrola veřejné správy, b) soudní kontrola veřejné správy, c) vrcholná finančně ekonomická kontrola veřejné správy vykonávaná Nejvyšším kontrolním úřadem, d) kontrola veřejné správy vykonávaná veřejným ochráncem práv, e) kontrola veřejné správy vykonávaná státním zastupitelstvím, f) kontrola veřejné správy vykonávaná adresáty veřejné správy<sup>9</sup>.

Uplatňované **členění správní kontroly** na její jednotlivé druhy je ovšem poněkud nekonzistentní, neboť jsou při něm použita nestejnorodá klasifikační kritéria – pro první tři druhy správní kontroly je použito jedno klasifikační kritérium a pro zbývající další dva druhy kritérium jiné. Druhy správní

7 Srov. např. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 4., aktual. vyd. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 226.

8 Srov. např. STAŠA, J. Kap. XIII. Správní dozor. In: HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 9. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 201 a násl.; KOPECKÝ, M. *Správní právo. Obecná část*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck 2021, s. 207 a násl.; SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*, s. 225 a násl.

9 Srov. např. MIKULE, V. – KOPECKÝ, M. Část sedmá. Kontrola veřejné správy. In: HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 9. vyd. Praha: C. H. Beck 2016, s. 361 a násl.; KOPECKÝ, M. *Správní právo. Obecná část*, s. 412 a násl.

kontroly označované jako správní dozor, kontrolní činnosti ve vnitřních vztazích veřejné správy a státní dozor nad veřejnými samosprávnými korporacemi jsou totiž definovány **vyjádřením vzájemného postavení subjektů kontrolního vztahu**, tj. tím, kdo koho v daném vztahu kontroluje, zatímco druhy správní kontroly označované jako finanční kontrola a přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků se definují **vyjádřením předmětu kontroly**, tedy tím, co je kontrolováno.

**Správní dozor** tak bývá v tomto smyslu charakterizován např. jako kontrola uskutečňovaná vykonavatelí veřejné správy na základě zákona a v rozsahu jím vymezeném vůči jim nepodřízeným adresátům veřejné správy – fyzickým a právnickým osobám,<sup>10</sup> nebo jako správní činnost, při které vykonavatel veřejné správy pozoruje chování nepodřízených subjektů a porovnává je s chováním žádoucím, jmenovitě s požadavky právních norem,<sup>11</sup> anebo jako zákonem povolená (podložená) činnost správy, při které dozorčí orgán (tj. orgán veřejné správy) sleduje chování nepodřízených subjektů (adresátů veřejné správy) a ve věcech své působnosti je porovnává s chováním žádoucím, tj. zda je v souladu s právními předpisy, případně s akty vydanými na jejich základě, přičemž při zjištění porušení práva uplatňuje prostředky nápravy, případně ukládá sankce<sup>12</sup>, a podobně.

Jako konkrétní příklady správního dozoru v pozitivním právu lze uvést daňovou kontrolu<sup>13</sup>, státní požární dozor<sup>14</sup>, živnostenskou kontrolu<sup>15</sup>, státní veterinární dozor<sup>16</sup>, vodoprávní dozor<sup>17</sup>, inspekci práce<sup>18</sup>, cenovou kontrolu<sup>19</sup>, dohled podle zákona o České národní bance<sup>20</sup>, správní dozor podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu<sup>21</sup>, dozor podle zákona o hazardních hrách<sup>22</sup>, dozor nad dodržová-

<sup>10</sup> Viz KRAMÁŘ, K. Kap. 11, Správní dozor. In: KINDL, M. – KRAMÁŘ, K. – RAJCHL, J. – TELECKÝ, D. *Základy správního práva*. 2. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk 2009, s. 230 a násl.

<sup>11</sup> Viz STAŠA, J. Kap. XIII, Správní dozor, s. 201.

<sup>12</sup> Viz SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*, s. 227 a 228.

<sup>13</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, Daňová kontrola, § 85 a násl.

<sup>14</sup> Zákon č. 133/1985 Sb., o požární ochraně, Státní požární dozor, § 31 a násl.

<sup>15</sup> Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), Živnostenská kontrola, § 60a a násl.

<sup>16</sup> Zákon č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon), Státní veterinární dozor, § 52 a násl.

<sup>17</sup> Zákon č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), Vodoprávní dozor vodoprávních úřadů, § 110.

<sup>18</sup> Zákon č. 251/2005 Sb., o inspekci práce.

<sup>19</sup> Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, Cenová kontrola, § 14.

<sup>20</sup> Zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance, Dohled, § 44 a násl.

<sup>21</sup> Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, Správní dozor, § 35 a násl.

<sup>22</sup> Zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, Dozor, § 118 a násl.

ním zákona o zadávání veřejných zakázek<sup>23</sup>, kontrolu podle zákona o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti<sup>24</sup> apod. Hlediskem správního dozoru je standardně pouze zákonnost (soulad posuzovaných činností s právními předpisy a opatřeními vydanými na jejich základě).

**Kontrolní činnosti ve vnitřních vztazích veřejné správy** lze v tomto smyslu charakterizovat jako kontroly uskutečňované ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti ve veřejné správě nadřízenými vykonavateli veřejné správy vůči jim podřízeným vykonavatelům, resp. organizačním součástem a zaměstnancům veřejné správy. Jako příklad je možno uvést kontrolní činnost Ministerstva práce a sociálních věcí vykonávanou ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti vůči jemu přímo podřízenému Úřadu práce České republiky, kontrolní činnost kteréhokoli ministra vykonávanou vůči jemu podřízeným náměstkům a vedoucím vnitroorganizačních útvarů téhož ministerstva apod. Hlediska těchto kontrolních činností se na zákonnost neomezují, ale mohou zahrnovat též např. hospodárnost, efektivnost, účelnost, formální správnost, transparentnost i mnohá hlediska další.

**Státní dozor nad veřejnými samosprávnými korporacemi** lze v tomto smyslu charakterizovat tak, že jej na základě zákona a v rozsahu jím vymezeném vykonává jedna část veřejné správy, a to státní správa, vůči druhé části veřejné správy, a to samosprávě, neboli vůči veřejným samosprávným korporacím územním či zájmovým. Jako konkrétní příklady z pozitivního práva lze uvést dozor Ministerstva vnitra nad zákonností obecně závazných vyhlášek vydávaných obcemi a kraji v jejich samostatné působnosti<sup>25</sup> či státní dohled Ministerstva spravedlnosti nad činností soudních exekutorů<sup>26</sup> apod. Hlediskem tohoto státního dozoru je pouze zákonnost.

Naproti tomu **finanční kontrola** (ve smyslu finanční kontroly ve veřejné správě) bývá charakterizována jako kontrola hospodaření s veřejnými prostředky a **přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí** také jako kontrola hospodaření s veřejnými prostředky, ovšem omezená jen na prostředky ve vlastnictví těchto samosprávných subjektů. Hledisky těchto kontrol jsou vedle zákonnosti zejména též hospodárnost, efektivnost a účelnost.

---

<sup>23</sup> Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, Dozor nad dodržováním zákona, § 248 a násl.

<sup>24</sup> Zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, Kontrola, § 143 a násl.

<sup>25</sup> Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), Dozor nad vydáváním a obsahem obecně závazných vyhlášek obcí, § 123; zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), Dozor nad vydáváním a obsahem obecně závazných vyhlášek krajů, § 81.

<sup>26</sup> Zákon č. 120/2021 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti a o změně dalších zákonů (exekuční řád), Státní dohled nad exekuční činností a nad činností exekutora, § 7 a násl.

Závažnější pro celkovou konzistenci a vnitřní logickou soudržnost uplatňovaného tradičního členění správní kontroly ale je, že zatímco první tři uvedené instituty bývají v učebnicové literatuře správního práva koncipovány jako svým významem obecnější, jako instituty teoreticko-právního charakteru, tj. které svým zobecněným přesahem „zastřešují“ vždy více či méně širokou množinu jednotlivých konkrétních kontrolních činností, které jsou v pozitivním právu v různých zákonech různě pojmenovány (označeny) a upraveny, pak finanční kontrola a přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí povahu takovýchto obecnějších institutů v onom tradičním učebnicovém podání nemají.

V učebnicích správního práva totiž jejich autoři ve vztahu k jimi zmiňované finanční kontrole zpravidla hned uvádějí, že mají na mysli konkrétně (jen) kontrolu upravenou zákonem o finanční kontrole,<sup>27</sup> a u „přezkoumávání hospodaření“ obdobně uvádějí, že mají na mysli konkrétně (jen) kontrolu upravenou zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.<sup>28</sup> Právní úprava obsažená v těchto jednotlivých dvou zákonech je pak také brána jako jediné relevantní východisko pro jakékoli další vnitřní členění a další bližší zkoumání těchto uváděných druhů správní kontroly.

Jinými slovy, zatímco se správním dozorem, kontrolními činnostmi ve vnitřních vztazích veřejné správy a státním dozorem nad veřejnými samosprávnými korporacemi zachází tradiční učebnicová literatura správního práva jako s teoreticko-právními instituty, k finanční kontrole a „přezkoumávání hospodaření“ přistupuje jen jako k jednotlivým institutům pozitivního práva (zakotveným a obsahově vymezeným jmenovitě zákony č. 320/2001 Sb. a č. 420/2004 Sb.), jimž se z tohoto důvodu žádný obecnější významový přesah, který by se mohl nějak promítat i v právních úpravách nalézajících se mimo rámec těchto jednotlivých zákonů, výslovně nepřisuzuje.

Nelze samozřejmě nic namítat proti tomu, že finanční kontrola se vymezuje s použitím jiného klasifikačního kritéria než první tři uvedené druhy správní kontroly, a to prostřednictvím svého předmětu, protože je to skutečně právě zaměření této kontroly na hospodaření s veřejnými prostředky, co ji specifikuje jako kontrolu finanční.

Objektivně ovšem není akceptovatelné, že jako právě taková (tedy ztotožněná s kontrolou hospodaření s veřejnými prostředky) by mohla být redukována toliko na kontrolu upravenou zákonem o finanční kontrole. Není tedy přijatelné, že pojem finanční kontroly by měl být pojmem pouze tohoto

<sup>27</sup> Viz např. STAŠA, J. Kap. XIII. Správní dozor, s. 215; KOPECKÝ, M. *Správní právo. Obecná část*, s. 219.

<sup>28</sup> Viz STAŠA, J. Kap. XIII. Správní dozor, s. 216; KOPECKÝ, M. *Správní právo. Obecná část*, s. 220.

konkrétního zákona, tedy pouze pozitivněprávním pojmem, jemuž by měl být upřen též určitý zobecňující významový přesah, jaký se přisuzuje oněm prvním třem druhům správní kontroly.

Kontrola hospodaření s veřejnými prostředky je totiž ve skutečnosti upravena i v různých dalších zákonech a jiných právních předpisech. Již sama skutečnost, že kontrolou hospodaření s veřejnými prostředky je vedle finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole též ono přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ukazuje na širší význam slovního spojení „kontrola hospodaření s veřejnými prostředky“. Kontrolou hospodaření s veřejnými prostředky jsou ale i některé další kontrolní činnosti, aniž by přitom další právní předpisy, které je upravují, ve vztahu k nim výrazu finanční kontrola vždy používaly.

V obecnější teoretické rovině lze tedy institut finanční kontroly, pokud jím budeme rozumět **kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky ve veřejné správě**, nahlížet v různě širokých pojetích. K tomu samozřejmě přispívá již onen zmíněný fakt, že pro uvedené učebnicové rozčlenění správní kontroly na její jednotlivé druhy je použito dvou nestejnorodých kritérií. Ten totiž již sám o sobě způsobuje, že mezi jednotlivými druhy správní kontroly může docházet a také dochází k jejich vzájemným překryvům (prolínání) a uplatňované členění správní kontroly se tak stává značně relativním. Hranice mezi jednotlivými druhy správní kontroly jsou kvůli tomu vlastně proměnlivé: určité konkrétní kontrolní činnosti lze současně podřazovat pod více druhů správní kontroly podle toho, zda na ně nahlížíme z hlediska subjektů kontrolního vztahu (z hlediska, kdo jsou kontrolované a kontrolovající osoby a v jakém jsou vzájemném poměru), anebo z hlediska toho, co tvoří předmět kontroly.

Takto lze tedy při bližším pohledu dospět k rozlišení finanční kontroly na finanční kontrolu v užším, širším a nejširším pojetí.<sup>29</sup>

### 1.3.1 Finanční kontrola v užším pojetí

V užším pojetí lze za finanční kontrolu považovat kontrolní činnosti v rozsahu vymezeném v samotném klíčovém pramenu právní úpravy finanční kontroly, tedy v zákoně o finanční kontrole. Takto lze tedy za finanční kontrolu považovat

- a) kontrolní činnosti, jejichž hmotněprávní úprava a některé aspekty procesní úpravy jsou obsaženy přímo v zákoně o finanční kontrole a návazně

---

<sup>29</sup> Viz též KRAMÁŘ, K. Finanční kontrola jako subsystém správní kontroly. In: KLÍMA, K. – JIRÁSEK, J. (eds). *Pocta Jánů Grons kému*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008, s. 483–493.

těž v prováděcí vyhlášce Ministerstva financí č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. (Pokud by byly za finanční kontrolu považovány skutečně jen tyto a již žádné další kontrolní činnosti, pak by šlo vlastně o úplně nejužší pojetí finanční kontroly, což je právě to, s čímž si většinou vystačí tradiční učebnicová literatura správního práva).

Jde tedy o kontrolní činnosti, které jsou v ustanovení § 3 zákona o finanční kontrole, nazvaném *Finanční kontrola*, výslovně označeny za finanční kontrolu, jsou v něm základním způsobem členěny na jednotlivé dílčí segmenty (úseky či skupiny) této kontroly označené jako

- veřejnosprávní kontrola,
- finanční kontrola zahraničních prostředků podle mezinárodních smluv,
- řídicí kontrola a
- interní audit

a obsahově jsou zde obecně vymezeny, a na které se pak vztahují i další hmotněprávní i procesní ustanovení zákona o finanční kontrole ve veřejné správě;

b) kontrolní činnosti, které jsou v základní rovině hmotného a popřípadě i procesního práva konstituovány a upraveny v jiných zákonech nežli v zákoně o finanční kontrole, přičemž však ustanovení těchto jiných zákonů stanoví, že se na ně ve větším či menším rozsahu vztahují též pravidla zákona o finanční kontrole. Existenci takových kontrolních činností přitom výslovně předpokládá i sám zákon o finanční kontrole, a to ve svém ustanovení § 1 odst. 1 větě druhé, podle které zákon o finanční kontrole *stanoví předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly vykonávané podle tohoto zákona a podle zvláštních právních předpisů, pokud tak tyto předpisy stanoví*. Z toho vyplývá, že zákon o finanční kontrole dopadá svými normativními pravidly nejen na finanční kontroly konstituované a vykonávané podle něj samotného, ale též na finanční kontroly konstituované a vykonávané podle zvláštních předpisů, pokud to tyto zvláštní předpisy stanoví. Toto ustanovení má však pouze deklaratorní charakter, protože uplatnění zákona o finanční kontrole na kontrolní činnosti konstituované jinými zákony je vždy přímo dáno již těmito jinými zákony jako zákony z tohoto hlediska zvláštními v poměru k zákonu o finanční kontrole, a z legislativního hlediska je tedy (s ohledem na právní zásadu „lex specialis derogat generali“) zcela nadbytečné, jestliže zákon o finanční kontrole takovou možnost zmiňuje.

Kontrolní činnosti jsou v těchto jiných zákonech, které je založily, přitom často pojmenovávány nikoli jako *finanční kontrola*, nýbrž např. jen jako *kontrola* či *kontrolní činnost* apod., ačkoli jejich předmětem je rovněž kontrola hospodaření s veřejnými prostředky.



- Z pozitivněprávní úpravy lze v tomto smyslu uvést zejména pět příkladů:
- zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, stanoví v rámci své marginální rubriky *Kontrola*, již tvoří ustanovení § 48 až § 50, mimo jiné v § 49 odst. 1, že *kontrolní metody, kontrolní postupy a vzájemné vztahy kontrolních orgánů a kontrolovaných organizačních složek při provádění kontroly* (myšleno kontroly dodržování povinností stanovených právními předpisy a vnitřními předpisy při hospodaření s majetkem) *se řídí zvláštními právními předpisy, které upravují finanční kontrolu a její výkon, a pravidly obsaženými ve vnitřních předpisech vydaných kontrolními orgány*, přičemž zmíněnými zvláštními právními předpisy se rozumí zejména, jak vyplývá z poznámky č. 65a k § 49 odst. 1, zákon o finanční kontrole;
  - zákon č. 111/2006 Sb., o pomoci v hmotné nouzi, stanoví v § 56, nazvaném *Kontrolní činnost*, v odstavci 1 mimo jiné, že *na kontrolu poskytované dávky se vztahují zvláštní právní předpisy o provádění kontroly*, čímž se, jak vyplývá z poznámky č. 49 k uvedenému ustanovení, má na mysli zákon o finanční kontrole;
  - zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, stanoví v § 12a odst. 3, nazvaném *Kontrola*, že fond při této kontrole *postupuje vůči fyzickým a právnickým osobám podle kontrolního řádu, podle zákona o zemědělství, podle tohoto zákona* (tedy podle zákona o Státním zemědělském intervenčním fondu) *a podle zákona o finanční kontrole*;<sup>30</sup>
  - zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých zákonů (rozpočtová pravidla), s jeho dosud zbývajících platnými ustanoveními hlavy XI, *Finanční kontrola*, tj. § 39 a § 43 včetně společné poznámky č. 22 k ustanovením § 39 odst. 2 a § 43 s odkazem na zákon o finanční kontrole, která se týkají kontroly hospodaření s prostředky státního rozpočtu;
  - zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, s jeho ustanovením § 15, nazvaným *Hospodaření podle rozpočtu a kontrola*, včetně poznámky č. 10a k § 15 odst. 1 s odkazem na zákon o finanční kontrole, které se týká kontroly prováděné územním samosprávným

---

<sup>30</sup> Viz § 12a, *Kontrola*, odstavec 3 zákona č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu). Fond podle § 1 odst. 2 zákona č. 256/2000 Sb. mj. *rozhoduje o poskytnutí dotace* (ze státního rozpočtu) *a kontroluje plnění podmínek dotace*. Podle § 12a odst. 2 je mj. oprávněn vůči fyzickým a právnickým osobám *provádět, a to i bez ohlášení, kontrolu a) správnosti údajů fyzických a právnických osob uvedených v žádostech podávaných fondu, b) plnění povinností a podmínek vyplývajících z vydaných rozhodnutí a uzavřených smluv a dohod podle § 1 odst. 2.*

celkem a svazkem obcí ve vztahu k jeho hospodaření a hospodaření jím zřízených nebo založených právnických osob.

Hmotněprávní i procesní úprava obsažená v citovaných ustanoveních dvou posledně uvedených zákonů je však dnes vlastně přejata (vtělena) přímo do samotného zákona o finanční kontrole. V případě obou těchto zákonů jde tedy o ustanovení spíše již jen formálně právního, resp. deklaratorního významu, neboť to, co se v nich dnes ve vztahu ke kontrole uvádí, by díky zákonu o finanční kontrole platilo i bez nich.<sup>31</sup>

### 1.3.2 Finanční kontrola v širším pojetí

V širším pojetí je možno k provedenému vymezení finanční kontroly v užším pojetí připojit navíc ty kontrolní činnosti, které nejsou zákonem o finanční kontrole nijak upraveny a ve vztahu k nimž zákon o finanční kontrole ani žádným způsobem nepředpokládá možnost uplatnění svých vlastních pravidel čili které se uskutečňují na základě jiných zákonů zcela mimo rámec zákona o finanční kontrole, nicméně které jsou ze samotného obsahového hlediska nesporně také kontrolou hospodaření s veřejnými prostředky uskutečňovanou v oblasti správní kontroly.

Jde tu za prvé o případy kontrolních činností povahy správního dozoru, které jsou z předmětového hlediska jednoznačně zaměřeny na hospodaření s veřejnými prostředky. Jako příklad může být zmíněna kontrola upravená zákonem č. 96/1993 Sb., o stavebním spoření a státní podpoře stavebního spoření, konkrétně jeho ustanovením § 15, nazvaným *Dozor nad dodržováním podmínek pro poskytování státní podpory*. Podle něj vykonává Ministerstvo financí vůči stavebním spořitelnám (právnickým osobám s udělenou bankovní licencí pro provozování stavebního spoření) kontrolu dodržování podmínek pro poskytování státní podpory stavebního spoření; na postup při výkonu této kontroly se vztahuje obecný kontrolní řád zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), a na základě výsledků

---

<sup>31</sup> Přitom stojí za zmínku, že úprava finanční kontroly v obou zákonech o rozpočtových pravidlech byla přijata dříve nežli zákon o finanční kontrole a ve své původní podobě představovala v jistém smyslu výchozí obecnou úpravu finanční kontroly přijatou po roce 1989. Ve vztahu k této úpravě pak byl zákon o finanční kontrole přijímán jako zvláštní zákonná úprava, resp. jako zákonná úprava rozpracovávající obecnou úpravu finanční kontroly v rozpočtových pravidlech. Srov. k tomu SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*, str. 246. K dnešnímu právnímu významu ustanovení § 39 a § 43 zákona č. 218/2000 Sb. srov. CZUDEK KRANECOVÁ, J. – CZUDEK, D. – KOUCKÁ HÖFFEROVÁ, T. – VUONGOVÁ, A. *Komentář k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2021, str. 13, kde tito autoři uvádějí, že ve své podstatě tato ustanovení upravují jen odkaz na pravidla a postupy stanovené zákonem o finanční kontrole bez jakékoli přídavné hodnoty.

kontrolního zjištění mohou být uplatňována i nápravná opatření a sankce. Tato kontrolní činnost má tedy charakter správního dozoru, úprava obsažená v zákoně o finanční kontrole se ve vztahu k ní nijak neuplatní. Přesto je nepochybné, že předmětem tohoto správního dozoru je hospodaření s veřejnými prostředky, a v tomto širším slova smyslu lze tedy i tuto kontrolní činnost, která je jinak typickým správním dozorem, považovat za kontrolu finanční.<sup>32</sup>

Za druhé pak jde o úpravu kontrolních činností ve vnitřních vztazích veřejné správy uskutečňovaných uvnitř územních samosprávných celků podle zákonů č. 128/2000 Sb., o obcích (obecního zřízení), č. 129/2000 Sb., o krajích (krajského zřízení), a č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, které podléhají režimu těchto zákonů samotných a na něž se zákon o finanční kontrole nevztahuje, přičemž svým obsahem jsou rovněž kontrolou hospodaření s veřejnými prostředky. Jmenovitě jde zejména o kontrolní činnosti finančních a kontrolních výborů zastupitelstev územních samosprávných celků, jejichž předmětem je hospodaření s majetkem a finančními prostředky těchto celků, resp. plnění usnesení zastupitelstev a rad územních samosprávných celků a dodržování právních předpisů včetně těch, která upravují hospodaření s veřejnými prostředky, na základě ustanovení zejména § 119 zákona č. 128/2000 Sb., § 78 odst. 4 a 5 zákona č. 129/2000 Sb. a § 78 odst. 4 a 5 zákona č. 131/2000 Sb.

Za třetí pak jde o již zmíněnou kontrolní činnost upravenou zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Zákon o finanční kontrole se ve vztahu k této kontrolní činnosti nijak neuplatní, což vyplývá přímo z ustanovení § 1 odst. 3 zákona o finanční kontrole: *Ustanovení tohoto zákona se nevztahují na kontrolu vykonávanou Nejvyšším kontrolním úřadem, na kontrolu hospodaření zvláštního charakteru a na přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků podle zvláštních právních předpisů...* Z hlediska subjektů kontrolního vztahu jde o kontrolní činnost vykonávanou orgány státní správy (Ministerstvem financí nebo krajskými úřady, resp. magistrátem hl. m. Prahy v přenesené působnosti), popřípadě auditorem nebo auditorskou společností podle zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, vůči

---

<sup>32</sup> Zatímco v dnes účinném znění hovoří zákon č. 96/1993 Sb. ve svém § 15 o *dozoru nad dodržováním podmínek po poskytování státní podpory*, za doby účinnosti zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, však pro tuto kontrolní činnost používal označení *státní kontrola*. V této souvislosti není bez zajímavosti, že svého času právě tuto státní kontrolu dodržování podmínek pro poskytování státní podpory stavebního spojení podle zákona č. 96/1993 Sb. označovalo ve svých metodických předpisech, uveřejněných i na svých webových stránkách věnovaných finanční kontrole, za výslovný příklad finanční kontroly i Ministerstvo financí.

územním samosprávným celkům, městským částem hl. m. Prahy a dobrovolným svazkům obcí. Obsahově jde přitom o nezávislé komplexní následné ověřování výsledků hospodaření územních veřejnoprávních korporací, které jako autonomní subjekty ve vztahu ke státu nesou za výsledky svého hospodaření plnou odpovědnost.

Jde tedy v každém případě o kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky, tedy v tomto smyslu také o finanční kontrolu, která se však od finanční kontroly upravené zákonem o finanční kontrole odlišuje tím, že předmětem kontroly je hospodaření s veřejnými prostředky, jejichž okruh je specificky vymezen tím, co je podle § 2 zákona č. 420/2004 Sb. předmětem přezkoumání. Procesní úpravu ve smyslu vzájemných oprávnění a povinností kontrolovaných a kontrolujících osob řeší primárně zákon č. 420/2004 Sb. sám, současně se však dnes (oproti znění zákona účinnému v době jeho vydání) podpůrně uplatňuje i obecný kontrolní řád zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole.

Nutno přitom připustit, že zařazení této kontroly do klasifikace správní kontroly (včetně možného zařazení do finanční kontroly v jejím širším smyslu, jak je zde předkládáno) je nejednoznačné a vyvolává řadu otázek, a to jak pro některá specifika, jimiž se od ostatních druhů správní kontroly odlišuje, tak naopak i pro značné překryvy, které s ostatními druhy správní kontroly objektivně má. Celkově je možno v tomto kontextu uvažovat o:

- a) přiřazení přezkoumávání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb. k institutu státního dozoru nad veřejnými samosprávnými korporacemi; pro tento klasifikační přístup, který zvolil např. Hendrych<sup>33</sup>, svědčí skutečnost, že přezkoumávání hospodaření je kontrolním vztahem mezi dvěma odlišnými součástmi veřejné správy, tedy státní správou jako součástí dozorující a samosprávou jako součástí dozorovanou, přičemž předmětem dozoru je výkon samosprávné působnosti veřejných samosprávných korporací. Jde tu tedy o kontrolní vztah obdobný např. dozoru vykonávanému orgány státu nad zákonností právních předpisů vydávaných územními samosprávnými celky v jejich samostatné působnosti. Proti tomuto klasifikačnímu přístupu svědčí naopak okolnost, že za výhradní kritérium pro posuzování činnosti územních samosprávných korporací při výkonu státního dozoru nad nimi bývá považována zákonost, zatímco kritéria uplatňovaná pro hodnocení činnosti územních

---

<sup>33</sup> Viz HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda. Teorie veřejné správy*. 4., aktual. vyd. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014, s. 194.

samosprávných celků při přezkoumávání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb. samotnou zákonost přesahují<sup>34</sup>;

- b) pojmání přezkoumávání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb. jako samostatného druhu správní kontroly, odlišného jak od státního dozoru nad veřejnými samosprávnými korporacemi, tak i od finanční kontroly, které, jak již bylo naznačeno výše, v tradiční literatuře správního práva zřejmě převládá.<sup>35</sup> Pro tento klasifikační přístup může snad částečně svědčit okolnost, že přezkoumávání hospodaření spadá svou povahou také do okruhu externích auditů veřejné správy, tedy do okruhu činností, které oproti ostatním kontrolám přinášejí kontrolovaným subjektům zpravidla též specifickou přidanou hodnotu v podobě upozornění na možnost vzniku budoucích rizik či doporučení pro další činnost, čímž se přezkoumávání hospodaření, kromě již zmíněných odlišných hledisek kontroly, také odlišuje od standardního státního dozoru nad veřejnými samosprávnými korporacemi. Dále může pro zařazení přezkoumávání hospodaření jako samostatného druhu správní kontroly do určité míry svědčit i specifikum spočívající v tom, že obce včetně hlavního města Prahy a jeho městských částí a dobrovolné svazky obcí mají podle ustanovení § 4 odst. 1 zákona na výběr, zda si přezkoumání svého hospodaření nechají provést na veřejnoprávním základě (orgány státní správy), anebo na soukromoprávním základě (auditorem nebo auditorskou společností). Toto rozhodně není charakteristické pro finanční kontrolu

<sup>34</sup> Hlediska (kritéria) přezkoumávání hospodaření jsou upravena v § 3 zákona č. 420/2004 Sb. Předmět přezkoumávání se podle tohoto ustanovení ověřuje z hlediska dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, zejména předpisy o finančním hospodaření územních celků (zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů), o hospodaření s majetkem kontrolovaných subjektů (zákony o obcích, o krajích a o hl. m. Praze), zákony o účetnictví a zákony o odměňování. Dále jsou uplatňována hlediska souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem, dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití a věcné a formální správnosti dokladů o přezkoumávaných operacích. Zákon č. 420/2004 Sb. tedy mezi hledisky přezkoumávání hospodaření nezmiňuje výslovně též hospodárnost a účelnost jako svou povahou hlediska mimoprávní, která jsou uplatňována při finanční kontrole upravené zákonem o finanční kontrole [viz např. § 4 odst. 1 písm. b) zákona o finanční kontrole] anebo i při kontrole vykonávané Nejvyšším kontrolním úřadem (viz § 4 odst. 1 zák. č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu). Nicméně ustanovení § 3 písm. a) zákona č. 420/2004 Sb. uvádí, že předmět přezkoumání se ověřuje mj. z hlediska dodržování povinností stanovených právními předpisy o hospodaření s majetkem územních celků, a odkazuje přitom (v poznámce č. 12) přímo na ta ustanovení těchto předpisů, která výslovně ukládají povinnost účelného a hospodárného využívání majetku obce, kraje a hl. m. Prahy v souladu s jejich zájmy a úkoly vyplývajícími ze zákonem vymezené působnosti (§ 38 odst. 1 zákona o obcích, § 17 odst. 1 zákona o krajích a § 35 odst. 1 zákona o hl. m. Praze). Tím jsou tedy hlediska účelnosti a hospodárnosti vlastně rovněž vtažena do okruhu hledisek přezkoumávání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb.

<sup>35</sup> Viz např. STAŠA, J. Kap. XIII. Správní dozor, s. 216; KOPECKÝ, M. *Správní právo. Obecná část*, s. 220.

podle zákona o finanční kontrole (i když současně nelze nezmínit, že i finanční kontrola podle zákona o finanční kontrole může být v určitém, byť velmi omezeném rozsahu také vykonávána formou outsourcingu na soukromoprávním základě, jak to vyplývá z ustanovení § 5 odst. 2 a § 26 odst. 8 zákona o finanční kontrole).

Na druhé straně svědčí zcela zásadně proti pojmání přezkoumávání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb. jako samostatného druhu správní kontroly skutečnost, že na rozdíl od ostatních druhů správní kontroly, z nichž všechny (včetně finanční kontroly, pokud je chápána v jejím nejširším pojetí jako kontrola hospodaření s veřejnými prostředky) jsou svým významem obecnějšími instituty teoreticko-právního charakteru, tj. které svým zobecněným přesahem „zastřešují“ vždy více či méně širokou množinu jednotlivých konkrétních kontrolních činností, přezkoumávání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb. tím, jak je vymezeno, tedy hranicemi jediného zákona, představuje institut ryze pozitivního práva, a nemůže tedy být (na rozdíl od finanční kontroly) už z podstaty věci chápána v jakémkoli širším pojetí, tedy jako svým významem určitý zobecňující teoreticko-právní institut;

c) přiřazení přezkoumávání hospodaření podle zákona č. 420/2004 Sb. k institutu finanční kontroly. Tento klasifikační přístup je z teoretického hlediska zřejmě nejlogičtější a nejdůslednější. Jestliže obecně chápeme finanční kontrolu jako kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky (s veřejnými financemi, věcmi, majetkovými právy a majetkovými hodnotami patřícími ať již státu, nebo územním samosprávným celkům, či některým dalším osobám plnícím veřejné úkoly), při které přicházejí ke slovu kritéria jak zákonnosti, tak i účelnosti, hospodárnosti, věcné správnosti apod., pak přezkoumávání hospodaření upravené zákonem č. 420/2004 Sb. všechny tyto institucionální charakteristiky finanční kontroly důsledně naplňuje.<sup>36</sup>

### 1.3.3 Finanční kontrola v nejširším pojetí

Finanční kontrola v tomto pojetí zahrnuje nad rámec kontroly vymezené širším pojetím ty kontrolní činnosti zaměřené na hospodaření s veřejnými prostředky, **jejichž předmětem je hospodaření s veřejnými prostředky a které jsou vykonávány jak v rámci správní kontroly, tak i za hranicemi**

---

<sup>36</sup> Za specifickou součást finanční kontroly považuje přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí i Sládeček, srov. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*, s. 247 a 248.

**správní kontroly**, to znamená, které jsou vykonávány i v **oblasti kontroly veřejné správy** subjekty stojícími organizačně mimo veřejnou správu.

Jde tu především o vrcholnou nezávislou finančně ekonomickou kontrolu Nejvyššího kontrolního úřadu, tedy kontrolu hospodaření s majetkem státu a plnění státního rozpočtu podle zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu. Zákon o finanční kontrole se ve vztahu k této kontrolní činnosti nijak neuplatní, což vyplývá i z ustanovení § 1 odst. 3 zákona o finanční kontrole. Z hlediska subjektů kontrolního vztahu jde o kontrolní činnost vykonávanou nezávislým státním kontrolním orgánem vůči organizačním složkám státu a právníckým a fyzickým osobám. Z obsahového hlediska je to kontrola zaměřená na dodržování zákonnosti, hospodárnosti, účelnosti, efektivnosti a věcné a formální správnosti při hospodaření s veřejnými prostředky, a v tomto smyslu jde tedy také o finanční kontrolu. Procesní úpravu, ve smyslu vzájemných oprávnění a povinností kontrolovaných a kontrolujících osob, řeší sám zákon č. 166/1993 Sb., pouze v omezeném rozsahu se podřídně uplatňuje zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

Dále sem lze zařadit i parlamentní kontrolu hospodaření samotného Nejvyššího kontrolního úřadu s majetkem státu včetně prostředků státního rozpočtu, kterou vykonává Poslanecká sněmovna nebo orgán, který si pro tento účel zřídila nebo který tímto úkolem pověřila, a která je upravena v § 33 odst. 2 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

V nejširším pojetí se tedy finanční kontrola vlastně rozpadá do dvou částí, z nichž první představuje finanční kontrola mající povahu správní kontroly a druhou finanční kontrola, která má povahu kontroly veřejné správy.

#### **I.4 Pozitivněprávní a teoreticko-právní význam pojmu finanční kontrola**

Je tedy možno uzavřít, že pojem finanční kontrola má dva rozdílné právní významy, a to jednak svůj pozitivněprávní význam, jednak svůj teoreticko-právní význam. V pozitivněprávním významu je finanční kontrolou každá kontrola, kterou některý právní předpis označuje slovním výrazem *finanční kontrola*. V současné době jde tedy o kontrolu upravenou především samotným zákonem o finanční kontrole a navazující prováděcí vyhláškou Ministerstva financí a dále zákony, které jimi upravovanou kontrolní činnost ve větším či menším rozsahu výslovně vztahují k zákonu o finanční kontrole, a popřípadě i na ně navazujícími prováděcími právními předpisy.

V teoreticko-právním významu je finanční kontrolou nutno rozumět jakoukoli kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky odehrávající se ve

veřejné správě, resp. vůbec v celé veřejné sféře. V tomto obecnějším teoreticko-právním významu tak finanční kontrolou jsou vedle finanční kontroly upravené zákonem o finanční kontrole a dalšími zákony, které jimi upravenou kontrolní činnost k němu výslovně vztahují, i některé další kontrolní činnosti, které vždy mají současně povahu též jiných druhů správní kontroly anebo povahu některých druhů kontroly veřejné správy.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Pojmu finanční kontrola v jeho obecnějším významu přesahujícím pozitivně-právní význam vymezený zákonem o finanční kontrole používají též autoři učebnicové a další odborné literatury z oboru finančního práva. Viz např. VONDRÁČKOVÁ, P. Finanční kontrola ve veřejné správě. In: BAKEŠ, M. – KARFÍKOVÁ, M. – KOTÁB, P. – MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 77.



# Kapitola II

## Modelové schéma obsahu a struktury právní úpravy vnější správní kontroly jako východisko pro rozbor právní úpravy finanční kontroly

Jak již bylo uvedeno, tradiční teorie správního práva podává členění správní kontroly na její jednotlivé druhy (správní dozor, kontrolní činnosti ve vnitřních vztazích veřejné správy, státní dozor nad veřejnými samosprávnými korporacemi, finanční kontrola a přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí), které je díky použitým nestejnorodým klasifikačním kritériím do určité míry nekonzistentní. Přesto toto členění nepochybně napomáhá k celkovému pochopení struktury a povahy kontrolních činností, které jsou vykonávány veřejnou správou.

Pro účely hlubšího rozboru **právní úpravy** jednotlivých druhů správní kontroly, a zvláště pak velmi komplikované a vnitřně nestejnorodé právní úpravy finanční kontroly, se jako svým způsobem určující jeví členění správní kontroly z hlediska, zda jsou kontrolní činnosti uskutečňovány ve vnitřních (interních), nebo naopak vnějších (externích) vztazích veřejné správy, tedy zda jsou uskutečňovány jako vnitřní správní kontrola, nebo vnější správní kontrola. Právě mezi těmito dvěma rozdílnými „polovinami“ správní kontroly, tedy mezi kontrolami v interních a kontrolami v externích vztazích veřejné správy, se totiž vede nejvýraznější dělítko, pokud jde o právní povahu kontrolování. V jistém smyslu lze říci, že tyto dvě skupiny kontrol jsou povahově natolik odlišné, že jsou si až vzájemně protikladné. Rozdílnosti v jejich právní povaze se pak nutně promítají i do odlišných požadavků na obsah a strukturu jejich právní úpravy.

**Kontrolní činnosti ve vnitřních vztazích veřejné správy (vnitřní správní kontrola)** jsou součástí existujících vnitro-organizačních mechanismů veřejné správy. Jsou vykonávány v rámci vztahů nadřízenosti a podřízenosti v hierarchické struktuře veřejné správy, a to nadřízenými vykonavateli veřejné správy vůči jim podřízeným vykonavatelům, resp. organizačním součástem a zaměstnancům veřejné správy, podle zásady „kdo řídí, kontroluje“. Vzájemné vztahy mezi kontrolujícími a kontrolovanými při kontrolních činnostech ve vnitřních vztazích veřejné správy nejsou tedy vztahy

právními, nýbrž pouze organizačními. Ty z definice nevyžadují, aby byly upravovány zákony nebo jinými právními předpisy, a pro jejich úpravu tedy plně postačují pouhé vnitřní předpisy vykonavatelů veřejné správy ve formě např. usnesení vlády, směrnic ministerstev a ostatních ústředních i dalších správních úřadů či jinak nazývaných interních normativních instrukcí (podle zavedených zvyklostí jednotlivých správních úřadů).

Přesto je skutečností, že mnohé kontrolní činnosti ve vnitřních vztazích veřejné správy jsou v našem právním systému upravovány přímo v zákonech i v podzákoných předpisech, které je provádějí. Důvodem je např. to, že některé instituty kontroly ve vnitřních vztazích jsou integrálně provázány s instituty vnější kontroly, a tedy i s určitými právními následky pro osoby stojící vně veřejné správy. Příkladem jsou zákonné úpravy tzv. vrchního dozoru<sup>38</sup>, jejichž obsahem je jednak (a především) úprava kontrolních vztahů uvnitř organizačních struktur veřejné správy, jednak úprava dozorčí působnosti (fakticky správního dozoru) vykonavatelů vrchního dozoru vůči fyzickým a právníckým osobám. Důvodem může být ale i to, že zákonodárce mnohdy z různých příčin považuje za nezbytné či vhodné, aby úprava některých vnitřních kontrolních činností ve veřejné správě měla jednotnou podobu v celé široké oblasti vztahů veřejné správy (státní správy i územní samosprávy), popřípadě ve sféře veřejné správy i dalších sférách veřejné moci. Zákonná podoba úpravy vnitřních kontrolních vztahů může také zdůrazňovat její význam v kontextu probíhajících aktuálních společensko-politických přeměn ve státě. Tak tomu bylo např. v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie, který byl spojen s požadavkem vytvoření odpovídajících kontrolních mechanismů hospodaření s veřejnými prostředky (finanční kontroly), včetně vnitřních kontrolních mechanismů veřejné správy.

Dlouhodobý vývojový trend české legislativy je přitom takový, že zákony je postupně upravován stále širší okruh vnitřních kontrolních činností ve veřejné správě, a to někdy i v rozsahu, kdy lze již úspěšně pochybovat o adekvátnosti takového legislativního řešení, zejména pokud vede k přemrštěné formalizaci a procesualizaci uplatňovaných postupů vnitřní kontroly a tím i k zastírání skutečné právní povahy těchto kontrolních činností

---

<sup>38</sup> Viz např. vrchní státní dozor v ochraně přírody a krajiny vykonávaný Ministerstvem životního prostředí podle § 85 odst. 2 zákona č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny, vrchní vodoprávní dozor vykonávaný Ministerstvem zemědělství a Ministerstvem životního prostředí podle § 111 zákona č. 254/2001 Sb., o vodách (vodního zákona), nebo vrchní státní dozor nad výkonem státního dozoru prováděného příslušnými silničními správními úřady vykonávaný Ministerstvem dopravy podle § 41 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích.

(resp. rozměňování rozdílů mezi kontrolními činnostmi ve vnitřních a ve vnějších vztazích veřejné správy).<sup>39</sup>

**Kontrolní činnosti ve vnějších vztazích veřejné správy (vnější správní kontrola)** jsou naopak uskutečňovány vykonavateli veřejné správy (kontrolními orgány) vůči kontrolovaným subjektům, které jim jinak nejsou podřízeny, tedy typicky vůči fyzickým nebo právnickým osobám stojícím zcela vně veřejné správy, ale stejně tak i vůči jiným vykonavatelům veřejné správy, kteří se nacházejí v postavení kontrolujícímu subjektu rovněž nepodřízeného adresáta veřejné správy. Mohou být tedy uskutečňovány jen na základě zákonné úpravy. Kontrolující subjekt je ve vnějších vztazích veřejné správy jakožto vykonavatel veřejné moci vůči nepodřízeným subjektům vázán ústavním principem legality, podle něhož lze veřejnou moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.<sup>40</sup> Kontrolovaní nepodřízení adresáti veřejné správy naproti tomu požívají práv plynoucích z ústavního principu legální licence, podle kterého mohou činit, co zákon nezakazuje, a nesmějí být nuceni činit, co zákon neukládá.<sup>41</sup>

Pro naplnění těchto ústavních principů musí být zákonem především upravena hmotněprávní stránka kontroly, tj. působnost kontrolního orgánu, jeho kontrolní pravomoc a také hmotněprávní povinnosti kontrolovaného subjektu, jejichž plnění je kontrolováno, tj. které jsou předmětem kontroly. Z uvedených ústavních principů ale plyne i obecný požadavek, aby byla právem upravena rovněž procesní stránka kontroly, pokud je už jejím vlastním výkonem zasahováno do právních poměrů kontrolovaného subjektu. Předmětem této úpravy by měl být zejména postup kontrolujícího subjektu při výkonu kontroly, jeho procesní oprávnění, jejichž výkon je kontrolován povinen strpět, a povinnosti, jejichž plnění se může kontrolovaný domáhat, jakož i procesní práva a zejména povinnosti kontrolovaného subjektu, které jsou nezbytné k tomu, aby kontrola vůbec mohla být provedena.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Za poměrně problematické je v tomto ohledu možno považovat zejména vztahování právní úpravy obsažené v zákoně č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolním řádu), na některé okruhy kontrolních činností ve vnitřních vztazích veřejné správy. K této problematice blíže viz HÁLOVÁ, M. Právní úprava kontrolního postupu při výkonu správního dozoru a působnost připravovaného zákona o kontrole. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 315 a násl.; SLÁDEČEK, V. Poznámky ke koncepci návrhu zákona o kontrole. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 310 a násl.; KRAMÁŘ, K. K aktuálnímu vývoji právní úpravy kontrolních činností ve veřejné správě. In: KLÍMA, K. a kol. *Odpovědnost veřejné moci*. Praha: Metropolitan University Prague Press, 2013, s. 198 a násl.

<sup>40</sup> Viz čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR.

<sup>41</sup> Viz čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR.

<sup>42</sup> Viz HÁLOVÁ, M. Právní úprava kontrolního postupu při výkonu správního dozoru a působnost připravovaného zákona o kontrole. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 317.

Zatímco tedy právní úprava kontrolních činností ve vnitřních vztazích veřejné správy obecně není vůbec podmínkou jejich existence, neboť kontrolní vztahy zde nemají povahu vztahů právních, ale vnitřně organizačních, tak právní úprava kontrolních činností ve vnějších vztazích veřejné správy je naopak nezbytná, neboť kontrolní vztahy vznikající při těchto kontrolách mají povahu vztahů právních, protože se realizují mezi rozdílnými právními subjekty.

Na základě uvedeného je tak možno konstruovat **modelové schéma obsahu a struktury právní úpravy kontroly ve vnějších vztazích veřejné správy, tedy právní úpravy vnější správní kontroly.**

Existence dvou základních funkcí kontroly, tedy funkce informační a funkce ovlivňovací, umožňuje rozčlenit kontrolní činnosti ve vnějších vztazích veřejné správy do dvou povahově odlišných **fází kontroly**, jimiž jsou **fáze kontrolního zjišťování** a **fáze reakce na kontrolní zjištění**. V návaznosti na to pak i právní úpravu této kontrolní činnosti lze rozdělit na právní úpravu fáze kontrolního zjišťování jako první fáze kontroly a právní úpravu fáze reakce na kontrolní zjištění jako druhé fáze kontroly.

V úpravě obou těchto fází je pak nutno rozlišovat ještě jejich hmotněprávní a procesněprávní aspekty. V tomto smyslu lze pak hovořit o čtyřech podskupinách právní úpravy kontrolních činností ve vnějších vztazích veřejné správy, a to o 1) hmotněprávní úpravě první fáze kontroly, 2) procesní úpravě první fáze kontroly, 3) hmotněprávní úpravě druhé fáze kontroly a 4) procesní úpravě druhé fáze kontroly.<sup>43</sup>

## II.1 Hmotněprávní úprava první fáze kontroly

Hmotněprávní úpravu první fáze kontroly, tj. fáze kontrolního zjišťování, tvoří právní normy, které dávají odpovědi na tyto otázky:

- a) kdo je kontrolujícím subjektem (kontrolním orgánem), včetně toho, které fyzické osoby vykonávají jeho jménem kontrolu,
- b) kdo je kontrolovaným subjektem (kontrolovanou osobou), tj. souhrnně, kdo jsou subjekty kontrolního vztahu, a
- c) co je předmětem kontroly a jaká jsou hlediska kontroly, tj. které činnosti kontrolovaného subjektu jsou kontrolovány a podle jakých hodnotových měřítek žádoucího stavu jsou posuzovány.

---

<sup>43</sup> Srov. též KRAMÁŘ, K. Správní dozor. In: RAJCHL, J. – KRAMÁŘ, K. – MALÍŘ, J. *Právní aspekty hazardních her*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 218; dále též KRAMÁŘ, K. Správní dozor. In: KINDL, M. – KRAMÁŘ, K. – RAJCHL, J. – TELECKÝ, D. *Základy správního práva*, s. 234–244.

Jinými slovy, jde o úpravu kontrolní působnosti dozorčího orgánu neboli o úpravu otázek kdo, koho, v jakých věcech a podle jakých hodnotových měřítek (kritérií kontroly) může kontrolovat. Právní normy upravující tyto záležitosti jsou obsaženy v ustanoveních zákona, který konstituuje danou kontrolní činnost, popřípadě v závislosti na stupni komplikovanosti zákonodárcem zvoleného legislativního řešení i v ustanoveních dalších souvisejících zákonů a eventuálně i na ně navazujících podzákonných prováděcích předpisů.

K hmotněprávní úpravě první fáze kontroly je možno ještě dodat, že její fakultativní doplňkovou složkou, tj. na rozdíl od uvedených aspektů úpravy nikoli nezbytnou, mohou být ještě právní normy, které dávají odpověď na otázku, co je společenským cílem dané kontroly, tedy jinými slovy odpověď na otázku proč, za jakým účelem a s jakými očekáváními je kontrola prováděna. Jde o právní normy svou podstatou cílové (teleologické), tedy specifické právní normy bez klasické vnitřní struktury (s odpovídající hypotézou a dispozicí), tj. které pouze vytyčují žádoucí cíle kontroly, aniž by přímo normovaly samotný způsob, jímž má kontrola k těmto cílům dospět. Uvádění těchto právních norem o cílech kontroly je v právních předpisech upravujících kontrolní činnosti ve veřejné správě zcela výjimečné a je spjato s rizikem, že při jejich nedostatečném významovém rozlišení ze strany normotvůrce může dojít k jejich zavádějícímu směšování (resp. k duplicitám) s úpravou předmětu či hledisek kontroly a tím i k znepréhlednění a znejasnění celkové hmotněprávní úpravy první fáze kontroly.

## II.2 Procesní úprava první fáze kontroly

Procesní úpravu první fáze kontroly tvoří právní normy, které stanoví pravidla pro postup kontrolujícího subjektu v první fázi kontroly, tedy ve fázi kontrolního zjišťování. Její základní složkou je úprava vzájemných procesních oprávnění a povinností kontrolujícího subjektu a kontrolovaného subjektu při provádění kontrolního zjišťování, tj. oprávnění a povinností, která jsou potřebná pro vlastní provedení kontrolního zjišťování, jako např. povinnosti kontrolovaného subjektu poskytovat informace o kontrolou zjišťovaných skutečnostech či jeho oprávnění podávat námitky proti kontrolnímu zjištění, a jimiž subjekty kontrolního vztahu disponují, resp. jsou jimi vázány pouze po omezenou dobu určenou okamžikem zahájení a ukončení kontrolního zjišťování.

Dalšími (v jistém smyslu doplňkovými) složkami této úpravy pak jsou právní normy stanovící

1. procesní oprávnění a povinnosti plynoucí z účasti dalších subjektů na výkonu kontroly, které lze dále členit na
  - a) vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujícího subjektu a třetích osob při provádění kontrolního zjišťování; třetími osobami jsou jednak tzv. povinné osoby, tedy osoby s určitým kvalifikovaným vztahem ke kontrolovanému subjektu nebo předmětu kontroly, jako např. osoby, které kontrolovanému subjektu dodávají nebo od něj odebírají zboží, díky čemuž jsou také povinny v určitém rozsahu poskytovat součinnost kontrolujícímu subjektu, a jednak další osoby, které se např. jen nalézají na místě kontroly;
  - b) vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolovaných subjektů a tzv. přizvaných osob, tj. osob přizvaných kontrolujícím subjektem ke kontrole (odborných znalců apod.) při provádění kontrolního zjišťování;
  - c) vzájemná procesní oprávnění a povinnosti přizvaných osob a třetích osob;
2. vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujícího subjektu a jiných orgánů veřejné správy, resp. orgánů veřejné moci vztahující se ke kontrolnímu zjišťování, např. oprávnění kontrolujícího subjektu požádat jiný orgán veřejné správy o provedení určitého kontrolního úkonu apod. (tj. procesní vztahy uvnitř veřejné správy při výkonu kontrolního zjišťování);
3. právní prostředky zajišťující plnění procesních povinností kontrolovaného subjektu a třetích osob podle bodů 1 a 2, jako jsou pokuty za neposkytnutí součinnosti při kontrole, maření výkonu kontrolního zjišťování apod., které jsou svojí povahou sice instituty hmotného práva, avšak jejich účelem je zajišťovat realizaci procesních právních vztahů (ačkoli procesní právo standardně slouží právu hmotnému, v tomto případě jde o jednu z výjimek, kdy je tomu naopak);
4. vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujícího subjektu a kontrolovaného subjektu, resp. třetích osob při uplatňování svou povahou hmotněprávních zajišťovacích prostředků podle bodu 3.

Procesní úprava první fáze kontroly je obsažena ve zvláštních procesních právních normách nalézajících se v zákoně či zákonech, které v hmotněprávní rovině zakotvují kontrolní působnost kontrolujícího subjektu. Podpůrně k nim se pak v naprosté většině případů kontrolních činností ve vnějších vztazích veřejné správy uplatňují obecná procesní pravidla kontrolního zjišťování obsažená v zákoně č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolním řádu), a ve vztahu k nim se pak rovněž podpůrně uplatňují ještě některá vybraná procesní pravidla zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. U některých kontrolních činností zákony zakotvující v hmotněprávní rovině působnost

kontrolujícího subjektu ovšem žádná zvláštní procesní pravidla kontrolního zjišťování neobsahují. V takových případech se kontrolní zjišťování řídí v celém rozsahu pouze kontrolním řádem a ve vztahu k němu podpůrně uplatňovaným správním řádem.

### II.3 Hmotněprávní úprava druhé fáze kontroly

Hmotněprávní úpravu druhé fáze kontroly, tj. fáze reakce na kontrolní zjištění, tvoří právní normy, které dávají odpovědi na tyto otázky:

- a) Jaké následky lze na základě kontrolního zjištění o nedostacích v činnosti kontrolovaného subjektu vůči tomuto subjektu vyvodit? Těmito následky jsou především nápravné prostředky kontroly a správní tresty. Nápravné prostředky kontroly spočívají v tom, že kontrolovanému vznikne buď přímo ze zákona (což je velmi výjimečné, ale tato výjimka se týká právě finanční kontroly, jak bude podrobněji rozebráno v kapitole X), nebo na základě projevu vůle kontrolujícího subjektu právní povinnost provést nějaké činnosti, které povedou k odstranění kontrolou zjištěných nedostatků. Projev vůle kontrolujícího subjektu může být formalizován v podobě správního rozhodnutí kontrolního orgánu nebo může mít povahu neformálního faktického pokynu nebo bezprostředního zásahu kontrolujícího. Správní tresty mají zpravidla podobu peněžitých pokut ukládaných za správní delikt, dnes většinou přestupek, jehož se kontrolovaná osoba dopustila protiprávním jednáním, které bylo kontrolou zjištěno.
- b) Který orgán je oprávněn tyto následky vůči kontrolovanému subjektu vyvodit, zda přímo sám kontrolující subjekt, či nějaký jiný orgán?

Právní normy upravující tyto záležitosti jsou obsaženy v ustanoveních zákona, který obsahuje hmotněprávní úpravu první fáze kontroly, popřípadě v závislosti na stupni komplikovanosti zákonodárcem zvoleného legislativního řešení i v ustanoveních dalších souvisejících zákonů, zejména zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, a eventuálně i na ně navazujících podzákoných prováděcích předpisů.

### II.4 Procesní úprava druhé fáze kontroly

Procesní úpravu druhé fáze kontroly tvoří právní normy, které stanoví pravidla pro postup kontrolujícího subjektu, popř. jiného orgánu, ve druhé fázi kontroly, tj. ve fázi reakce na kontrolní zjištění. Jde o pravidla postupu,

v němž jsou vůči kontrolovanému subjektu vyvozovány následky za kontrolou zjištěné nedostatky.

V případě vyvozování následků formou správního rozhodnutí o uložení nápravného prostředku kontroly nebo o uložení správního trestu, pokud došlo protiprávním jednáním zjištěným při kontrole k naplnění skutkové podstaty správního deliktu (přestupku), tvoří procesní úpravu druhé fáze kontroly právní normy upravující správní řízení. Základní složkou je úprava vzájemných procesních oprávnění a povinností kontrolujícího subjektu, popř. jiného orgánu, který má na základě zákona pravomoc vyvozovat následky, a kontrolovaného subjektu ve správním řízení, jehož předmětem je vydání správního rozhodnutí ukládajícího kontrolovanému subjektu povinnost zjednat nápravu kontrolou zjištěných nedostatků nebo správní trest za spáchaný správní delikt. Těmito procesními oprávněními a povinnostmi kontrolující a kontrolovaný subjekt disponují, resp. jsou jimi vázáni pouze po omezenou dobu vymezenou okamžikem zahájení a ukončení příslušného správního řízení.

Dalšími (v jistém smyslu doplňkovými) složkami této procesní úpravy pak jsou právní normy stanovící

- a) vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujícího subjektu, popř. jiného orgánu oprávněného vyvozovat následky, a třetích osob (např. svědků spáchaného správního deliktu) v příslušném správním řízení;
- b) vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujícího subjektu, popř. jiného orgánu oprávněného vyvozovat následky, a jiných orgánů veřejné správy, resp. orgánů veřejné moci v příslušném správním řízení (např. při dožadání o provedení úkonu, poskytnutí podkladů potřebných pro dokazování apod.);
- c) právní prostředky zajišťující plnění procesních povinností kontrolovaného subjektu a třetích osob podle bodu a) v příslušném správním řízení, kterými jsou předvolání, předvedení, předběžné opatření, pořádková pokuta a vykazání z místa konání úkonu;
- d) vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujících subjektů a kontrolovaných subjektů, resp. třetích osob při uplatňování zajišťovacích prostředků podle bodu c).

Procesní úprava druhé fáze kontroly je obsažena ve zvláštních procesních právních normách nalézajících se v zákoně či zákonech, které v hmotněprávní rovině zakotvují kontrolní působnost kontrolujícího subjektu. Podpůrně k nim se pak v naprosté většině případů kontrolních činností ve vnějších vztazích veřejné správy uplatňují obecná procesní pravidla zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Při ukládání správních trestů za přestupky se uplatňuje procesní úprava zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za



přestupky a řízení o nich, k níž se pak podpůrně uplatňují procesní pravidla podle správního řádu.

Pokud jsou opatření k nápravě kontrolou zjištěných nedostatků uskutečňovaná formou faktických pokynů nebo bezprostředních zásahů kontrolujících úředních osob, probíhá vyvozování následků za kontrolou zjištěné nedostatky zcela neformalizovaným (bezprocesním) způsobem. Faktické pokyny a bezprostřední zásahy jsou svou podstatou neformalizované úřední úkony, které se realizují jejich faktickým provedením, např. neformálním vyslovením příkazu inspektora příslušné státní inspekce, aby zaměstnanec kontrolovaného subjektu vykonávající nebezpečnou práci použil v souladu s příslušnými bezpečnostními předpisy ochranný prostředek, nebo fyzickým znehodnocením zkaženého potravinářského zboží inspektorem příslušné státní inspekce přímo v prodejně. V těchto případech není procesní úprava druhé fáze kontroly v celkové právní úpravě dané kontroly ve vnějších vztazích veřejné správy objektivně vůbec obsažena a její absence není nedostatkem právní úpravy.

Modelové schéma obsahu a struktury právní úpravy kontrolních činností ve vnějších vztazích veřejné správy je v graficky přehlednějším souhrnném uspořádání uvedeno v příloze.

## **II.5 Uplatnění modelového schématu v právních úpravách vnější a vnitřní správní kontroly a kontroly veřejné správy**

Z hlediska členění správní kontroly uplatňovaného tradiční naukou správního práva lze za druhy správní kontroly, které jsou kontrolními činnostmi ve vnějších vztazích veřejné správy, v celém rozsahu považovat

- správní dozor,
- státní dozor nad veřejnými samosprávnými korporacemi a
- přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí.

Pokud jde o finanční kontrolu upravenou zákonem o finanční kontrole, povahu kontrolních činností ve vnějších vztazích veřejné správy mají z hlediska zákonem provedeného členění finanční kontroly jednak veřejnosprávní finanční kontrola, jednak finanční kontrola podle mezinárodních smluv. Zatímco řídicí kontrola a interní audit jsou kontrolními činnostmi ve vnitřních vztazích veřejné správy. Finanční kontrola upravená zákonem o finanční kontrole je tedy jako celek z tohoto hlediska kontrolou hybridní povahy.

**U kontrolních činností ve vnějších vztazích veřejné správy** je možno, jak bylo výše naznačeno, v jejich právních úpravách objektivně vždy nalézat a rozlišovat jednotlivé prvky hmotněprávní a procesní úpravy v první a druhé fázi kontroly podle uvedeného modelového schématu. Pokud si byl přítom zpracovatel předlohy určitého zákona vědom existence těchto objektivních prvků úpravy, pak se to téměř vždy projevuje i v její věcně správné a legislativně vyzrálé koncepci a celkově logickém a srozumitelném uspořádání. Jednotlivé prvky úpravy kontrolní činnosti, jako jsou předmět, subjekty, nápravné prostředky, procesní pravidla kontroly apod., bývají pak vyjadřovány kompaktním způsobem, odděleně od ostatních „nekontrolních“ prvků úpravy a současně v logických návaznostech na ně, za použití konzistentní právní terminologie.

Pokud ovšem zpracovatel přistupoval k tvorbě zákonné předlohy naopak bez znalosti zmíněných objektivních prvků úpravy kontroly, což je v legislativní praxi bohužel poměrně časté, pak bývá výsledek jeho činnosti často rozporuplný. Jednotlivé prvky úpravy bývají v zákoně roztrženy do mnoha dílčích segmentů, jejich normativní vyjádření bývá rozmístěno systematicky nevhodně v nejrůznějších ustanoveních zákona a nezřídka je zavádějícím způsobem propleteno s vyjádřením jiných prvků úpravy (chaoticky se např. promíchávají prvky hmotněprávní a procesní úpravy apod.). Někdy se o stejných a týchž věcech, jako např. o předmětu a hlediscích kontroly, hovoří ve více ustanoveních zákona opakovaně, ale jednotlivé slovní formulace mají přitom odlišné významové vyznění, což pak vyvolává vnitřní rozpory úpravy.

Zásadním problémem také bývá, že některé z objektivně existujících prvků úpravy kontrolní činnosti nejsou v zákoně normotvůrcem explicitně vůbec vyjádřeny, tj. normotvůrce tyto prvky při koncipování legislativní úpravy zcela pomine, a to ať již proto, že z neznalosti problematiky si jejich existenci vůbec neuvědomuje, anebo proto, že si není jist tím, jak by měly být správně formulovány. Například výslovně nijak nevyjádří, kdo jsou kontrolované subjekty, anebo nestanoví vůbec nic ohledně procesních pravidel uplatňování zákonem stanovených nápravných prostředků kontroly, ačkoli je v daném kontextu zřejmé, že nejde o faktické pokyny nebo bezprostřední zásahy, které jsou ze své povahy neformalizované.

Je však potřeba si uvědomit, že absence výslovného vyjádření některých prvků úpravy kontrolních činností ještě nutně neznamená, že tyto prvky nejsou v dané právní úpravě vůbec obsaženy. Jejich legislativní vyjádření může být totiž v zákoně obsaženo pouze v implicitní podobě a odpovídající explicitní znění je pak možno, resp. nutno dovozovat právním výkladem (systematickým či formálně logickým apod.) opírajícím se o celkový kontext úpravy, souvislosti s dalšími právními předpisy atd., což přirozeně klade větší nároky

na odbornou způsobilost uživatele takové zákonné úpravy. Vždy totiž např. musí být někdo kontrolovanou osobou, i když zákon výslovně nikoho za takovou osobu neoznačuje a v této otázce jen mlčí, jestliže přitom výslovně stanoví, že určitý kontrolující subjekt je oprávněn nějaké činnosti kontrolovat.<sup>44</sup> Stejně tak by vždy měl objektivně existovat nějaký legální způsob (resp. procesní postup) uplatnění nápravného prostředku kontroly, byť zákon o něm sám nic nesděluje, jestliže přitom výslovně stanoví, že určitý kontrolní orgán je oprávněn nějaký konkrétní nápravný prostředek uplatnit.<sup>45</sup>

Současně je nutno zdůraznit, že každé dovozování existence jednotlivých prvků úpravy kontrolní činnosti právním výkladem je třeba provádět vždy s velkou obezřetností, protože u některých klíčových prvků úpravy kontroly je jejich explicitní zákonná úprava vzhledem k jejich dopadu do právních poměrů kontrolovaných osob nepostradatelnou podmínkou legálního zakotvení zákonné působnosti kontrolního orgánu. Podle našeho názoru lze mít za to, že v zákoně musí být vždy jen explicitně (výslovnou formou) vyjádřeny prvky úpravy stanovící, že určitý subjekt je oprávněn provádět určitou kontrolu v určitých věcech, a dále jaké nápravné nebo sankční prostředky

---

<sup>44</sup> Jako příklad toho může být uvedena úprava § 118 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, podle níž dozor nad dodržováním povinností stanovených tímto zákonem vykonává dozorující orgán, kterým je Ministerstvo financí a orgán Celní správy České republiky, aniž přitom zákon v tomto nebo kterémkoli jiném ustanovení vyjadřuje něco o tom, vůči komu je tento dozor vykonáván. Z ustanovení § 118 je nutno nejprve obecně dovodit, že adresátem dozoru je každý, komu zákon o hazardních hrách stanoví nějaké veřejnoprávní povinnosti, a následně je možno provedením systematického a formálně logického právního výkladu, opírajícího se o podrobný rozbor řady dalších hmotněprávních ustanovení zákona, dospět k závěru, že dozorovanými osobami jsou vedle oprávněných provozovatelů hazardních her, kteří jsou obvyklými adresáty dozoru, též nejrůznější další osoby jako např. nelegální provozovatelé her, někteří smluvní partneři oprávněných i nelegálních provozovatelů her jako např. majitelé nemovitostí využívaných pro legální i nelegální reklamu na hazardní hry, účastníci hazardních her a osoby, které se hodlají stát účastníky her, veřejně známé fyzické osoby, na výsledek jejichž činnosti jsou vypsány tzv. kurzové sázky, jako např. významní sportovci nebo politici usilující o zvolení do významné veřejné funkce apod. Je ovšem pochopitelné, že u některých takto právním výkladem nalézáných konkrétních adresátů dozoru může být pak poněkud sporné, zda jimi skutečně jsou, či nikoli. Blíže k tomu viz KRAMÁŘ, K. Správní dozor. In: RAJCHL, J. – KRAMÁŘ, K. – MALÍŘ, J. *Právní aspekty hazardních her*, s. 223.

<sup>45</sup> Zde může být jako příklad uvedeno ustanovení § 3 odst. 2 zákona č. 282/1991 Sb., o České inspekci životního prostředí a její působnosti v ochraně lesa, podle nějž *Inspekce vyžaduje odstranění a nápravu zjištěných nedostatků, jejich příčin a škodlivých následků a ukládá opatření k jejich odstranění a nápravě*, aniž přitom zákon v tomto nebo kterémkoli jiném ustanovení stanoví cokoli bližšího ohledně rozdílů v právní povaze „vyžadování odstranění a nápravy nedostatků“ a „ukládání opatření k odstranění a nápravě nedostatků“ nebo cokoli ohledně způsobu (resp. procesních pravidel) uplatnění jím zakotvovaného „vyžadování“ a „ukládání“. Pro řešení těchto otázek bude nutno opět provést právní výklad, jehož výsledkem (zejména řešení otázky, zda uplatněné „vyžadování“ či „ukládání“ má mít podobu neformálního faktického zásahu, nebo formalizovaného správního rozhodnutí), by měl být ovlivněn především povahou nově konstituovaných právních povinností a mírou závažnosti jejich dopadů do právních poměrů kontrolované osoby.

(správní tresty) je v této souvislosti oprávněn uplatňovat. Absenci explicitního vyjádření těchto prvků úpravy v zákoně (tedy kontrolujícího subjektu, dále alespoň základního, byť i jen velmi obecně formulovaného předmětu kontroly a nápravných a sankčních prostředků kontroly) tedy právním výkladem kterýchkoli jiných ustanovení zákona nahradit nelze, stejně jako ji nelze nahradit např. úpravou obsaženou ve vnitřních předpisech či metodických návodech kontrolních orgánů.

Každopádně je zřejmé, že používání zákonné úpravy kontroly, v níž chybí výslovné vyjádření některých jejích prvků, může být spojeno s celkovým pocitem právní nejistoty pro její uživatele, resp. adresáty, ať již jimi jsou kontrolující orgány a úřední osoby (kontroloři, inspektoři, auditoři apod.) jednajících jejím jménem, či osoby podléhající kontrole. Taková úprava může pak vyvolávat a v praxi také reálně vyvolává i zbytečné právní spory a s nimi spojenou činnost soudů, což může celkově výrazně zvyšovat společenské náklady na výkon kontrolních činností ve veřejné správě, včetně přímých nákladů finančních.

Zároveň však platí, že čím více systémových nedostatků právní úprava určité kontrolní činnosti vykazuje, tím více právě může výše uvedené modelové schéma kontrolní činnosti plnit funkci efektivního vodítka či určitého „světla namířeného do tmy“, které napomáhá, při vhodném použití odpovídajících základních i doplňkových metod interpretace práva, dosáhnout alespoň relativní jistoty v otázce obsahu právní úpravy příslušné vnější kontrolní činnosti.

**U kontrolních činností ve vnitřních vztazích veřejné správy**, které vzhledem ke své právní povaze objektivně vůbec nevyžadují, aby byly upraveny právem, je přirozené, že v jejich právních úpravách lze nalézat a rozlišovat spíše jen některé z uvedených aspektů hmotněprávní a procesní úpravy obou fází kontroly. V největší míře jsou v nich přítomny aspekty hmotněprávní úpravy první fáze kontroly, protože pokud už právo kontrolní činnosti ve vnitřních vztazích veřejné správy nějakým způsobem upravuje, pak musí samozřejmě vždy minimálně také určit, co má být kým vůči komu kontrolováno (resp. to nutně musí z takové úpravy alespoň implicitně vyplývat).

Protože ovšem toto kontrolování nemá povahu právních, nýbrž jen vnitro-organizačních vztahů, většinou neexistují žádné věcné důvody pro úpravu zřetelnějších procesních postupů při kontrolním zjišťování a stejně tak ani pro výraznější úpravu druhé fáze kontroly, tedy fáze reakce na výsledky kontrolního zjištění. Tyto aspekty úpravy kontroly jsou proto v právních úpravách kontrolních činností ve vnitřních vztazích zastoupeny zpravidla jen v omezeném rozsahu anebo vůbec, na rozdíl od kontrolních činností ve vnějších vztazích veřejné správy však mohou být (a také bývají) upraveny

ve vnitřních předpisech vykonavatelů kontroly. I pro právní úpravu kontrolních činností ve vnitřních vztazích veřejné správy ovšem platí, že uvedené modelové schéma může být určitým vodítkem pro její poznávání a pro případné překlenování jejich problémových míst. Z tohoto důvodu je v této publikaci uvedené modelové schéma využíváno pro rozbor jak úpravy finanční kontroly uskutečňované ve vnějších vztazích veřejné správy, tak do určité míry i úpravy finanční kontroly ve vnitřních vztazích veřejné správy.

Pokud jde o uplatnění modelového schématu obsahu a struktury právní úpravy vnější správní kontroly pro úpravy **kontroly veřejné správy**, je nutno rozlišovat, jde-li na jedné straně o úpravy těchto kontrolních činností, které přestože se odehrávají za hranicemi veřejné správy, a ve formálním smyslu tedy nejsou veřejnou správou, jsou veřejnou správou alespoň v materiálním smyslu, anebo na druhé straně o úpravy těchto kontrolních činností, které veřejnou správou nejsou ve formálním ani v materiálním smyslu.

Za kontrolu veřejné správy, která ve formálním smyslu není veřejnou správou, ale má nicméně charakter veřejné správy v materiálním smyslu, je možno považovat zejména kontrolní činnosti zvláštních kontrolních orgánů Poslanecké sněmovny – stálých komisí zřizovaných na základě zvláštních zákonů ke kontrole specifických složek výkonné moci, které jsou významné z hlediska obrany státu nebo mohou výrazně zasahovat do práv osob,<sup>46</sup> dále vrcholnou finančně-ekonomickou kontrolu Nejvyššího kontrolního úřadu a kontrolu dodržování zákonnosti, principů demokratického právního státu a dobré správy v činnosti správních úřadů a některých dalších veřejných institucí, prováděnou veřejným ochráncem práv podle zákona č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv.

V právní úpravě těchto kontrolních činností lze proto také skutečně – ve větší či menší míře – nalézat a poměrně zřetelně rozlišovat jednotlivé prvky hmotněprávní a procesní úpravy podle uvedeného modelového schématu, a to především pokud jde o první fázi kontroly. V nejvýraznější podobě se to

---

<sup>46</sup> Viz KOPECKÝ, M. *Správní právo. Obecná část*, s. 414. Jak tento autor uvádí, v současnosti existují tyto zvláštní kontrolní orgány Poslanecké sněmovny: stálá komise pro kontrolu činnosti Národního bezpečnostního úřadu, zřizovaná podle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, stálá komise pro kontrolu činnosti Generální inspekce bezpečnostních sborů, zřizovaná podle zákona č. 341/2011 Sb., stálá komise pro kontrolu činnosti Finančního analytického úřadu, zřizovaná podle zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, stálá komise pro kontrolu použití odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, použití sledování osob a věcí a rušení provozu elektronických komunikací, zřizovaná podle zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, a zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, stálá komise pro kontrolu činnosti Národního úřadu pro kybernetickou a informační bezpečnost, zřizovaná podle zákona č. 181/2014 Sb., o kybernetické bezpečnosti, a stálá komise pro kontrolu poskytnutí údajů z centrální evidence účtů, zřizovaná podle zákona č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtů.

projevuje právě v úpravě kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu, neboť jím vykonávaná kontrola je v materiálním smyslu veřejnou správou a jako kontrola hospodaření s veřejnými prostředky je současně i finanční kontrolou (jak bylo výše uvedeno, je zahrnuta pod pojem finanční kontroly v nejširším slova smyslu). V právní úpravě obsažené v zákoně č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, lze velmi zřetelně rozlišit poměrně přehledně zpracovanou hmotněprávní úpravu i procesní úpravu (v podobě zvláštního kontrolního řádu) první fáze kontroly. Úprava druhé fáze kontroly zde ovšem v zásadě chybí, protože Nejvyšší kontrolní úřad je kontrolním orgánem, který svou činností naplňuje pouze informační funkci kontroly a není vybaven právními prostředky k naplňování ovlivňovací funkce kontroly, tj. pravomocí zjednávat nápravu kontrolou zjištěných nedostatků v podobě ukládání nápravných prostředků nebo správních trestů za zjištěná protiprávní jednání.

Naproti tomu v právních úpravách činností, které rovněž plní společenskou funkci kontroly veřejné správy, ale nejsou výkonem veřejné správy ani v materiálním smyslu (např. u soudní kontroly veřejné správy), nelze rozlišovat jednotlivé prvky hmotněprávní a procesní úpravy kontroly vyjadřované výše uvedeným modelovým schématem, neboť mají již ze své podstaty odlišnou právní povahu a podobu.

# Kapitola III

## Základní vývoj právní úpravy finanční kontroly od roku 1989 do doby přijetí zákona o finanční kontrole<sup>47</sup>

Podrobnější kritický rozbor a pochopení příčin nedostatků právní úpravy obsažené v zákoně o finanční kontrole se neobejde také bez předchozího nastínění základních milníků legislativního vývoje, který předcházal jejímu vzniku. Zákon o finanční kontrole byl již od počátku svého vzniku v roce 2001 zatížen neujasněnostmi a vnitřními rozpory celkové legislativní koncepce i výraznějšími problémy legislativního zpracování jednotlivých dílčích institutů finanční kontroly. Tyto problémy odrážely komplikovaný kontext vývoje právní úpravy kontrolních činností ve veřejné správě u nás ještě v období centralizovaného direktivního řízení státu i překotného porevolučního legislativního vývoje bezprostředně po listopadu 1989.

Do roku 1989 vyhlížela situace v právní úpravě správní kontroly u nás systematicky vzato tak, že v ní bylo možno rozlišovat jednak jakési „socialistické obecné kontrolní právo“, které bylo velmi specifickým projevem tzv. socialistického zákonodárství a zdůrazňovalo především postulát vedoucí úlohy komunistické strany, jednak „zvláštní právo kontrolní“, které řešilo úpravy kontrolních činností v jednotlivých standardních oblastech veřejné (tehdy vlastně jen státní) správy, včetně oblasti hospodaření s veřejnými prostředky. Některé z těchto „zvláštních“ úprav se svou koncepcí i výrazněji přibližovaly standardům právních řádů demokratických států, což platilo zejména pro úpravy politicky poměrně neutrálních kontrolních činností povahy správního dozoru (např. v oblastech stavebnictví, vodního hospodářství, dopravy, veterinární správy, požární ochrany apod.), z nichž mnohé

---

<sup>47</sup> Text této kapitoly čerpá z významné části z publikace KRAMÁŘ, K. K vývoji a koncepci právní úpravy finanční kontroly ve veřejné správě. In: Kolektiv autorů. *Pocta prof. JUDr. Milana Bakešovi, DrSc., k 70. narozeninám*. Praha: Leges, 2009, s. 190–200.

byly do naší legislativy začleněny již dávno před rokem 1948.<sup>48</sup> Nicméně ono specifické „socialistické obecné kontrolní právo“ bylo s právními úpravami „zvláštního práva kontrolního“ samozřejmě výrazně provázáno (např. pokud šlo o základní zásady kontrolní činnosti či procesní pravidla provádění kontroly), a proto změny ve „zvláštních“ právních úpravách kontrolních činností po roce 1989, včetně těch zaměřených na hospodaření s veřejnými prostředky, probíhaly do určité míry i pod vlivem změn prováděných v oblasti onoho „socialistického obecného kontrolního práva“.

### III.1 Socialistické obecné kontrolní právo a jeho změny po roce 1989

Nejvýznamnější prameny této specifické oblasti práva tvořily tři okruhy předpisů. Šlo o zákony o lidové kontrole (federální a republikové) a na ně navazující prováděcí předpisy z počátku sedmdesátých let, vyhlášku ministra státní kontroly s metodickými pokyny pro kontrolní činnost z konce let padesátých a o usnesení federální vlády a republikových vlád o zásadách kontroly v národním hospodářství a ve státní správě (protože tato usnesení byla ve formě jednoho společného předpisu publikována ve Sbírce zákonů, bylo na ně podle tehdejších zvyklostí nahlíženo jako na právní předpis).

a) Zákon Federálního shromáždění č. 103/1971 Sb., o lidové kontrole, a obdobně zákony republikových národních rad (v ČSR zákon č. 117/1971 Sb.) konstituovaly tzv. soustavu orgánů lidové kontroly, do níž vedle známějších výborů lidové kontroly patřily ještě tzv. závodní komise lidové kontroly, působící v hospodářské sféře. Výbory lidové kontroly byly jednak jmenovanými, jednak (formálně) volenými orgány působícími na úrovni vlád a tehdejších národních výborů vybavenými všeobecnou kontrolní působností vůči ostatním orgánům státní správy (což tehdy znamenalo včetně národních výborů) a subjektům postátněné hospodářské sféry. Jimi vykonávaná kontrolní činnost byla, jak se tehdy uvádělo

---

<sup>48</sup> Pokud šlo o právní úpravu kontroly veřejné správy, ta v systému socialistického zákonodárství nebyla v dnešním pojetí do značné míry vůbec přítomna (fakticky neexistovala žádná právní úprava parlamentní kontroly veřejné správy, soudní kontroly veřejné správy, nezávislého nejvyššího kontrolního úřadu či veřejného ochránce práv), byla ovšem částečně „nahrazována“ specifickými socialistickými kontrolními instituty, jako všeobecným dozorem prokuratury prováděným podle zákona č. 65/1965 Sb., o prokuratuře, či stížnostmi, oznámeními a podněty pracujících, vyřizovanými podle vládní vyhlášky č. 150/1958 Ú. I.



i v učebnicích správního práva,<sup>49</sup> vnější správní kontrolou, tedy považově velmi blízkou dnešnímu správnímu dozoru.<sup>50</sup>

- b) Vyhláška ministra státní kontroly č. 75/1959, publikovaná v Úředním listu, kterou se vydávají metodické pokyny pro kontrolní činnost, byla normativním aktem na pomezí prováděcího předpisu a právně nezávazujícího metodického návodu (byla vydána bez řádného zákonného zmocnění) a obsahovala především obecná procesní pravidla pro výkon kontrolního zjišťování ve státní správě a národním hospodářství. Byla uplatňována subsidiárně, v případech, kdy postupy při kontrolování nebyly upraveny v jiných právních předpisech (jako tomu bylo např. v zákonech upravujících činnost některých státních inspekcí), a postupovaly tedy podle ní výbory lidové kontroly, některé jiné orgány státní správy a též specializované útvary vnitřní kontroly organizací postátněné hospodářské sféry.
- c) Zásady kontroly v národním hospodářství a ve státní správě byly přijaty usneseními federální vlády a republikových vlád a publikovány ve Sbírce zákonů pod č. 66/1982 Sb. jako soubor vrcholných politicko-právních zásad pro řízení a provádění kontroly ve všech oblastech státní správy a národního hospodářství. Vztahovaly se výslovně též na kontrolní činnosti orgánů lidové kontroly, národních výborů a státních inspekcí, a to bez ohledu na skutečnost, že tato kontrolní činnost byla upravena samostatnými zvláštními zákony. Zdaleka největší rozsah i dosah však v těchto zásadách měla úprava kontroly ve vnitřních vztazích státní správy a postátněné hospodářské sféry, včetně pravidel pro činnost obligatorně zřízených specializovaných útvarů vnitřní kontroly v čele s tzv. hlavními kontrolory ve státních orgánech a významnějších organizacích hospodářské sféry.

Prakticky bezprostředně po listopadu 1989 byla v ústřední státní správě, tedy ještě v dožívajících výborech lidové kontroly federace a národních republik a také v legislativních odborech úřadů vlád (federální a republikových), zahájena „legislativní reforma kontrolního práva“. Od jejího samého počátku bylo mimo jakoukoli pochybnost, že zákony o lidové kontrole a jimi vytvořené instituce nebudou moci mít v demokratickém právním státě žádné místo a budou muset být bez náhrady zrušeny. Nicméně noví ministři kontroly i aparáty jejich úřadů diskutovali o tom, zda by v ústřední státní správě

<sup>49</sup> Viz např. LUKÉŠ, Z. a kol. *Československé správní právo, obecná část*. Praha: Panorama, 1981, s. 214.

<sup>50</sup> Výbory lidové kontroly kontrolovaly dodržování povinností stanovených právními předpisy a dále vnitřními předpisy přijatými řídicími orgány, jako např. ministerstvy, v činnosti jim jinak nepodřízených orgánů a institucí; na základě svých zjištění ukládaly povinnost odstranit zjištěné nedostatky, některá další nápravná opatření a sankce ve správním řízení.

neměly být po přechodnou dobu zachovány nově koncipované specializované správní úřady se všeobecnou kontrolní působností (ministerstva kontroly), jejichž úkolem by bylo především dohlížet na regulérnost předpokládaných privatizačních procesů.

V případě tzv. metodické vyhlášky č. 75/1959 Ú. l., jejíž vydání nemělo ani oporu v žádném zákoně, bylo zřejmé, že v nových ústavních poměrech také nebude moci být jakýmkoli základem pro regulaci vztahů vznikajících při vnějších správních kontrolách uskutečňovaných veřejnými institucemi vůči nepodřízeným subjektům občanské společnosti. Současně se však ukazovalo, že pro výkon kontrolních činností tohoto typu bude nezbytné vytvořit novou zákonnou úpravu obecného kontrolního „procesního“ režimu, protože jinak by bylo nutno velmi obtížně doplňovat značné množství právních předpisů upravujících hmotněprávní aspekty různých kontrolních činností o chybějící ustanovení procesní povahy (upravující vzájemné vztahy kontrolujících a kontrolovaných při výkonu kontroly).

Zásady kontroly č. 66/1982 Sb. byly pro jejich celkově neudržitelnou společensko-politickou koncepci, projevující se i mnoha otevřenými poukazy normativního textu na vedoucí roli komunistické strany,<sup>51</sup> jakož i formu vydání samozřejmě všeobecně považovány za určené toliko ke zrušení. Nicméně v souvislosti s tímto nutným krokem byly vyslovovány, i když ne tolik zřetelně a v zásadě jen na úrovni federálních orgánů, názory, že i v nových podmínkách by měla být alespoň v omezeném rozsahu zachována určitá základní úprava vnitřní kontroly ve správních úřadech a institucích veřejné sféry.

Po diskusích o celkové koncepci přeměn obecné právní úpravy správní kontroly, pro které bylo charakteristické postupné prohlubování názorových rozdílů v postojích legislativních odborníků i politických představitelů federace a republik, které signalizovalo již dohledný konec společného československého státu, byl přijat přelomový federální zákon č. 405/1991 Sb., o kontrole v České a Slovenské Federativní Republice. Jím byly zrušeny všechny výše uvedené předpisy tvořící základ obecné úpravy kontroly ve státní správě a v národním hospodářství před rokem 1989, s výjimkou národních zákonů upravujících republikové orgány lidové kontroly, a jejich materie byla nahrazena koncepčně zcela novou úpravou.

Ta přinášela řešení tří základních okruhů otázek:

---

<sup>51</sup> Charakteristickou byla v tomto směru např. textace preambule k zásadám kontroly č. 66/1982 Sb., jež začínala slovy: *V kontrole jako nedílné součásti řízení je nutno vycházet ze směrnic Komunistické strany Československa, dále ze zákonů...*

- a) postavení a působnosti Federálního ministerstva kontroly, které bylo zřízeno namísto dřívějšího Výboru lidové kontroly ČSFR. Šlo o specializovaný ústřední správní úřad se všeobecnou kontrolní působností vůči federální státní správě, osobám zapojeným na státní rozpočet a státním podnikům s exekutivními pravomocemi (včetně pravomocí sankčního typu) a se specifickými vztahy k nejvyššímu zákonodárnému sboru. Ministerstvo provádělo (přesněji řečeno mělo provádět, protože v realitě na to v zásadě nedošlo) kontrolu povahy správního dozoru i pro potřeby Federálního shromáždění, a to v rozsahu vyplývajícím z jeho usnesení; toto řešení mělo představovat jisté vykročení ke konstituování budoucí buď parlamentní, nebo zcela nezávislé vrcholné kontrolní instituce typu např. později vzniklého Nejvyššího kontrolního úřadu.
- b) základních pravidel kontrolní činnosti, tedy subsidiárně platného kontrolního řád obecně upravujícího postup při kontrolním zjišťování uskutečňovaném v rámci správního dozoru, který byl používán v případech, kdy pro výkon takového zjišťování neexistovala zvláštní zákonná úprava. Obecný kontrolní řád byl od počátku vlastním jádrem zákona a jeho zrod byl také provázen největšími obtížemi a nejrozsáhlejšími odbornými diskusemi. Cílem úpravy bylo nahradit nejdůležitější části vyhlášky č. 75/1959 Ú. l. zákonnými pravidly procesního postupu, která by díky své subsidiaritě vykrývala mezery v dosavadních úpravách činnosti různých vykonavatelů správního dozoru a postupně vedla k překlenování často neodůvodněné roztržitosti a nejednotnosti různých procesních kontrolních úprav, čímž se samozřejmě sledovalo i posílení právní jistoty kontrolujících i kontrolovaných.

Federální obecný kontrolní řád přinesl oproti staré metodické vyhlášce č. 75/1959 Ú. l. i některá koncepčně zcela nová legislativní řešení, např. vztahů mezi tzv. kontrolním řízením a na něj navazujícím řízením správním (v oddílu třetím zákona č. 405/1991 Sb., nazvaném *Opatření navazující na kontrolní zjištění*), předznamenávající některé legislativní konstrukce uplatněné později v budoucím správním řádu (zákoně č. 500/2004 Sb.). Naproti tomu však z minulosti nepřevzal úpravu pravidel týkajících se dokladování kontrolního zjištění a rovněž ani úpravu v době platnosti vyhlášky č. 75/1959 Ú. l. velmi zdůrazňované povinnosti kontrolních pracovníků zjišťovat v rámci kontrolního zjišťování vždy i osobní odpovědnosti za zjištěné nedostatky. Důvodem bylo to, že pravidla dokladování byla vzhledem k jejich obsahu shledána jako vhodnější k úpravě v metodických návodech či vnitřních předpisech jednotlivých dozorcích orgánů a obligatorní zjišťování osobní odpovědnosti ve všech případech zjištění nedostatků bylo zjevně bezdůvodné při zjišťování správních deliktů postihovaných bez ohledu na zavinění; zákon proto stanovil, že

zjišťování odpovědnosti právnických a fyzických osob za kontrolou zjištěné nedostatky se provádí jen v závislosti na druhu (povaze) kontroly.

c) vnitřní kontroly v orgánech federální státní správy, v právnických osobách zapojených svými příjmy a výdaji na státní rozpočet a ve státních podnicích. Úprava byla v zákoně soustředěna prakticky do jediného paragrafu, v němž šlo v zásadě o zakotvení zákonné povinnosti uvedených institucí zajistit ve své činnosti provádění samostatné specializované vnitřní kontroly. Odůvodnění této úpravy bylo podáváno tak, že tyto osoby nejsou k provádění účinné vnitřní kontroly objektivně motivovány ekonomickými faktory, jako je tomu např. u subjektů soukromého podnikatelského sektoru, a proto je nutno, aby jim povinnost v tomto směru založil zákon. Povaha těchto veřejných institucí a jejich úkolů (zejména nakládání s prostředky daňových poplatníků) rovněž vyžaduje provádění od ostatních činností oddělené vnitřní kontroly a také její určitou jednotnost na alespoň základní úrovni v celé státní správě. Nová zákonná úprava vnitřní kontroly představovala tedy ve srovnání s celkovým rozsahem materie zásad kontroly č. 66/1982 Sb. jen velmi skromné torzo, nicméně vzhledem k tehdejší převládající atmosféře celkové nedůvěry v efektivnost centrálních normativních regulací vnitřních kontrolních vztahů jako takových zřejmě i maximum možného.

V přímé návaznosti na zákon č. 405/1991 Sb. byly pak přijaty i obdobné zákony národních rad v České a ve Slovenské republice; v České republice se tak stalo zákonem č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, který byl účinný až do 31. prosince 2013, kdy byl nahrazen dosud platným zákonem č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolním řádem).

Republikové zákony zrušily zbývající – tedy republikové – zákony o ličkové kontrole, ovšem koncepci federálního zákona o kontrole ani zdaleka ve všem nepřejaly. Odlišnosti se projevily již u samotných názvů zákonů, když pro označení českého zákona bylo použito výrazu „zákon o státní kontrole“ a když i pro nově vzniklé republikové ministerstvo bylo na rozdíl od Federálního ministerstva kontroly (tedy ministerstva kontroly „bez přívlastku“) použito názvu Ministerstvo státní kontroly (čili názvu paradoxně zcela shodného s označením nechvalně známé státní instituce z období padesátých let). Ministerstvo státní kontroly ČR nemělo zákonem vytvořeny ani žádné zvláštní vztahy k České národní radě, což souviselo se záměrem české politické reprezentace omezit existenci tohoto úřadu jen na nezbytnou dobu a namísto toho co nejdříve konstituovat standardnímu demokratickému státu odpovídající nezávislou vrcholnou kontrolní instituci.

Rozdílnosti federální a republikové úpravy v České republice se projevily i v úpravě kontrolního řádu (tedy postupu při výkonu kontroly)

v zákoně č. 552/1991 Sb., jehož legislativní materie byla celkově podstatně méně obsáhlá a propracovaná a do které nebylo např. vůbec převzato federální legislativní řešení návazností kontrolního řízení a řízení správního. Na řadě míst „českého“ kontrolního řádu byla také, mnohdy z nejasných důvodů, použita odchylná řešení jednotlivých procesních institutů (např. byly odchylným způsobem upraveny názvy i náležitosti výsledných kontrolních dokumentů apod.).

Konečně zcela zásadním rozdílem mezi federální a českou úpravou kontroly se stal fakt, že zákon České národní rady č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, nejen že nepřejal federální legislativní koncept úpravy vnitřní kontroly v oblasti veřejné správy a státní hospodářské sféry, nýbrž na jakoukoli úpravu vnitřní kontroly naopak zcela rezignoval. Na republikové úrovni tedy převládla představa, že taková úprava je v nových společenských podmínkách vlastně nepotřebná, je reliktem předchozího administrativně direktivního právního systému a ve svých důsledcích znamená zbytečné omezování možností vedoucích příslušných veřejných orgánů a institucí upravovat potřebné mechanismy vnitřní kontroly v jejich vlastní působnosti, podle individuálních potřeb a podmínek jimi řízených orgánů a institucí.

Koncem roku 1992 však československá federace zanikla a v souvislosti s tím pozbyl platnosti zákon Federálního shromáždění č. 405/1991 Sb. V platnosti a účinnosti tak zůstal již jen samotný zákon České národní rady č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, čímž byla z právního řádu platného na území nově vytvořené České republiky dočasně odstraněna jakákoli obecná normativní úprava vnitřní kontroly v orgánech a institucích veřejné sféry. Jak bylo později deklarováno na různých úrovních odborných i politických orgánů, tato skutečnost v dalších letech neblaze přispěla ke zdatelnému oslabení efektivnosti vnitřní kontroly v těchto institucích a mj. také k mnoha případům nekontrolovaného úniku prostředků z veřejných zdrojů. Nepříznivý vývoj v tomto směru však společně s některými dalšími faktory, zejména přistoupením České republiky k Evropské unii, vedl postupně k vytvoření nové společenské objednávky, na jejímž základě došlo po více než devíti letech od přijetí zákonů o (státní) kontrole také k přijetí zákona o finanční kontrole.

### **III.2 Právní úprava kontroly hospodaření s veřejnými prostředky do roku 1989 a její změny po roce 1989**

V období před rokem 1989 byla kontrola hospodaření s veřejnými prostředky ve státní správě a postátněné hospodářské sféře v primární rovině upravena

větším množstvím právních předpisů se vzájemně složitě provázanými předměty úpravy. Za nejdůležitější z nich bylo možno považovat:

- a) zákony o rozpočtových pravidlech. Na úrovni federace šlo o zákon č. 134/1970 Sb.,<sup>52</sup> označovaný jako rozpočtová pravidla federace, který obsahoval poměrně stručnou úpravu kontroly rozpočtového hospodaření prováděného Federálním ministerstvem financí, avšak byl ještě v posledních okamžicích starého režimu – 15. listopadu 1989 – zrušen a nahrazen novým zákonem č. 129/1989 Sb., účinným po dobu pouze jednoho roku. Na úrovni ČSR šlo o zákon č. 60/1971 Sb., rozpočtová pravidla republiky,<sup>53</sup> který upravoval, ve srovnání s úpravou federální, obsahově širší kontrolu finančního hospodaření prováděnou republikovým ministerstvem financí. Tato kontrola zahrnovala vedle kontroly rozpočtového hospodaření též tematické revize finančního hospodaření a dále finanční revize a periodické revize hospodaření prováděné podle zvláštního právního předpisu. Součástí úpravy obsažené v zákoně č. 60/1971 Sb. byla přitom i úprava základních vzájemných procesních práv a povinností kontrolujícího republikového Ministerstva financí a kontrolovaných orgánů a institucí. Tento zákon byl nahrazen rovněž v závěru dosluhujícího režimu dne 19. prosince 1989 zákonem ČNR č. 163/1989 Sb.,<sup>54</sup> který předchozí úpravu poněkud redukoval a označil ji názvem *kontrola rozpočtového hospodaření*. Tuto kontrolu vykonávalo republikové Ministerstvo financí a místně příslušné finanční správy. I tento zákon pak byl účinný pouze jeden rok;
- b) zákon ČNR č. 33/1970 Sb., o finančních správách, který zakotvoval provádění tzv. finančních revizí krajskými finančními správami, např. revizí dotací, subvencí, příspěvků a jiných přidělů poskytovaných ze státních rozpočtů nebo státních fondů. Součástí úpravy byla i úprava základních vzájemných procesních práv a povinností kontrolujících a kontrolovaných;
- c) vyhlášku Federálního ministerstva financí č. 123/1978 Sb., o provádění periodických revizí hospodaření. Šlo o podzákonný předpis vydaný, na rozdíl od vyhlášky č. 75/1959 Ú. l., na základě řádného zákonného zmocnění obsaženého ve federálním „kompetenčním“ zákoně č. 133/1970 Sb., o působnosti federálních ministerstev. Periodické revize hospodaření

---

<sup>52</sup> Zákon č. 134/1970 Sb., o pravidlech státního rozpočtu československé federace a o zásadách hospodaření s rozpočtovými prostředky státních rozpočtů federace a republik (rozpočtová pravidla).

<sup>53</sup> Zákon č. 60/1971 Sb., o pravidlech státního rozpočtu České socialistické republiky a o hospodaření s rozpočtovými prostředky (rozpočtová pravidla republiky).

<sup>54</sup> Zákon č. 163/1989 Sb., o hospodaření s rozpočtovými prostředky České socialistické republiky (rozpočtová pravidla republiky).

byly chápány jako jedna z forem kontroly, při níž se na základě dokladů zjišťovalo dodržování socialistické zákonnosti a rozpočtové a finanční kázně, jakož i dodržování zásad hospodárnosti a efektivnosti při správě a vynakládání hmotných a finančních prostředků. Vyhláška č. 123/1978 Sb. určovala pro vykonavatele periodických revizí, jimiž byly tzv. orgány hospodářského řízení ve státním sektoru, krajské a okresní národní výbory a ministerstva financí, podrobná pravidla týkající se jak obsahové stránky a zaměření revizí, tak i některých vzájemných oprávnění kontrolovaných a kontrolujících při výkonu kontroly. Subsidiárně se přitom při výkonu periodických revizí uplatňovala rovněž i vyhláška č. 75/1959 Ú. I.

V závěru roku 1990, tedy ještě dříve, nežli došlo k přijetí federálního zákona č. 405/1991 Sb., o kontrole v ČSFR, byl přijat nový federální zákon č. 563/1990 Sb., o rozpočtových pravidlech federace, který zrušil zákon č. 129/1989 Sb. Obsahově poněkud redukoval předchozí úpravu kontroly rozpočtového hospodaření prováděnou Federálním ministerstvem financí (mj. byla soustředěna do ustanovení jediného paragrafu zákona). Významnější z hlediska faktických společenských dopadů však bylo spíše to, že zákon zrušil vyhlášku č. 123/1978 Sb., o provádění periodických revizí hospodaření, a to bez náhrady.

Obdobně na úrovni republik došlo k přijetí nových zákonů o rozpočtových pravidlech republiky, které přinesly rovněž určitou obsahovou redukci úprav kontroly rozpočtového hospodaření, v ČSR šlo o zákon č. 576/1990 Sb.<sup>55</sup>

Ještě před přijetím nových zákonů o rozpočtových pravidlech byl však přijat zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, který pak byl účinný až do 31. prosince 2012, kdy byl zrušen a nahrazen zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Zákon č. 531/1990 Sb. zrušil zákon č. 33/1970 Sb., o finančních správách, a s ním i samotné finanční správy. Namísto nich byly zřízeny finanční úřady, do jejichž působnosti pak ještě po několik let náležel výkon finančních revizí, jež později nahradila finanční kontrola podle zákona o finanční kontrole.

Po zániku federace, spojeném se zrušením rozpočtových pravidel federace, pak již bylo pro další vývoj právní úpravy kontroly hospodaření s veřejnými prostředky určující vydání nových rozpočtových pravidel, tj. zákona č. 218/2000 Sb.<sup>56</sup> Ten zrušil zákon č. 576/1990 Sb. a jeho úpravu, nazvanou *Kontrola rozpočtového hospodaření*, nahradil novou úpravou pod výslovným označením *Finanční kontrola*, jejíž některá ustanovení platí, jak již

<sup>55</sup> Zákon č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky).

<sup>56</sup> Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

bylo výše uvedeno, formálně právně dosud. Tato obsahově poměrně ještě velmi strohá úprava finanční kontroly zahrnovala v době vydání zákona č. 218/2000 Sb. vymezení subjektů kontrolních vztahů, tedy kontrolujících orgánů (Ministerstva financí a územních finančních orgánů, správců kapitál státního rozpočtu a okresních úřadů) a kontrolovaných osob, vymezení předmětu finanční kontroly a rovněž i úpravu procesních pravidel finanční kontroly, která spočívala zatím v pouhém odkazu na pravidla obecného kontrolního řádu zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole. Na zákon č. 218/2000 Sb. poté navázal v kontextu s obnovením územní samosprávy rovněž dosud platný zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, s jeho zcela základní úpravou kontroly prováděné územními samosprávnými celky a svazky obcí vůči jejich vlastnímu hospodaření a hospodaření jimi zřízených a založených právnických osob.

### **III.3 Společenská objednávka na novou právní úpravu správní kontroly na konci devadesátých let a přijetí zákona o finanční kontrole jako její hlavní realizace**

Srovnáme-li právní úpravy správní kontroly na našem území z období před rokem 1989 a z období během prvních let po vzniku samostatné České republiky, je na první pohled zřejmé, že novější úpravy, přestože od počátku znamenaly samozřejmě pokrok ve směru vytváření nového demokratického právního systému, nemohly z hlediska zajištění ochrany veřejných prostředků zdaleka dosahovat takových bezprostředních efektů, jaké přinášely úpravy kontrolní činnosti z předlistopadového období.

Před rokem 1989 působily k zajištění ochrany hospodaření s veřejnými prostředky vzájemně provázané několiké kontrolní mechanismy. Šlo zejména o soustavu výborů lidové kontroly vybavených všeobecnou kontrolní působností a exekučními pravomocemi, soustavu jednotně uspořádaných a centrálně metodicky usměrňovaných pracovišť specializované vnitřní kontroly ve státní správě i hospodářské sféře, systém centrálně metodicky usměrňovaného provádění periodických revizí hospodaření, dále neperiodické provádění finančních revizí, ostatní činnosti spadající do oblasti kontroly rozpočtového hospodaření a v neposlední řadě i všeobecný dozor prokuratury.

Z těchto mechanismů od vzniku samostatné České republiky v roce 1993 již neexistovaly nejen výbory lidové kontroly, ale ani pozdější nové státní kontrolní orgány se všeobecnou kontrolní působností, které v nových podmínkách měly dočasně nahradit funkci vrcholných výborů lidové kontroly



působících na úrovni vlád čili jednak Ministerstvo státní kontroly, jednak první polistopadový Nejvyšší kontrolní úřad, zřízený zákonem č. 61/1992 Sb., který disponoval všeobecnou kontrolní působností vůči veškerému výkonu státní správy ve státě (tím poněkud kopíroval model bývalého Nejvyššího kontrolního úřadu ČSR, vzniklého na krátkou dobu „pražského jara“ v roce 1969 na základě zákona č. 7/1969 Sb.). Absentovala již i jednotně uspořádaná a centrálně metodicky usměrňovaná pracoviště vnitřní kontroly, přestaly být prováděny periodické revize hospodaření a rovněž zanikl i všeobecný dozor prokuratury (na základě zákona č. 283/1993 Sb., o státním zastupitelství). Deficit, který tyto změny znamenaly pro pokles celkového objemu a efektivity kontrolních činností v oblasti veřejné správy, nemohlo samozřejmě nahradit ani znovuobnovení vrcholného nezávislého státního orgánu finančně ekonomické kontroly v podobě Nejvyššího kontrolního úřadu, zřízeného zákonem č. 166/1993 Sb., jehož funkcí může být vzhledem k jeho povaze pouze sekundárně doplňovat, a nikoli přímo nahrazovat primární kontrolní činnosti státu v oblasti hospodaření s veřejnými prostředky.

V průběhu devadesátých let se proto snižování celkové účinnosti kontroly hospodaření s veřejnými prostředky a vůbec oslabení vnitřních kontrolních systémů ve státě stávalo stále více zřejmým, čemuž přispívaly i některé specifické problémy, související např. s probíhající privatizací ekonomiky. Vedle toho se v kontextu s postupujícími integračními procesy po uzavření Evropské dohody o přidružení mezi Českou republikou a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy ukázala jako neudržitelná neexistence úpravy finanční kontroly ve vnitřních vztazích veřejné správy, která by poskytovala záruku odpovědného nakládání s prostředky poskytovanými České republice ze zahraničí, včetně úpravy umožňující výkon finanční kontroly orgány mezinárodních organizací. Vláda ČR proto v roce 1999 přijala usnesení č. 125, jímž uložila Ministerstvu financí připravit návrh nové zákonné úpravy kontroly v oblasti veřejné správy, která by odpovídala aktuálním společenským potřebám.

Předloha zákonné úpravy, kterou mělo být toto usnesení vlády naplňováno, nevznikala ovšem jednoduše. Výsledné znění nakonec přijatého zákona (tj. zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole) se poměrně výrazně lišilo od počátečních představ jeho tvůrců. Původní verze připravovaného věcného záměru zákona směřovala k vytvoření zákona o kontrole ve veřejné správě, jímž měl být nahrazen zákon č. 552/2991 Sb., o státní kontrole, což bylo v souladu s logikou společenské objednávky, která reflektovala pokles účinnosti vnitřní kontroly nejen při hospodaření s veřejnými prostředky, ale v celém širokém spektru různorodých úkolů veřejné správy. Cílem tohoto značně velkorysého, ovšem z mnoha důvodů jen obtížně realizovatelného

legislativního projektu bylo tedy řešit především otázky spadající do oblasti výše zmíněného „socialistického obecného kontrolního práva“. Zamýšlený zákon měl např. vymezit prvky celého kontrolního systému v oblasti veřejné správy, tzn. jednotlivé složky jak správní kontroly, tak kontroly veřejné správy (včetně kontroly parlamentní, soudní, Nejvyššího kontrolního úřadu apod.), upravit systém vnitřní kontroly ve veřejné správě, zakotvit nově koncipovaná obecná procesní pravidla výkonu kontroly (obecný kontrolní řád) a konečně též – vedle těchto vztahů – i finanční kontrolu ve veřejné správě. Při přípravě vlastní normativní úpravy se přitom tvůrci původního návrhu věcného záměru v mnohém inspirovali konstrukcemi normativních pravidel dřívějších Zásad kontroly č. 66/1982 Sb.

Je vcelku pochopitelné, že toto neadekvátní a s novými společenskými poměry nepříliš korespondující legislativní řešení bylo odmítnuto již na úrovni Legislativní rady vlády, která doporučila další práce na tomto projektu směřovat k podstatnému zúžení uvažovaného předmětu úpravy, a to výhradně na problematiku finanční kontroly. Redukce prvotní ambiciózní legislativní předlohy a její adaptace na toto nové zadání nebyla ovšem zpracovateli provedena dostatečně důsledně, a tak v textu nově předloženého návrhu zákona o finanční kontrole zůstaly přítomny některé legislativní konstrukce svým obsahem a vyzněním stále připomínající původně zamýšlený široký legislativní koncept, stejně jako některé závažnější chyby systematického a legislativně technického zpracování. Nicméně nový zákon o finanční kontrole byl i přes tyto problémy a částečně také pod časovým tlakem souvisejícím s termíny úkolů pro přistoupení České republiky k Evropské unii v této podobě nakonec schválen.

# Kapitola IV

## Přehled základních problémů legislativního zpracování platné právní úpravy obsažené v zákoně o finanční kontrole

Výše uvedené skutečnosti spojené se vznikem zákona o finanční kontrole stojí společně s mnohými nedůslednostmi i zásadnějšími chybami při jeho legislativním zpracování v základu dodnes přetrvávajících nejasností ohledně obsahu a výsledné interpretace mnohých právních norem tohoto zákona. Jednotlivé novely zákona přijímané v pozdějších letech přitom k odstranění těchto chyb a nejasností většinou nijak nepřispívaly, a to nejen pro jejich objektivní svázanost s celkovým konceptem zákona, ale i pro některé další nově vytvářené výkladové problémy, spojené např. s úpravou auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie, která byla vřazena do zákona jeho novelou č. 298/2007 Sb.

Za základní problémy legislativního zpracování zákona o finanční kontrole, jinými slovy legislativního zpracování finanční kontroly v nejužším slova smyslu, lze označit zejména:

- a) problémy vymezení subjektů kontrolních vztahů, a to jednak obecného vymezení subjektů kontrolních vztahů finanční kontroly jako celku, jednak vymezení subjektů především veřejnosprávní kontroly, u které se jako nejvíce problematické jeví nejasné vymezení správce kapitoly státního rozpočtu a státního podniku jako subjektů kontrolních vztahů, a dále absence vymezení subjektů kontrolních vztahů u auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie;
- b) problémy vymezení předmětu, hledisek a cílů finanční kontroly jako celku, kdy mezi předmětem, hledisky a cíli kontroly není v zákoně dostatečně rozlišováno a jejich úprava je zavádějícím způsobem směřována;
- c) nesoulad zákonodárcem zvoleného systematického uspořádání zákona s objektivní strukturou právní úpravy kontrolních činností, jak byla popsána v předchozích kapitolách, tedy nedostatečné postižení objektivní struktury finanční kontroly a dalších s ní souvisejících činností při členění textu zákona na jeho jednotlivé části, hlavy a paragrafy, které způsobuje zavádějící směřování povahově odlišných typů kontrolních a dalších s nimi souvisejících činností;

- d) vnitřně rozporné vymezení vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy v jednotlivých částech zákona a nejasnosti ohledně výsledné interpretace obsahu (složení) vnitřního kontrolního systému i rozsahu jeho jednotlivých skladebných částí, včetně problémů vnitřně rozporného vymezení předmětu a priorit zaměření interního auditu;
- e) chybné zařazení opatření k nápravě nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole mezi procesní pravidla veřejnosprávní kontroly;
- f) absence efektivních právních prostředků ochrany kontrolovaných subjektů ve vztahu k povinnosti přijmout opatření k odstranění nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole, která jim vzniká přímo ze zákona;
- g) absence sankčních prostředků umožňujících vyvodit přímo na základě zákona o finanční kontrole důsledky z právní odpovědnosti kontrolovaných subjektů za nedostatky zjištěné při veřejnosprávní kontrole.

V dalších kapitolách je pozornost věnována bližšímu rozboru těchto jednotlivých problémů legislativního zpracování úpravy obsažené v zákoně o finanční kontrole v jeho znění účinném ke dni vydání této publikace.

# Kapitola V

## Problémy vymezení subjektů kontrolních vztahů v zákoně o finanční kontrole

### V.1 Problémy obecného vymezení subjektů kontrolních vztahů finanční kontroly jako celku

Legislativní vymezení subjektů kontrolních vztahů finanční kontroly v zákoně o finanční kontrole je celkově poměrně komplikované a nepříliš konzistentní. Do určité míry je to však dáno i objektivními důvody spočívajícími v hybridní povaze finanční kontroly upravené zákonem o finanční kontrole, neboť jednotlivé segmenty finanční kontroly představují povahově rozdílné typy kontrolních činností.

Z hlediska vnitřní logiky a srozumitelnosti právní úpravy dává dobrý smysl pokoušet se, jak to učinil zpracovatel předlohy zákona, vymezit subjekty kontrolních vztahů finanční kontroly nejprve v obecné rovině, tzn. podat v některém z úvodních ustanovení zákona souhrnný rámcový přehled (výčet) zobecňujícím způsobem charakterizovaných subjektů kontrolních vztahů finanční kontroly jako celku, a na to pak v dalších ustanoveních navázat konkretizujícím vymezením jednotlivých subjektů zvlášť u každého ze segmentů finanční kontroly.

Pro obecné vymezení subjektů kontrolních vztahů finanční kontroly použil normotvůrce ustanovení § 1 *Předmět úpravy* v části první nazvané *Obecná ustanovení*. Použil tedy ustanovení, jehož primárním účelem je vzhledem k jeho názvu něco jiného, a sice vymezení předmětu úpravy zákona, tj. vymezení okruhu společenských vztahů upravovaných zákonem o finanční kontrole. Pro účely vymezení subjektů kontrolních vztahů použil konkrétně větu první v odstavci 1, která zní: *Tento zákon vymezuje uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy*. Věta první tedy slouží vymezení předmětu úpravy zákona o finanční kontrole, které je úkolem ustanovení § 1 jako celku, prostřednictvím obecného pozitivního vymezení subjektů kontrolních vztahů zákonem upravované finanční kontroly.

Pro vyjádření skutečnosti, kdo koho v rámci finanční kontroly jako celku kontroluje, použil přitom normotvůrce nezvyklou terminologií. Neuvádí, jak to obvykle činí zákony upravující kontrolní činnosti ve veřejné správě, že určité kontrolující subjekty kontrolují určité kontrolované subjekty (kontrolní orgány kontrolované osoby) nebo že kontrolu uskutečňují určité kontrolní subjekty u určitých kontrolovaných subjektů nebo že ji uskutečňují vůči nim, ale formuluje věc tak, že kontrola probíhá *mezi* určitými subjekty. To navozuje dojem, že kontrola mezi těmito subjekty probíhá vzájemně, tedy že kontrolující subjekt může být v jiných případech kontrolovaným a naopak, nicméně na základě modelového schématu kontrolní činnosti je nutno tuto formulaci logicky vyložit tak, že určité subjekty jako kontrolující vykonávají kontrolu vůči jiným subjektům jako kontrolovaným. Dále je pak v ustanovení formulace, že kontrola probíhá *uvnitř* určitých subjektů, což logicky musí být vykládáno tak, že probíhá mezi jejich vnitro-organizačními součástmi nebo jejich zaměstnanci, tedy že je vykonávána určitými jejich vnitro-organizačními součástmi vůči jejich jiným vnitro-organizačním součástem a jejich určitými zaměstnanci vůči jejich jiným zaměstnancům. V této souvislosti se přitom používá poněkud zkomoleného slovního výrazu *žadatel veřejné finanční podpory* namísto správnějšího *žadatel o veřejnou finanční podporu* (výraz *žadatel veřejné finanční podpory* je podobně jazykově nekorektní, jako by tomu bylo např. u výrazů *žadatel dotace*, *žadatel územně plánovací informace* nebo *žadatel akreditace*, pokud by byly použity namísto v příslušných zákonech používaných správných výrazů *žadatel o dotaci*, *žadatel o územně plánovací informaci* nebo *žadatel o akreditaci* apod.).

Věta první konstituuje také v této souvislosti pro celý text zákona klíčový pojem *orgán veřejné správy*, jemuž přisuzuje specifický význam, znatelně širší, než by odpovídalo témuž slovnímu výrazu používanému v běžném právním jazyce, resp. v běžné terminologii správního práva, což je přirozeně rovněž značně zavádějící. Prostřednictvím legální definice obsažené v § 2, nadepsaném *Vymezení pojmů*, jsou totiž v písmenu a) pod pojem orgánu veřejné správy podřazeny všechny *organizační složky státu, které jsou účetní jednotkou podle zákona o účetnictví, státní příspěvkové organizace, státní fondy, územní samosprávné celky, městské části hlavního města Prahy, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace územních samosprávných celků, městských částí hlavního města Prahy nebo dobrovolných svazků obcí, státní organizace Správa železniční dopravní cesty, jiné právnické osoby zřízené k plnění úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem* [pozn. aut. – tedy např. zdravotní pojišťovny či vysoké školy] *nebo jiné právnické osoby zřízené na základě zvláštního právního předpisu, které hospodaří s veřejnými prostředky* [např. veřejné výzkumné instituce podle zákona č. 341/2005 Sb.,

o veřejných výzkumných institucích].<sup>57</sup> Protože pojem orgán veřejné správy je pro celou normativní úpravu zákona o finanční kontrole jedním z klíčových, je třeba při řešení interpretačních problémů úpravy mít tento jeho specificky extenzivní význam vždy důsledně na paměti. I v textu této publikace je tedy tento pojem používán pouze ve smyslu uvedené legální definice, a nikoli v jeho doktrinárním významu, jak jej podává právní nauka.

Z ustanovení § 1 odst. 1 věty první v kontextu s ustanovením § 2 písm. a) a dále z ustanovení § 2 písm. b), ve kterém je obsažena legální definice pojmu *kontrolovaná osoba*, tak lze dovodit, že finanční kontrolu podle zákona o finanční kontrole vykonávají v závislosti na povaze, předmětu a cílech té které skupiny finanční kontroly různě vymezené kontrolující subjekty vůči různě vymezeným kontrolovaným subjektům. Čili finanční kontrolu jako celek vykonávají

- a) orgány veřejné správy vůči jiným orgánům veřejné správy (slovy zákona *kontrola mezi orgány veřejné správy*),
- b) vnitro-organizační součásti orgánů veřejné správy a zaměstnanci těchto orgánů vůči jiným vnitro-organizačním součástem orgánů veřejné správy a zaměstnancům orgánů veřejné správy (slovy zákona *kontrola uvnitř orgánů veřejné správy*),
- c) orgány veřejné správy vůči žadatelům o veřejnou finanční podporu a příjemcům této podpory, tedy vůči osobám stojícím mimo veřejnou správu či vůbec veřejnou sféru (slovy zákona *kontrola mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory*).

V ustanovení § 1 odst. 1 na výše citované větě první pak navazuje věta druhá, která konstatuje, že zákon *stanoví předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly vykonávané podle tohoto zákona a podle zvláštních právních předpisů, pokud tak tyto předpisy stanoví*. Tato věta již o subjektech kontrolních vztahů finanční kontroly nehovoří, ale společně s větou první dotváří pozitivní vymezení předmětu úpravy zákona o finanční kontrole, tj. vymezuje rozsah působnosti zákona tím, že určuje, co zákon upravuje a na jaké společenské vztahy zákon dopadá. Na pozitivní vymezení předmětu úpravy

---

<sup>57</sup> V nauce správního práva se orgánem veřejné správy rozumí jak státní orgán vykonávající přímou státní správu, tak jiný orgán nebo osoba, zpravidla orgán nestátního subjektu nadaný samosprávou či osoba pověřená výkonem státní správy, tj. především orgán územní veřejnoprávní korporace vykonávající v přenesené působnosti státní správu i vlastní samosprávnou kompetenci či soukromá fyzická nebo právnická osoba, které byl na základě zákona propůjčen výkon státní správy. Viz SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*, s. 31. Za orgány veřejné správy se tedy v běžné terminologii správního práva, na rozdíl od chápání tohoto pojmu podle zákona o finanční kontrole, nepovažují např. státní příspěvkové organizace či příspěvkové organizace územních samosprávných celků (jako např. městská divadla, informační služby, zoologické či botanické zahrady, muzea, hvězdárny a planetária, galerie) apod.

uvedené v § 1 odst. 1, které obsahuje i pozitivní vymezení subjektů kontrolních vztahů finanční kontroly, pak navazuje ustanovení odstavce 3, které obsahuje naopak negativní vymezení předmětu úpravy zákona, tj. určuje, co předmětem úpravy zákona není, resp. na jaké společenské vztahy, tedy na jaké kontroly hospodaření s veřejnými prostředky, se zákon o finanční kontrole nevztahuje.

Výraznější problém úpravy subjektů kontrolních vztahů finanční kontroly pak přináší ustanovení § 1 odst. 2, které zní: *Ustanovení tohoto zákona se vztahují i na kontrolu státního podniku vykonávanou ministerstvem, které plní jménem státu funkci jeho zakladatele podle zvláštního právního předpisu.* V poznámce pod čarou je pak uveden odkaz na zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku, který je tedy oním zvláštním právním předpisem. Toto ustanovení je ve vztahu k odstavci 1 zjevně zvláštním ustanovením, jímž je okruh subjektů kontrolních vztahů finanční kontroly obecně vymezený v odstavci 1 rozšířen o jeden konkrétně určený kontrolovaný subjekt (státní podnik) a jeden konkrétně určený kontrolující subjekt („zakladatelské“ ministerstvo), přičemž z použité slovní formulace je zřejmé, že zákon o finanční kontrole se na tyto subjekty vztahuje jen v rozsahu odpovídajícím povaze kontroly hospodaření s veřejnými prostředky uskutečňovaného mezi nimi podle zákona o státním podniku, což je kontrola uskutečňovaná v externích vztazích veřejné správy (ministerstvo jako zakladatel není subjektem nadřízeným státnímu podniku, protože ministerstvo jako zakladatel jedná jménem státu a státní podnik je samostatnou právnickou osobou odlišnou od státu, takže vztahy mezi nimi jsou vztahy právními, nikoli pouze organizačními). Z pravidel zákona o finanční kontrole se tak na základě tohoto zvláštního ustanovení mohou uplatnit, kromě obecných ustanovení zákona, jen pravidla části druhé, *Veřejnosprávní kontrola*, zatímco pravidla obsažená částí třetí zákona, *Finanční kontrola podle mezinárodních smluv*, ani částí čtvrté, *Vnitřní kontrolní systém*, na základě tohoto zvláštního ustanovení uplatněna být nemohou.

Ačkoli se samotný text ustanovení § 1 odst. 2 zdá vést k poměrně jednoznačnému výkladu, že při kontrole prováděné ministerstvem zakladatelem podle zákona o státním podniku vůči státnímu podniku se uplatní vedle příslušných ustanovení zákona o státním podniku též obecná ustanovení a ustanovení o veřejnosprávní kontrole zákona o finanční kontrole, je výsledná podoba výkladu značně zkomplikována zněním ustanovení § 2 písm. b). Toto ustanovení obsahuje legální definici pojmu *kontrolovaná osoba* a stanoví, že *pro účely tohoto zákona se rozumí kontrolovanou osobou orgán veřejné správy uvedený v písmenu a) a právnická nebo fyzická osoba, která je žadatelem o veřejnou finanční podporu nebo jejím příjemcem; kontrolovanou osobou*



je i zahraniční právnická nebo fyzická osoba, pokud na území České republiky podniká a je žadatelem o veřejnou finanční podporu nebo jejím příjemcem; kontrolovanou osobou jsou i další právnické a fyzické osoby, které jsou na smluvním základě zapojeny do systému řízení nebo využívání prostředků Evropské unie podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství. Z aplikace této legální definice na ustanovení § 1 odst. 2 plyne, že státní podnik lze považovat za kontrolovanou osobu jen v případě, že je žadatelem o veřejnou finanční podporu nebo je jejím příjemcem, anebo jestliže je na smluvním základě zapojen do systému řízení nebo využívání prostředků Evropské unie podle přímo použitelných předpisů Evropské unie.

To otevírá dosti obtížně zodpověditelnou otázku, v jakém rozsahu mají být na základě ustanovení § 1 odst. 2 uplatňována ustanovení zákona o finanční kontrole obsažená v obecné části zákona a v části třetí o veřejnosprávní kontrole při kontrolách vykonávaných ministerstvem jakožto zakladatelem státního podniku vůči takovému státnímu podniku, který kontrolovanou osobou ve smyslu ustanovení § 2 písm. b) není.

Odpověď je podle našeho názoru třeba hledat ve vzájemných kontextech ustanovení § 1 odst. 2 s příslušnými ustanoveními odkazovaného zákona o státním podniku, která jsou hmotněprávním základem kontroly hospodaření s veřejnými prostředky prováděné ministerstvem zakladatelem vůči státnímu podniku. Podle § 15 písm. h) zákona č. 77/1977 Sb. zakladatel státního podniku *kontroluje, zda potřeby státu, které podnik svou podnikatelskou činností zabezpečuje, jsou zajišťovány účelně a hospodárně*, podle písm. l) zakladatel *dohlíží na výkon práva hospodařit s majetkem státu, zejména na hospodárné, efektivní a účelné využívání tohoto majetku při provozování podnikatelské činnosti, a kontroluje, jak podnik s tímto majetkem nakládá*. Je nepochybné, že kontrolní činnost zakladatele státního podniku založená těmito ustanoveními zákona o státním podniku je kontrolou hospodaření s veřejnými prostředky, a to ať již jde o její předmět, nebo i explicitně vyjádřená hlediska kontroly, jež jsou shodná s hledisky finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole. To znamená, že tato kontrolní činnost je finanční kontrolou v materiálním smyslu, i když ji zákon o státním podniku takto nenazývá a používá pro ni výrazů *kontrola* a *dohled*.

Jde tu tedy o úpravu finanční kontroly obdobnou úpravám kontrolních činností zmiňovaných v subkapitole I.3.1 pod písmenem b) a zaměřených na hospodaření s veřejnými prostředky, které mají svůj hmotněprávní, popřípadě i určitý procesní základ konstituován jiným zákonem nežli zákonem o finanční kontrole, ale na které se ve větším či menším rozsahu vztahují i pravidla zákona o finanční kontrole. Rozdílem je pouze to, že oproti úpravám těchto kontrolních činností, které jsou zmíněny v subkapitole I.3.1 pod

písmenem b), jsou pravidla zákona o finanční kontrole vztažena na kontrolu hospodaření konstituovanou zákonem o státním podniku, nikoli tímto zákonem o státním podniku, ale přímo zákonem o finanční kontrole samotným, tj. jeho zvláštním ustanovením § 1 odst. 2.

Jak již bylo uvedeno, podle § 2 písm. b) není státní podnik, který není žadatelem o veřejnou finanční podporu nebo jejím příjemcem anebo není zapojen do systému řízení nebo využívání prostředků Evropské unie podle přímo použitelných předpisů Evropské unie, kontrolovanou osobou ve smyslu tohoto ustanovení. Z toho plyne, že ani kontrola, kterou vůči němu vykonává zakladatel podle zákona o státním podniku a s uplatněním § 1 odst. 2 zákona o finanční kontrole, není ve formálním smyslu veřejnosprávní kontrolou podle zákona o finanční kontrole. Nicméně lze mít za nesporné, že je veřejnosprávní kontrolou v materiálním smyslu, a to právě díky ustanovení § 1 odst. 2, které z tohoto státního podniku činí kontrolovanou osobu podle zákona o finanční kontrole, sice nikoli ve smyslu formálním podle § 2 písm. b), avšak v materiálním smyslu, tedy co do předmětu a hledisek kontroly, jistě ano. Lze tedy říci, že státní podnik je konstituován jako kontrolovaná osoba podle zákona o finanční kontrole nikoli ustanovením § 2 písm. b) tohoto zákona, nýbrž v poměru k němu zvláštním ustanovením § 1 odst. 2.

Tomu pak podle našeho názoru odpovídá, že na kontrolu vykonávanou zakladatelem státního podniku vůči tomuto státnímu podniku by se měla obecná ustanovení a ustanovení o veřejnosprávní kontrole obsažená v zákoně o finanční kontrole použít v co nejširším možném rozsahu. Vzhledem k tomu, že státní podnik sám není vykonavatelem veřejnosprávní kontroly a není ani adresátem pravidel podle části čtvrté zákona o finanční kontrole o vnitřním kontrolním systému, nebude přicházet v úvahu posuzovat při výkonu kontroly zakladatelem vůči státnímu podniku přiměřenost a účinnost jím zavedeného systému finanční kontroly, jak to předpokládají ustanovení § 7 odst. 2 písm. a) nebo § 8 odst. 1. Naproti tomu by mohla a měla být podle našeho názoru uplatňována při této kontrolní činnosti zakladatele, tedy této veřejnosprávní kontrole v materiálním smyslu, vůči státnímu podniku ustanovení § 6 o kontrolních metodách a kontrolních postupech, ale zřejmě i hmotněprávní ustanovení týkající se druhé fáze veřejnosprávní kontroly, které je obsaženo v § 18, *Opatření k nápravě* (a které je zákonodárcem zařazeno systematicky zcela chybně do části druhé hlavy druhé zákona o finanční kontrole, označené *Procesní pravidla*, přestože jde o ustanovení hmotněprávní, a nikoli procesní, jak o tom bude ještě pojednáno dále).

Ať již je však objektivně správná výsledná podoba dotčeného právního pravidla dovozená výkladem ustanovení § 1 odst. 2 v kontextu s dalšími ustanoveními zákona o finanční kontrole a zákona o státním podniku jakákoli,

je poměrně nepochopitelné, proč zpracovatel předlohy zákona o finanční kontrole, pokud chtěl dosáhnout toho, aby se na kontrolu ministerstva – zakladatele státního podniku zákon o finanční kontrole vztahoval, avšak jen v určité omezené míře, neformuloval nějaké jednoduché enumerativní ustanovení, kterým by explicitně vypočetl, která konkrétní ustanovení zákona o finanční kontrole se na tuto kontrolu uplatní anebo naopak neuplatní. Jen obtížně si lze představit důvody, proč namísto toho volil absurdní legislativní konstrukci, kdy v prvním ustanovení určí, že se zákon o finanční kontrole na takovýto kontrolní vztah vztahuje, a ve druhém ustanovení pak vlastně v rozporu s tím stanoví, že kontrolovaný subjekt z tohoto kontrolního vztahu není kontrolovanou osobou definovanou tímto zákonem, čímž vytváří pro všechny uživatele zákona složitý a zcela zbytečný legislativní rébus, u kterého v zásadě nelze nalézt stoprocentně spolehlivé rozluštění.

## V.2 Problémy vymezení subjektů kontrolních vztahů u jednotlivých segmentů finanční kontroly

Ve druhé až čtvrté části zákona o finanční kontrole je, oproti části první, nazvané *Obecná ustanovení*, obsažena zvláštní úprava jednotlivých segmentů finanční kontroly, ve které jsou v konkretizované podobě uváděny subjekty kontrolních vztahů vykonávající svou působnost v rámci těchto jednotlivých segmentů finanční kontroly, tedy vyjdeme-li z členění finanční kontroly, jak je podává sám zákon, veřejnosprávní kontroly, finanční kontroly podle mezinárodních smluv, řídicí kontroly a interního auditu. Způsob legislativního vymezení subjektů kontroly se přitom u každého z těchto jednotlivých segmentů finanční kontroly dost liší, což má však, jak již bylo uvedeno, do značné míry objektivní zdůvodnění.

### V.2.1 Vymezení subjektů veřejnosprávní kontroly

Nejobsáhlejší, ale i obsahově nejproblematictější je v tomto ohledu úprava subjektů kontrolních vztahů veřejnosprávní kontroly, která se nalézá v části druhé zákona o finanční kontrole, nazvané *Veřejnosprávní kontrola*, její hlavě první, označené *Působnost kontrolních orgánů*, v ustanoveních § 7, *Působnost Ministerstva financí*, § 8, *Působnost správců kapitol státního rozpočtu*, § 8a, *Působnost řídicího orgánu a platební agentury*, § 9, *Působnost územních samosprávných celků*, § 9a, *Působnost dobrovolných svazků obcí*, a § 10 (bez názvu). Protože kontrolujících i kontrolovaných subjektů veřejnosprávní kontroly je více druhů, je přirozené, že zákon musí tyto subjekty nejen konkrétně

pojmenovat, ale musí také určit, který z kontrolujících subjektů kontroluje které kontrolované subjekty (tedy kromě určení, kdo jsou kontrolující a kdo jsou kontrolovaní, musí určit, kdo z nich koho kontroluje). S tím vcelku logicky koresponduje členění a názvy jednotlivých ustanovení § 8 až 10.

V některých z těchto ustanovení je přitom kromě určení toho, kdo vůči komu vykonává veřejnosprávní kontrolu, stanoveno v návaznosti na další ustanovení zákona blíže i to, čeho se veřejnosprávní kontrola vykonávaná mezi danými subjekty předmětově týká, resp. netýká, např. v § 7 odst. 3 a v § 10 je předmět veřejnosprávní kontroly pro vztah daných subjektů omezen jen na určité záležitosti. Proti tomu nelze z legislativního hlediska nic namítat. Nicméně z hlediska legislativně systematického je problematické, jak o tom bude blíže pojednáno v subkapitole VII.3, že obsah některých dalších ustanovení vybočuje z úpravy samotné veřejnosprávní kontroly, jako činnosti spočívající v porovnávání skutečného stavu se stavem žádoucím. Jde o ustanovení § 8 odst. 1, § 9 odst. 3 a § 9a odst. 3, která zakládají kontrolujícím subjektům vedle pravomoci k samotnému výkonu veřejnosprávní kontroly vůči určitým kontrolovaným subjektům také povahově odlišné povinnosti organizačně systémového charakteru. Jde o povinnost vytvořit systém finanční kontroly, který zahrnuje nejen veřejnosprávní kontrolu subjektů nacházejících se v jejich kontrolní působnosti (jimi kontrolovaných subjektů), ale i řídicí kontrolu a interní audit, kterými zajistí finanční kontrolu svého hospodaření. Tato povinnost je jistě důležitým předpokladem pro výkon finanční kontroly včetně kontroly veřejnosprávní, její plnění ale veřejnosprávní kontrolou není, resp. není vůbec kontrolou (porovnáváním skutečného stavu se stavem žádoucím).

Tento způsob legislativního zpracování vyvolává některé dílčí, ale z právního hlediska dosti významné nejasnosti. Na jednom místě se poměrně chaoticky prolíná řešení povahově různých vztahů při ignorování nastavené systematiky zákona, tedy bez ohledu na zvolený název příslušné části zákona. Současně souběžné používání výrazů *vykonávají kontrolu*, resp. *kontrolují* a *zajistí kontrolu* je do značné míry nahodilé a nesleduje promyšlený záměr normotvůrce vyjádřit potřebnou významovou rozdílnost u těchto činností, a to jak v otázce předmětu kontroly prováděné dotčenými kontrolujícími subjekty, tedy v tom, co jsou oprávněny kontrolovat, tak i v otázce, vůči komu jsou v určitých věcech v postavení kontrolujícího subjektu čili v tom, kdo koho kontroluje.

Pozornost zasluhuje v tomto ohledu na první pohled především § 8, *Působnost správců kapitol státního rozpočtu*, a to v otázce, zda jsou správci kapitol státního rozpočtu vůbec oprávněni sami vykonávat veřejnosprávní kontrolu vůči organizačním složkám státu a příspěvkovým organizacím v jejich

působnosti (resp. v jakém rozsahu jsou tuto kontrolu oprávněni provádět). V praxi finanční kontroly se považuje za zcela samozřejmé, že správci kapitol státního rozpočtu provádějí u organizačních složek státu a příspěvkových organizací v jejich působnosti veřejnosprávní kontroly finančních a majetkových operací spojených s vynakládáním veřejných výdajů, a tedy i to, že jsou k tomu ze zákona o finanční kontrole plně oprávněni. Je ovšem otázka, z jakého ustanovení zákona o finanční kontrole má pravomoc k výkonu těchto kontrol vlastně vyplývat. Veřejnosprávní kontrola je správní kontrolou uskutečňovanou ve vnějších vztazích veřejné správy, a její výkon se tedy nemůže opírat jen o nějaké obecné normativní ustanovení např. o cílech finanční kontroly či o ustanovení podávající legální definici veřejnosprávní kontroly apod. Je potřeba právního ustanovení, které určí, že správci kapitol státního rozpočtu jsou oprávněni veřejnosprávní kontrolu vykonávat vůči konkrétně vyjmenovaným, byť obecně vymezeným kontrolovaným subjektům.

Ustanovení § 8 je přitom koncipováno obsahově zcela jinak nežli ostatní okolní ustanovení hlavy první v části druhé a vůbec se v něm neuvádí, u koho (tj. vůči komu) správci kapitol státního rozpočtu veřejnosprávní kontrolu vykonávají, ba dokonce se v něm ani neuvádí, že správce kapitoly nějakou kontrolu *vykonává* nebo že něco *kontroluje*. Toto ustanovení má dva odstavce, z nichž první je tvořen dvěma normativními větami. První z těchto vět svým doslovným zněním nezakládá správcům kapitol oprávnění k výkonu kontroly, nýbrž povinnost organizačně systémového charakteru, jíž je *vytvoření systému finanční kontroly*, kterým má být zajištěna kontrola hospodaření jak samotného správce kapitoly, tak i organizačních složek státu a příspěvkových organizací v jeho působnosti. Druhá z těchto vět kontrolní působnost správce kapitoly sice zakládá (i když formulačně poněkud nejasným způsobem, o čemž více viz dále), je to však působnost k výkonu kontroly, resp. *prověřování* právě jen onoho systému finanční kontroly vytvořeného správcem kapitoly podle věty první, při kterém se ověřuje, zda je tento systém finanční kontroly přiměřený a účinný. Druhá věta v odstavci prvním v § 8 tedy zakládá působnost správcům kapitol státního rozpočtu k výkonu nikoli „běžné“ veřejnosprávní kontroly, tj. kontroly finančních a majetkových operací, ale k výkonu *kontroly finanční kontroly* (resp. k výkonu *prověřování finanční kontroly*).

Ustanovení § 8 odst. 2 sice také zakotvuje kontrolní působnost, ovšem v rozporu s názvem § 8 nikoli působnost správců kapitol státního rozpočtu jako takových, ale poskytovatelů veřejné finanční podpory (jimiž jsou sice i správci kapitol státního rozpočtu, ale jsou jimi také subjekty v jiném postavení), a to vůči žadatelům o tuto podporu a vůči jejím příjemcům.

Jelikož tedy z ustanovení § 8 odst. 1 věty druhé a odst. 2 v žádném případě nevyplývá pravomoc správců kapitol státního rozpočtu jako takových k výkonu veřejnosprávních kontrol finančních a majetkových operací u organizačních složek státu a příspěvkových organizací v jejich působnosti a protože takovou pravomoc výslovně nezakládá ani žádné jiné ustanovení zákona o finanční kontrole, nezbývá než z nouze tuto kontrolní pravomoc dovozovat značně extenzivní interpretací ustanovení § 8 odst. 1 věty první. To znamená dovozovat tuto pravomoc ze skutečnosti, že systém finanční kontroly vytvořený správcem kapitoly státního rozpočtu slouží podle tohoto ustanovení výslovně i k zajištění kontroly hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací v působnosti správce kapitoly státního rozpočtu. Jde o natolik volný právní výklad otázky založení kontrolní pravomoci, tedy určité formy výkonu veřejné moci, že je v právním státě na samé hranici udržitelnosti, ba spíše již za ní. Nicméně zákon o finanční kontrole zřejmě neumožňuje opřít obecně sdílený předpoklad, že výkon veřejnosprávních kontrol správcí kapitol státního rozpočtu vůči příjemcům veřejných prostředků z těchto kapitol má dostatečný legální základ, o nic silnějšího než o uvedený výklad.

Podobně problematická je nejednoznačnost významového vyznění věty *Současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému a pravidelně, nejméně jednou ročně, jeho hodnocení*. Tato věta je jako věta druhá obsažena v ustanovení § 8 odst. 1 pro správce kapitol státního rozpočtu, v ustanovení § 9 odst. 3 pro územní samosprávné celky a v ustanovení § 9a odst. 3 pro dobrovolné svazky obcí.

V této větě se, jak již bylo řečeno, povinnost *zajistit* uváděné prověřování přiměřenosti a účinnosti a *zajistit* uváděné hodnocení vztahuje k systému finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole, který jsou příslušné orgány veřejné správy povinny vytvořit ve své „resortní“ působnosti na základě předchozí věty první obsažené v § 8 odst. 1, § 9 odst. 3 a § 9a odst. 3. Nejednoznačnou ji činí právě ta skutečnost, že namísto povinnosti *vykonávat* kontrolu (resp. *vykonávat* prověřování) se zaměřením na přiměřenost a účinnost jimi vytvořeného systému finanční kontroly a namísto povinnosti *vykonávat* hodnocení tohoto systému se správcům kapitol ukládá povinnost takové prověřování a takové hodnocení *zajistit*. Naproti tomu ustanovení § 7, *Působnost Ministerstva financí*, tomuto ministerstvu a finančním úřadům současně ukládá povinnost veřejnosprávních kontrol u kontrolovaných osob, včetně prověřování systémů finanční kontroly z hledisek jejich přiměřenosti a účinnosti, právě *vykonávat*, a nikoli *zajistit*.

K vystižení jádra tohoto problému je nutno vyjít ze skutečnosti, že z etymologického hlediska a rovněž i z hlediska zaužívaných významů

určitých slov v dokumentech legislativního charakteru může být mezi výrazy *vykonávat* (resp. *provádět*) *kontrolu* na straně jedné a *zajišťovat kontrolu* na straně druhé podstatný významový rozdíl.

Právní povinnost *zajišťovat* nějakou činnost vyjadřuje v předpisech správního práva různé významy, nejfrekventovanější z nich jsou však zřejmě dva. Za prvé je výrazu *zajišťovat* používáno jako synonyma pro *výkon* (*provádění*) určité činnosti. Tím, že např. určité ministerstvo něco podle určitého zákonného ustanovení *zajišťuje*, se míní, že to *vykonává*, tedy *provádí*. Například podle § 153 zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky, Ministerstvo vnitra *zajišťuje* úhradu zdravotních služeb poskytnutých prováženému cizinci. V těchto případech ovšem dané legislativní vyjádření často nebývá příliš přiléhavé a logické; výstižnější by bylo např. rovnou formulovat, že ministerstvo cizinci *poskytuje úhradu* zdravotních služeb, resp. *hradí* zdravotní služby.

Druhý význam, v němž se výrazu *zajišťuje* používá, je smysluplnější a logičtější. Vyjadřuje povinnost určitého subjektu zabezpečit, aby určitá činnost byla řádně vykonávána. Toho pak může dosáhnout buď tím, že ji bude sám přímo vykonávat, nebo tím, že přijme potřebná systémová či operativní organizační opatření, díky nimž budou danou činnost bezprostředně vykonávat např. jemu podřízené subjekty nebo subjekty spadající z jiného důvodu do okruhu jeho působnosti anebo v závislosti na konstrukci dané právní úpravy i subjekty nalézající se zcela mimo jeho působnost. Tak např. podle § 22 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, Ministerstvo dopravy *zajišťuje* provoz systému elektronického mýtného a výběr mýtného, přičemž touto činností může pověřit jím zřízenou organizaci nebo právnickou osobu, u níž vykonává jménem státu funkci zakladatele. Podobně podle § 4 školského zákona č. 561/2004 Sb. *zajišťují* příslušná ministerstva tvorbu a oponenturu rámcových vzdělávacích programů, a to prostřednictvím odborníků vědy a praxe, včetně pedagogiky a psychologie.

V případě výrazu *zajistí*, použitého v problematice větě druhé v ustanoveních § 8 odst. 1, § 9 odst. 3 a § 9a odst. 3, tak vzniká otázka, v jakém z obou uvedených významů je zde použito. Jde o to, zda se jím má na mysli, že správci kapitol státního rozpočtu, územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí přímo provádějí prověřování jimi zřízeného systému finanční kontroly z hledisek přiměřenosti a účinnosti, anebo zda jde o to, že jsou svými řídicími a organizačními opatřeními povinni zabezpečit, že tento systém bude náležitě prověřován, což ale nemusí nutně znamenat, že toto prověřování budou provádět přímo oni samotní. Z legislativního hlediska je přitom hlavním důvodem, proč tato otázka vzniká, ono zmíněné ustanovení § 7 odst. 2, protože v něm normotvůrce ukládá Ministerstvu financí a finančním úřadům,

že oni mají veřejnosprávní kontrolu, včetně prověřování systémů finanční kontroly, nikoli *zajistit*, ale *vykonávat*.

Použití dvou rozdílných slovních spojení *vykonává prověřování* a *zajistí prověřování* s objektivně možnými rozdílnými významy ve vztahu ke stejnému druhu činnosti vykonávané dvěma rozdílnými skupinami subjektů by mělo podle pravidel tvorby právních předpisů i pravidel formální logiky znamenat, že v právním režimu té činnosti musí být tedy u každé z těch dvou skupin subjektů nějaké rozdíly. Jinak by normotvůrce použil ve vztahu k oběma těmto skupinám subjektů stejný slovní výraz. Takže pokud zákon u Ministerstva financí a finančních úřadů hovoří o *vykonávání prověřování* přiměřenosti a účinnosti systémů finanční kontroly a u ostatních kontrolujících orgánů veřejné správy hovoří o *zajištění prověřování*, pak by při standardní interpretaci odborně náležitě formulovaného právního předpisu měl být učiněn závěr, že u těchto jiných orgánů veřejné správy zákon tímto způsobem zakládá nikoli jejich povinnost přímo provádět prověřování, ale jejich povinnost zabezpečit toto prověřování, které by však např. na základě pověření mohl provádět někdo jiný.

Avšak vzhledem k povaze a účelu veřejnosprávní kontroly, resp. té její části, která je zaměřována na fungování systémů finanční kontroly, je zřejmě nutno dojít k závěru, že tomu tak není, a to bez ohledu na doslovné znění norem používajících uvedené rozdílné slovní výrazy. Má-li být z hledisek přiměřenosti a účinnosti prověřován systém finanční kontroly vytvořený podle požadavků zákona o finanční kontrole např. správcem kapitoly státního rozpočtu, je nepochybné, že jde o to, jak tento systém funguje jako celek, tedy jak fungují jeho jednotlivé části samy o sobě i v jejich vzájemných vztazích. To znamená prověřovat fungování tohoto systému za prvé ve vztahu k činností samotného správce kapitoly státního rozpočtu, které jsou potřeba pro fungování tohoto systému, tedy prověřovat jednak vnitřní kontrolní systém samotného správce kapitoly, jednak činnosti spočívající ve výkonu veřejnosprávní kontroly správce kapitoly vůči organizačním složkám státu a příspěvkovým organizacím v jeho působnosti.

Toto prověřování má charakter kontrolních činností ve vnitřních vztazích veřejné správy (odehrává se uvnitř vnitro-organizačních struktur samotného správce kapitoly státního rozpočtu) a bylo by převrácením na hlavu základního smyslu řídicích, kontrolních a odpovědnostních vztahů ve veřejné správě, pokud by mělo být svěřeno např. některé z organizačních složek státu spadajících do působnosti správce kapitoly státního rozpočtu. K tomu, aby bylo svěřeno nějakému externímu subjektu mimo působnost správce kapitoly, by pak muselo existovat výslovné zákonné zmocnění. Je tedy zřejmé, že prověřovat fungování systému finanční kontroly vytvořeného správcem



kapitoly státního rozpočtu ve vztahu k činnostem samotného tohoto správce, které mají být uskutečňovány za účelem tohoto fungování, může opět pouze tento správce sám. Jde vlastně o určitou formu sebekontroly správce kapitoly státního rozpočtu, zda on sám plní všechny povinnosti potřebné k tomu, aby jím vytvořený systém finanční kontroly byl dostatečně přiměřený a účinný.

Za druhé to znamená prověřovat fungování systémů finanční kontroly v organizačních složkách státu a příspěvkových organizacích v působnosti správce kapitoly státního rozpočtu. To znamená prověřovat, jak u nich funguje jejich vnitřní kontrolní systém, ale také to, jak tyto složky a organizace samy vykonávají veřejnosprávní kontrolu, pokud jsou ze zákona jejím vykonavatelem, např. z titulu poskytovatele veřejné finanční podpory. Toto prověřování je výkonem správní kontroly ve vnějších vztazích veřejné správy a je z povahy věci vyloučeno, aby bylo správcem kapitoly státního rozpočtu jako kontrolujícím subjektem svěřováno některé z organizačních složek státu či příspěvkových organizací v jeho působnosti, protože tím by byla kontrolní pravomoc přenášena na kontrolovaný subjekt, který by tím pak kontroloval sám sebe. K tomu, aby správce kapitoly mohl výkonem takového prověřování pověřit jiný subjekt mimo svou vlastní působnost, by opět muselo existovat výslovné zákonné zmocnění. Je tedy zřejmé rovněž to, že i prověřování fungování systémů finanční kontroly jednotlivých organizačních složek státu a příspěvkových organizací v působnosti správce kapitoly státního rozpočtu může být naplněno pouze kontrolní činností samotného správce kapitoly státního rozpočtu.

Totéž pak analogicky platí i pro hodnocení systému finanční kontroly vytvořeného správcem kapitoly státního rozpočtu, i je musí vykonávat samotný správce kapitoly státního rozpočtu.

Lze tedy uzavřít, že použití slovních spojení *zajistí* prověřování a *zajistí hodnocení* v ustanoveních § 8 odst. 1 věty druhé, pokud je o správce kapitoly státního rozpočtu, § 9 odst. 3 věty druhé, pokud jde o územní samosprávné celky, a § 9a odst. 3 věty druhé, pokud jde o dobrovolné svazky obcí, není věcně ani právně nijak odůvodněné, a je tedy nutno jim interpretací přisuzovat význam výrazů *prověřuje* a *hodnotí* (resp. *provádí prověřování* a *provádí hodnocení*). Jinými slovy lze mít za to, že používání výrazů *vykonává* a *zajistí* je v uvedených právních normách jen příkladem legislativní nahodilosti, a nikoli dostatečně promyšleného přístupu normotvůrce k jím koncipovanému normativnímu textu.

Z legislativního hlediska je nutno považovat za problematickou také asymetrii úpravy subjektů kontrolních vztahů u tzv. auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie, který je díky legislativní zkratce *veřejnosprávní kontrola* zavedené v § 3 odst. 2 pojímán jako součást veřejnosprávní

kontroly. Tato úprava subjektů kontrolních vztahů, již bude věnována bližší pozornost v subkapitole VII.2, není totiž v zákoně vůbec obsažena a je ji třeba hledat pouze v příslušných přímo použitelných předpisech (nařízeních) Evropské unie. K tomu je nutno uvést, že pokud už je úprava auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie jako taková do zákona zahrnuta, včetně vymezení jeho předmětu a zvláštních procesních pravidel pro jeho provádění, pak skutečnost, že subjekty kontrolních vztahů tohoto auditu do zákona zahrnuté nejsou, se jeví jako nelogická asymetrie a určitě nepřispívá k dobré orientaci v dané právní úpravě.

## **V.2.2 Vymezení subjektů finanční kontroly podle mezinárodních smluv**

Úprava subjektů kontrolních vztahů u finanční kontroly podle mezinárodních smluv je obsažena v části třetí zákona, kterou tvoří jediný paragraf § 24, nazvaný *Pravidla pro výkon finanční kontroly podle mezinárodních smluv*. Ustanovení odstavce 1 výslovně upravuje pouze kontrolující subjekty, jimiž jsou mezinárodní organizace, které přitom mohou kontrolu vykonávat nejen svými orgány, ale i jimi určenými zmocněnci. Podle ustanovení odstavce 2 si mohou mezinárodní organizace, pokud tak stanoví příslušná mezinárodní smlouva, vyžádat u orgánů veřejné správy České republiky, např. Ministerstva financí, spolupráci při výkonu této finanční kontroly nebo zajištění jejího výkonu. Obdobně, jak již bylo rozebráno výše, i zde lze diskutovat o tom, co znamená slovo *zajištění*, zda pouze vytvoření podmínek pro provedení kontroly s tím, že vlastní kontrolu vykoná orgán nebo pověřený zaměstnanec mezinárodní organizace, nebo zda má dožádaný orgán veřejné správy České republiky tuto kontrolu sám vykonat. Z kontextu lze mít za to, že jde patrně spíše o druhou možnost.

Kdo jsou kontrolované subjekty, v § 24 výslovně stanoveno není. V ustanovení odstavce 3 jsou však ukládány některé (svou povahou ovšem procesní) povinnosti při výkonu kontroly *kontrolovaným osobám*, což je pojem, jehož obsah je definován v § 2 písm. b) zákona. Lze mít proto za to, že normotvůrce považoval za kontrolované subjekty v případě kontroly podle mezinárodních smluv všechny instituce a osoby, které lze pod tuto legální definici podřadit, tj. *orgány veřejné správy* [ve smyslu legální definice podle § 2 písm. a)] *a právnické nebo fyzické osoby, které jsou žadatelem o veřejnou finanční podporu nebo jejím příjemcem*, a rovněž i *zahraniční právnické nebo fyzické osoby, pokud na území České republiky podnikají a jsou žadateli o veřejnou finanční podporu nebo jejími příjemci*, a rovněž i *další právnické a fyzické osoby, které*

*jsou na smluvním základě zapojeny do systému řízení nebo využívání prostředků EU podle přímo použitelných předpisů EU.*

K tomu všemu je však nutno uvést, že celá úprava části třetí zákona o finanční kontrole je v současnosti již fakticky obsoletní. Jejím původním smyslem bylo zajistit ochranu veřejných prostředků poskytovaných České republice z evropských fondů v souvislosti s přípravou na její přistoupení k Evropské unii, který dnes již pominul. Samozřejmě i v současnosti existuje možnost, že různé mezinárodní organizace budou poskytovat České republice veřejné prostředky na základě vyhlášené mezinárodní smlouvy, kterou je Česká republika vázána, a v souvislosti s tím budou tyto smlouvy upravovat provádění kontroly hospodaření s těmito prostředky. Podle čl. 10 Ústavy ČR je však vyhlášená mezinárodní smlouva, k jejíž ratifikaci dal souhlas Parlament ČR, součástí právního řádu České republiky a má aplikační přednost před „běžným“ zákonem, tedy i zákonem o finanční kontrole. Kontrola hospodaření s prostředky poskytnutými na základě takové smlouvy bude proto probíhat v rozsahu a za podmínek stanovených touto smlouvou, jak ostatně uvádí i ustanovení § 24 odst. 1 zákona. Z příslušné mezinárodní smlouvy samé bude tedy nutno odvodit i subjekty kontrolních vztahů kontroly prováděné podle této mezinárodní smlouvy (stejně jako ostatní aspekty úpravy dané kontroly), a to bez ohledu na znění § 24 zákona o finanční kontrole. Není ovšem vyloučeno, že ustanovení mezinárodní smlouvy mohou v některých aspektech úpravy kontroly odkazovat na národní právní předpisy, včetně například zákona o finanční kontrole. Zákon o finanční kontrole by pak také mohl být při takové kontrole použit subsidiárně, tj. v záležitostech, které by byly pro výkon kontroly potřebné, ale mezinárodní smlouva by je neupravovala.

### **V.2.3 Vymezení subjektů řídicí kontroly a interního auditu**

Úprava subjektů kontrolních vztahů u řídicí kontroly a interního auditu se oproti úpravě subjektů kontrolních vztahů u veřejnosprávní kontroly a finanční kontroly podle mezinárodních smluv liší již díky tomu, že jde o kontroly odehrávající se ve vnitřních vztazích veřejné správy. U vnějších správních kontrol jsou na straně kontrolujících subjektů orgány veřejné správy čili kontrolní orgány, jako např. Ministerstvo financí, finanční úřady nebo ústřední správní úřady v postavení správců kapitol státního rozpočtu (jejichž jménem kontrolu fakticky vykonávají pověřené úřední osoby), a na straně kontrolovaných subjektů opět nějaké (jiné) orgány veřejné správy nebo právnické či fyzické osoby jako žadatelé o veřejnou finanční podporu nebo jako příjemci této podpory. Kontroly ve vnitřních vztazích veřejné správy se však

odehrávají uvnitř určitého orgánu veřejné správy, a tedy na straně kontrolujícího subjektu nemůže být sám tento orgán veřejné správy, ale musí to být jeho určitý vnitro-organizační útvar nebo zaměstnanec, stejně jako na straně kontrolovaného subjektu.

Úprava **subjektů kontrolních vztahů u řídicí kontroly** se od úpravy subjektů kontrolních vztahů ostatních segmentů finanční kontroly z hlediska způsobu legislativního vyjádření liší tím, že je částečně obsažena již v klíčovém ustanovení § 3, nadepsaném *Finanční kontrola*, v jehož odstavci 2 se nachází legální definice veřejnosprávní kontroly, v odstavci 4 pod písmenem a) legální definice řídicí kontroly a v tomtéž odstavci pod písmenem b) legální definice interního auditu. Legální definice řídicí kontroly na rozdíl od ostatních definic přímo vyjadřuje, kdo jsou kontrolující subjekty řídicí kontroly. Podle ní řídicí kontrola zahrnuje finanční kontrolu zajišťovanou *odpovědnými vedoucími zaměstnanci* jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy. Tato definice ovšem od počátku účinnosti zákona a poté zejména po přijetí novely vydané pod č. 126/2019 Sb., která do ustanovení § 26 doplnila nové odstavce 6 až 8, nevystihuje skutečnost v plném rozsahu. Z ustanovení § 26 odst. 1 a z nových ustanovení § 26 odst. 7 a 8 zákona totiž vyplývá, že řídicí kontrolu mohou zajišťovat nejen vedoucí zaměstnanci orgánu veřejné správy, ale v určitém rozsahu i jiní (než vedoucí) zaměstnanci orgánu veřejné správy a jiné fyzické osoby.

Podle § 26, nadepsaného *Předběžná kontrola*, odstavce 1 písm. b) a c) zajišťují uvnitř orgánu veřejné správy předběžnou řídicí kontrolu vedle příkazce operace, jímž je vedoucí orgánu veřejné správy nebo jiný vedoucí zaměstnanec tohoto orgánu pověřený jím k nakládání s veřejnými prostředky, též správce rozpočtu a hlavní účetní. Těmi mohou být (na rozdíl od příkazce operace) z pověření vedoucího orgánu veřejné správy i zaměstnanci, kteří nejsou v postavení vedoucího zaměstnance odpovědného za správu rozpočtu nebo za vedení účetnictví orgánu veřejné správy, tedy mohou jimi být i „řadoví“ zaměstnanci orgánu veřejné správy.

Podle § 26 odst. 7 *u obcí, krajů, hlavního města Prahy, městských částí hlavního města Prahy, městských obvodů a částí statutárního města může být příkazcem operace člen zastupitelstva*, tedy rovněž fyzická osoba, která není vedoucím zaměstnancem orgánu veřejné správy. Podle § 26 odst. 8 *u orgánu veřejné správy, který nemá víc než 5 zaměstnanců, může být hlavním účetním nebo správcem rozpočtu jiná fyzická osoba než zaměstnanec orgánu veřejné správy*.

Jak ve zmíněné legální definici řídicí kontroly obsažené v § 3 odst. 4 písm. a), tak i v ustanovení § 26 odst. 1 hovoří zákon o tom, že vedoucí orgánu veřejné správy, vedoucí zaměstnanec příslušného organizačního útvaru

nebo jiný zaměstnanec pověřený k tomu vedoucím orgánům veřejné správy řídicí kontrolu nikoli vykonává, ale *zajišťuje*. Ze vzájemných souvislostí i celkového kontextu ustanovení upravujících řídicí kontrolu lze však mít za to, že na rozdíl od ustanovení vět druhých v § 8 odst. 1, § 9 odst. 3 a 9a odst. 3 zde výraz *zajišťuje* nutno podle okolností v některých případech interpretovat jako stanovení povinnosti zabezpečit vykonávání řídicí kontroly, zatímco v jiných je nutno mu přisoudit význam *vykonává řídicí kontrolu*.

V případech, kdy je např. v souladu s ustanovením § 26 odst. 1 správce rozpočtu nebo hlavní účetní fyzickou osobou, která není vedoucím zaměstnancem organizačního útvaru, a kdy mu nepodléhají žádní jiní zaměstnanci orgánů veřejné správy, bude ono v tomto ustanovení zmiňované zajišťování realizovat tím, že předběžnou řídicí kontrolu bude sám vykonávat. Na druhou stranu použití výrazu *zajišťuje* nesporně umožňuje, aby vedoucí zaměstnanec organizačního útvaru, který je povinen řídicí kontrolu zajišťovat, mohl jejím přímým prováděním pověřit některého nebo některé z jemu podřízených zaměstnanců orgánů veřejné správy. I takto prováděná kontrola je ovšem kontrolou provedenou správcem rozpočtu nebo hlavním účetním orgánům veřejné správy a za její provedení a výsledky plně odpovídá vedoucí zaměstnanec, který své podřízené provedení kontroly pověřil. S takovým pohledem na věc koresponduje i díkce prováděcí vyhlášky k zákonu o finanční kontrole č. 416/2004 Sb., kde se v § 11, 12, 13 a 14 v jejich odstavcích 1 uvádí, že předběžnou kontrolu při správě veřejných příjmů, resp. při řízení veřejných výdajů orgánům veřejné správy *zajistí ve své působnosti* příkazce operace a hlavní účetní, z čehož je zřejmé, že příkazce operace a hlavní účetní nemusí nutně tuto kontrolu provádět osobně.

Podle ustanovení § 27, nadepsaného *Průběžná a následná kontrola*, odstavce 1 *uvnitř orgánů veřejné správy zajišťují průběžnou a následnou kontrolu jeho vedoucí prostřednictvím vedoucích zaměstnanců organizačních útvarů nebo k tomu pověřených zaměstnanců, kteří zajišťují přímé uskutečňování operací při hospodaření s veřejnými prostředky*. V tomto ustanovení je tedy výrazu *zajišťují* použito dvakrát. V prvním případě znamená jednoznačně povinnost vedoucího orgánů veřejné správy zabezpečit vykonávání této kontroly, neboť ustanovení samo svou díkci vlastně vylučuje možnost, že by vedoucí orgánů veřejné správy vykonával průběžnou nebo následnou řídicí kontrolu (na rozdíl od předběžné řídicí kontroly) osobně sám, protože jasně stanoví, že její zajišťování provádí *prostřednictvím* jiných zaměstnanců orgánů veřejné správy. Ve druhém případě se ale výraz *zajišťují* vztahuje k něčemu jinému, a sice k přímému uskutečňování operací při hospodaření s veřejnými prostředky, přičemž toto zajišťování může znamenat obojí, tedy jak povinnost zabezpečovat uskutečňování těchto operací jiným

(podřízeným) zaměstnancem, tak i jejich vlastní provádění. Z hlediska provádění průběžné a následné kontroly pak lze ustanovení interpretovat tak, že pokud jsou operace při hospodaření s veřejnými prostředky uskutečňovány vnitro-organizačním útvarem s více zaměstnanci, kteří pak provádějí jednotlivé operace podle příkazů vedoucího, pak průběžnou a následnou kontrolu těchto operací provádí vedoucí tohoto vnitro-organizačního útvaru. Pokud však operace při hospodaření s veřejnými prostředky realizuje pouze k tomu (resp. tím) pověřený zaměstnanec, pak tento zaměstnanec také provádí průběžnou a následnou kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky při vlastní realizaci příslušné operace.

Kdo jsou u řídicí kontroly kontrolované subjekty, zákon v žádném svém ustanovení výslovně neuvádí. Je tedy zřejmě nutno výkladem dospět k tomu, že jsou jimi všechny organizační útvary a zaměstnanci orgánu veřejné správy, kteří plní jakékoli povinnosti související s předmětem prováděné předběžné, průběžné a následní kontroly.

Úprava **subjektů kontrolních vztahů u interního auditu** je obsažena v § 28 odst. 1 zákona, a to pokud jde o kontrolující subjekt. Podle tohoto ustanovení *uvnitř orgánu veřejné správy zajišťuje interní audit funkčně nezávislý útvar, případně zvláště k tomu pověřený zaměstnanec, organizačně oddělený od řídicích výkonných struktur*. Na rozdíl od úpravy řídicí kontroly, kde zákon svěřuje zajištění kontroly výslovně *vedoucímu orgánu* veřejné správy, *vedoucímu zaměstnanci* nebo *jinému zaměstnanci* tohoto orgánu, popř. *jiné fyzické osobě*, zde toto zajištění míří k určitému *organizačnímu útvaru* nebo *pověřenému zaměstnanci* orgánu veřejné správy, což obojí je pak zahrnuto pod legislativní zkratku „*útvar interního auditu*“.

Podobně jako u použitého výrazu *zajišťuje prověřování* v ustanoveních vět druhých v § 8 odst. 1, § 9 odst. 3 a § 9a odst. 3, i zde je možno konstatovat, že použití výrazu *zajišťuje interní audit* není namístě, a to zejména přihledne-li se k významu, který mají slovní spojení *zajišťují kontrolu* použitá v § 26 a § 27. Nepřichází v úvahu, že by interní audit mohl přímo vykonávat někdo jiný nežli útvar interního auditu, resp. nežli případný jediný interní auditor působící v orgánu veřejné správy. Kogentní právní úprava interního auditu vylučuje možnost přenášet jeho výkon na kohokoli jiného, ať už by to byl externí subjekt stojící mimo orgán veřejné správy, či jiný organizační útvar nebo jednotlivý zaměstnanec orgánu veřejné správy. Použité slovní spojení *zajišťuje interní audit* je tedy nutno interpretovat ve významu *vykonává interní audit*.

Stejně jako u řídicí kontroly ani u interního auditu zákon o finanční kontrole v žádném svém ustanovení výslovně neuvádí, kdo jsou kontrolované (auditované) subjekty. Zodpovězení této otázky s použitím právní interpretace

je podmíněno vyjasněním především předmětu interního auditu, jemuž je věnována bližší pozornost v kapitole IX. Vzhledem k tomu, že hlavní složkou předmětu interního auditu je fungování celého vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, je nutno za kontrolovaný subjekt považovat celý orgán veřejné správy, což znamená všechny jeho vnitroorganizační útvary a všechny jeho zaměstnance, včetně samotného vedoucího orgánu veřejné správy, neboť k jeho stěžejním povinnostem náleží podle § 25 zákona právě zavedení a udržování přiměřeného a účinného vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy.





# Kapitola VI

## Problémy vymezení předmětu, hledisek a cílů finanční kontroly v zákoně o finanční kontrole

Jak již bylo naznačeno výše, hmotněprávní úpravu první fáze kontroly tvoří vedle právních norem určujících subjekty kontrolních vztahů též normy, které vymezují předmět a hlediska kontroly, popřípadě i teleologické právní normy vymezující cíl (resp. cíle) kontroly.

V optimálním případě je každý z těchto aspektů úpravy formulován v příslušném zákoně explicitně (výslovně) a tak, aby jej bylo možno odlišit od ostatních aspektů úpravy, což samozřejmě předpokládá, že zákonodárce si je vůbec vědom, resp. že sám správně rozlišuje, co je předmět, co jsou hlediska, co jsou cíle dané kontroly a jaké jsou mezi nimi významové rozdíly. Právě zákon o finanční kontrole je ovšem příkladem úpravy, kdy tento předpoklad naplněn není.

Jak bude postupně ukázáno dále, předmět finanční kontroly jako celku není explicitně vymezen a dílčí předměty jejích jednotlivých segmentů jsou vymezeny poměrně roztráštěným způsobem ve více ustanoveních zákona. Explicitně nejsou vymezena rovněž hlediska finanční kontroly (ve smyslu výslovného určení, co je tvoří) a jejich úprava je roztroušena napříč celým zákonem. Vymezení cílů finanční kontroly je sice poměrně explicitní a je označeno i odpovídajícím názvem příslušného ustanovení, ovšem díky formulačním nesprávnostem vyznívá zavádějícím způsobem, jako by šlo o vymezení předmětu finanční kontroly spolu s hledisky kontroly. Úprava předmětu, hledisek a cílů finanční kontroly je tak celkově značně nepřehledná, až chaotická a nalezení jejího rozumného smyslu tak mnohdy vyžaduje kromě jazykového výkladu uplatnění i systematického a teleologického výkladu práva.

### VI.1 Problémy vymezení předmětu a hledisek finanční kontroly

Předmět a hlediska kontroly představují dva objektivně rozdílné aspekty právní úpravy kontrolních činností. Jak již bylo zmíněno, předmětem kontroly je určitá činnost kontrolované osoby, tedy skutečný stav této činnosti, tak jak existuje v objektivní realitě, zatímco hlediska neboli kritéria kontroly jsou hodnotovými měřítky žádoucího stavu, tj. měřítky, podle kterých se

činnost kontrolované osoby posuzuje a poté hodnotí, zda došlo, či nedošlo ke vzniku nějakých nedostatků. Již takto podané vymezení rozdílů mezi předmětem a hledisky kontroly však samo o sobě naznačuje jejich značnou obsahovou blízkost (která je také důvodem, proč v modelovém schématu obsahu a struktury právní úpravy vnějších kontrolních činností ve veřejné správě – viz příloha – jsou předmět a hlediska kontroly uvedeny v rámci hmotněprávní úpravy 1. fáze kontroly pod jedním společným bodem 1.3). Předmět a hlediska kontroly jsou tak u některých kontrol vnímány spíše vzájemně propojeně, v jistém smyslu neoddělitelně jeden od druhého, což je odrazem zvoleného způsobu legislativního vyjádření těchto aspektů kontrolních vztahů.

V některých zákonech je úprava předmětu kontroly od hledisek kontroly zřetelně oddělena, což lze s ohledem na požadavek její srozumitelnosti a přehlednosti označit za optimální. Tak je tomu například v zákoně č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, který upravuje, jak již bylo výše zmíněno, finanční kontrolu v oblasti kontroly veřejné správy. V ustanovení § 3 odst. 1 tohoto zákona je samostatně vyjádřen základní předmět kontroly prováděné Nejvyšším kontrolním úřadem,<sup>58</sup> a to tak, že jsou taxativně vyjmenovány činnosti a skutečnosti, jejichž kontrolu úřad provádí. V ustanovení § 4 odst. 1 jsou pak samostatně vyjádřena hlediska jeho kontrolní činnosti,<sup>59</sup> tedy měřítka žádoucího stavu, podle kterých NKÚ kontrolované činnosti a skutečnosti posuzuje a hodnotí.

V jiných zákonných úpravách kontroly však vyjádření předmětu a hledisek kontroly „splývá v jedno“, samotný legislativní text mezi nimi nijak nerozlišuje. Jde o vyjádření legislativně sice úspornější, ovšem vyvodit z něj pregnantně, co je předmětem a co hledisky kontroly, vyžaduje fakticky provedení určitého právního výkladu. Například podle již dříve zmíněného § 118 zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, *dozor nad dodržováním povinností stanovených tímto zákonem vykonává dozorující orgán, kterým*

---

<sup>58</sup> Ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 166/1993 Sb. zní:

(1) Úřad vykonává kontrolu

a) hospodaření se státním majetkem a finančními prostředky vybíranými na základě zákona ve prospěch právnických osob s výjimkou prostředků vybíraných obcemi nebo kraji v jejich samostatné působnosti,

b) státního závěrečného účtu,

c) plnění státní rozpočtu,

d) hospodaření s prostředky poskytnutými České republice ze zahraničí,

e) vydávání a umofování státních cenných papírů,

f) zadávání státních zakázek.

<sup>59</sup> Ustanovení § 4 odst. 1 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, zní: *Při kontrole úřad prověřuje, zda kontrolované činnosti jsou v souladu s právními předpisy, přezkoumává jejich věcnou a formální správnost a posuzuje, zda jsou hospodárné, účelné a efektivní.*

je Ministerstvo financí a orgán Celní správy České republiky. V takovémto legislativním vyjádření je zahrnuto určení jak předmětu dozoru, tak současně i hledisek kontroly. Výkladem, do určité míry extenzivním, je nutno dovodit, že předmětem dozoru jsou všechny činnosti adresátů zákona, se kterými tento zákon, ale i akty vydané na jeho základě, tedy zejména prováděcí právní předpisy a správní rozhodnutí, spojují nějaké právní povinnosti. Měřítky žádoucího stavu jsou pak pravidla stanovená samotným zákonem o hazardních hrách a akty vydanými na jeho základě, což znamená, že hlediskem dozoru je pouze zákonnost, mimoprávní kritéria uplatnit nelze. Podobným způsobem by samozřejmě bylo možno formulovat i ono zmíněné vymezení předmětu a hledisek kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu. V zákoně č. 166/1993 Sb. by tak mohlo být např. vyjádřeno, že Úřad vykonává kontrolu dodržování právních předpisů, věcné a formální správnosti, hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti při hospodaření se státním majetkem, při plnění státního rozpočtu atd. Takové ustanovení by pak ovšem ke své správné aplikaci vyžadovalo interpretaci, která by od sebe jednoznačně oddělila předmět a hlediska kontroly jako dva samostatné, byť souvisící aspekty kontrolní činnosti.

V zákoně o finanční kontrole je úprava vymezení předmětu a hledisek kontroly komplikovaná, protože na některých místech zákona se mezi předmětem (jakožto činností kontrolovaných osob) a hledisky kontroly (jakožto měřítky žádoucího stavu) vcelku rozlišuje, zatímco na jiných je o nich normováno vzájemně propojeně tak, že se představa o tom, co v daném případě představuje úpravu předmětu a co hlediska kontroly, značně rozostřuje. Vedle toho se pak tato úprava ještě chaoticky proplétá i s úpravou cílů finanční kontroly.

### VI.1.1 Vymezení předmětu finanční kontroly

Obdobně jako u vymezení subjektů kontrolních vztahů lze i u vymezení jejich předmětu rozlišovat mezi jeho obecným vymezením, vztahujícím se na všechny segmenty finanční kontroly upravené zákonem, a navazujícím zvláštním vymezením konkretizovaných dílčích předmětů u každého jednotlivého segmentu finanční kontroly.

Pro **základní obecné vymezení předmětu finanční kontroly** platí, že je samo o sobě v jistém smyslu notorií, již vyjadřují např. učebnice správního práva, když chtějí finanční kontrolu elementárně definovat jako druh správní kontroly, resp. ji naopak odlišit od ostatních druhů správní kontroly. Uvádějí v tomto smyslu, jak to již bylo výše zmíněno, že finanční kontrola je kontrolou hospodaření s veřejnými prostředky, což logicky znamená, že

obecným předmětem finanční kontroly je hospodaření s veřejnými prostředky. Zákon o finanční kontrole však tuto skutečnost v žádném svém ustanovení takto výslovně nekonstatuje, tedy explicitní obecné vymezení předmětu finanční kontroly vlastně neobsahuje. Klíčové pro vymezení obecného předmětu finanční kontroly výkladem právní úpravy je tak ustanovení § 3, příznačně nazvaného *Finanční kontrola*, odstavce 1 věty první v návěti tohoto ustanovení, podle kterého *finanční kontrola vykonávaná podle tohoto zákona je součástí systému řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky*. Zákon tedy v podané legální definici finanční kontroly výslovně stanoví, čeho je finanční kontrola **součástí**, neuvádí však, v čem ona sama **spočívá**, tedy **kontrolou čeho** vlastně je. Nicméně z takto znějící formulace lze v kontextu s některými dalšími ustanoveními zákona jistě dospět ke stejnému závěru, který je běžně vyjadřován v právní nauce, tj. že finanční kontrola je kontrolou hospodaření s veřejnými prostředky. Co se těmito veřejnými prostředky rozumí, je přitom legálně definováno v § 2 písm. g). Jsou jimi *veřejné finance* [veřejné příjmy a výdaje], *věci, majetková práva a jiné majetkové hodnoty patřící státu nebo jiné právnické osobě zřízené k plnění úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem*.

Vymezení **dílčího předmětu** segmentu finanční kontroly, který zákon souhrnně označuje jako **veřejnosprávní kontrolu**, je provedeno poměrně roztržštěným způsobem a z hlediska systematického členění nepříliš vhodně na rozmanitých místech zákona. Je tomu tak proto, že veřejnosprávní kontrola je ve skutečnosti (jak o tom bude blíže pojednáno v kapitole VII) tvořena kontrolními činnostmi trojího rozdílného zaměření.

Pro vymezení dílčího předmětu veřejnosprávní kontroly je třeba vyjít z ustanovení § 3 odst. 2, které je obsaženo v části první zákona, upravující *obecná ustanovení*, přičemž samotné ustanovení § 3 je nadepsáno *Finanční kontrola*. Podrobnější specifikaci předmětu veřejnosprávní kontroly podle toho, zda je vykonávána jako předběžná, průběžná, nebo následná, pak nalezneme v úpravě § 11 odst. 1 až 4, která se nachází v části druhé zákona, označené *Veřejnosprávní kontrola*, její hlavě první, nazvané *Působnost kontrolních orgánů*, a samotné ustanovení je pak nadepsáno *Společná ustanovení k působnosti kontrolních orgánů*. Další specifikace předmětu veřejnosprávní kontroly je pak obsažena v ustanovení § 7 odst. 2 písm. a) a odst. 3, § 9 odst. 3 věty druhé, § 9a odst. 3 věty druhé a § 10, která se rovněž nacházejí v části druhé zákona, označené *Veřejnosprávní kontrola*, její hlavě první, nazvané *Působnost kontrolních orgánů*, v paragrafech postupně nadepsaných *Působnost Ministerstva financí*, *Působnost územních samosprávných celků* a *Působnost dobrovolných svazků obcí*. Ustanovení § 10 je bez nadpisu, ale upravuje působnost krajských úřadů. Na rozdíl od § 3 odst. 2 je v těchto

dalších ustanoveních úprava předmětu veřejnosprávní kontroly většinou propojována též s úpravou hledisek veřejnosprávní kontroly. Úpravu předmětu veřejnosprávní kontroly tak najdeme „roztroušenou“ v různých pasážích zákona, které svým označením a nadpisy ani nenaznačují, že by tam měl být upraven, a tedy že by jej tam měly aplikující orgány nebo osoby hledat.

To ale ještě není z hlediska právní úpravy vymezení dílčího předmětu veřejnosprávní kontroly vše. Podle ustanovení § 3 odst. 2 zákona in fine je součástí veřejnosprávní kontroly také audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie. Vymezení jeho předmětu, rovněž provázané s vymezením hledisek tohoto auditu, se nachází jednak v § 11 odst. 6 zákona, jednak mimo samotný zákon o finanční kontrole, a to v ustanoveních příslušných přímo použitelných předpisů (nařízení) Evropské unie.

Bližší o vlastním způsobu a problémech vymezení předmětu veřejnosprávní kontroly je vzhledem k jejich složitosti pojednáno v kapitole VII.

Vymezení **dílčího předmětu finanční kontroly podle mezinárodních smluv** není v zákoně o finanční kontrole, v jeho stejnojmenné části třetí, v žádné podobě obsaženo. Zákon ve svém § 24, nadepsaném *Pravidla pro výkon finanční kontroly podle mezinárodních smluv*, v ustanovení odstavce 1 hovoří pouze o provádění *finanční kontroly podle tohoto zákona mezinárodními organizacemi v rozsahu a za podmínek, které stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána*. Tuto legislativní formulaci je tedy nutno akceptovat jakožto ustanovení, které pouze odkazuje na možnost provádění finanční kontroly mezinárodními organizacemi s tím, že předmět takové finanční kontroly, stejně jako ostatní aspekty její právní úpravy, budou v celém rozsahu řešeny nikoli zákonem o finanční kontrole, ale přímo příslušnou mezinárodní smlouvou. Jak však již bylo poznamenáno výše, úprava části třetí zákona o finanční kontrole podle mezinárodních smluv je v současnosti již fakticky obsoletní.

**Dílčí předmět řídicí kontroly** je vymezen nejprve v obecnější rovině, ovšem nikoli explicitně, v ustanovení § 3 odst. 4 písm. a), které zavádí legislativní zkratku řídicí kontrola a definuje tuto kontrolu jako *finanční kontrolu zajišťovanou odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy při přípravě operací před jejich schválením, při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření*. V tomto ustanovení se tedy opět uvádí, čeho je řídicí kontrola součástí, ale nikoli v čem ona sama spočívá, tedy kontrolou čeho je. Nicméně z použité formulace je jistě možno dovodit, že předmětem řídicí kontroly jsou, nejobecněji řečeno, připravované a dosud neschválené finanční a majetkové operace, dále průběžné uskutečňování

a konečné vypořádání a vyúčtování finančních a majetkových operací a dále ukončené finanční a majetkové operace.

Další, podrobnější specifikaci předmětu řídicí kontroly obsahuje, v provázanosti s vymezením hledisek kontroly, ustanovení § 11 odst. 1, 3 a 4 právě se zřetelem na to, zda je řídicí kontrola vykonávána jako předběžná, průběžná, nebo následná. Uvedená ustanovení, která jsou v zákoně systematicky zařazena v části druhé, věnované veřejnoprávní kontrole, se na řídicí kontrolu vztahují na základě odkazů obsažených v ustanoveních § 26 odst. 4 a 27 odst. 2, která jsou zařazena v části čtvrté, označené *Vnitřní kontrolní systém*, hlavně druhé, nazvané *Řídicí kontrola*.

**Dílčí předmět interního auditu** je sice v zákoně o finanční kontrole vymezen, opět v provázanosti s hledisky kontroly, explicitně, avšak legislativně značně zmatečným způsobem. Vymezení se totiž nalézá ve dvou ustanoveních. Především lze předmět interního auditu dovést výkladem ustanovení § 3 odst. 4 písm. b), které podává legální definici interního auditu a zavádí legislativní zkratku *interní audit*. V části čtvrté, označené *Vnitřní kontrolní systém*, v její hlavě třetí, nazvané *Interní audit*, je v § 28, nadepsaném *Funkční nezávislost interního auditu*, v návěti odstavce 2 znovu uvedeno, co je interní audit, přičemž však toto druhé vymezení není souladné s již jednou podanou legální definicí interního auditu uvedenou v § 3 odst. 4 písm. b) zákona. Podrobněji je o tomto problému a jeho řešení vzhledem k jejich složitosti pojednáno v kapitole IX.

## VI.1.2 Vymezení hledisek finanční kontroly

Zákon o finanční kontrole neobsahuje žádné ustanovení obdobné např. výše zmíněnému § 4 odst. 1 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve kterém by bylo souhrnným způsobem explicitně vyjádřeno, co jsou hlediska finanční kontroly. Úprava těchto hledisek je jako celek obsažena v roztržité podobě v různých ustanoveních zákona, z nichž u těch, která jsou současně provázána s úpravou předmětu kontroly či cílů kontroly, lze jen spekulovat, nakolik si jejich tvůrce skutečnost, že v nich řeší též hlediska kontroly, vůbec uvědomoval.

Opticky na první pohled vystupují do popředí, pokud jde o hlediska kontroly, výstižná a srozumitelná ustanovení § 2 písm. l), m), n) a o), zařazená v paragrafu nadepsaném *Vymezení pojmů*. Není v nich sice obsaženo žádné pravidlo o tom, co tvoří hlediska finanční kontroly upravené tímto zákonem, tedy s jakými kritérii žádoucího stavu je hospodaření s veřejnými prostředky při kontrole poměřováno, avšak jsou v nich zakotveny samostatné legální definice vymezující význam klíčových pojmů *správnost finanční a majetkové*

*operace a hospodárnost, efektivnost a účelnost* použití veřejných prostředků (v oboru finanční kontroly označovaných často jako tzv. 3 E podle počátečních písmen anglických ekvivalentů těchto slov).

Správností finanční a majetkové operace se podle § 2 písm. l) rozumí její *soulad s právními předpisy a dosažení optimálního vztahu mezi její hospodárností, účelností a efektivností*. Z této definice je zřejmé, že kritérium správnosti finanční a majetkové operace v sobě zahrnuje další požadavky, které jsou rovněž kritérii kontroly, neboť podle nich bude poměřován zjištěný (skutečný) stav kontrolované finanční a majetkové operace. Prvním z těchto kritérií je *soulad* kontrolované operace *s právními předpisy* neboli kritérium zákonnosti, resp. právnosti, jak se v odborné literatuře taktéž uvádí. Toto kritérium znamená ovšem nejen soulad se zákony a jinými (podzákonými prováděcími) právními předpisy, ale také soulad se všemi akty vydanými na základě právních předpisů, tedy např. i s vydanými správními rozhodnutími správních orgánů, které se vztahují ke kontrolované operaci. Druhým kritériem je pak optimálnost vztahu mezi hospodárností, účelností a efektivností použití veřejných prostředků v rámci kontrolované finanční a majetkové operace. K ozřejmění obsahu tohoto kritéria je nutné znát obsah pojmů hospodárnost, účelnost a efektivita použití veřejných prostředků.

Hospodárností se podle § 2 písm. m) rozumí *použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů*. Doslovné znění definice uvedené v zákoně je stylisticky „pošramoceno“ tím, že je v ní uvedeno zájmeno *takové (použití)*, za nímž ovšem nenásleduje vedlejší věta uvozená vztazným zájmenem *keré* (jako je tomu v následujících definicích pojmů efektivnost a účelnost), takže jde pouze o stylistickou chybu, která nemá vliv na uvedené obsahové vymezení pojmu hospodárnost. Efektivností se podle § 2 písm. n) rozumí *takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění*. Účelností se pak podle § 2 písm. o) rozumí *takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů*. Tyto pojmy jsou opakovaně používány v různých dalších ustanoveních zákona, někdy i ve tvaru jim odpovídajících přídavných jmen (*hospodárný, efektivní, účelný, resp. nehospodárný, neefektivní, neúčelný*).

Hospodárnost, efektivnost a účelnost představují měřítka, podle kterých bude posuzováno použití veřejných prostředků při konkrétní finanční a majetkové operaci. Jde tedy také o kritéria kontroly. Nicméně naplnění každého z těchto kritérií nemá být při konkrétní kontrole ve svém výsledku posuzováno samostatně a odděleně, protože „nadřazeným“ kritériem je podle výše

uvedené definice pojmu správnost finanční a majetkové operace optimálnost vztahu mezi těmito kritérii. K dosažení takového optimálního vztahu pak zpravidla nepůjde uplatnit každé z těchto kritérií v jeho absolutní podobě, protože to s sebou logicky ponese „negativní“ dopad do zbylých dvou kritérií.

Na základě uvedeného lze tedy konstatovat, že základním kritériem finanční kontroly je významově širší hledisko zákonem označené jako *správnost finanční a majetkové operace*, které v sobě zahrnuje jednak hledisko zákonnosti kontrolované operace, jednak hledisko optimálnosti vztahu mezi hospodárností, efektivností a účelností použití veřejných prostředků v rámci kontrolované operace, přičemž hospodárnost, efektivnost a účelnost jsou rovněž (dílčí) kritéria kontroly, podle kterých je nutno posoudit použití veřejných prostředků, aby bylo možno následně vymezit jejich optimální vztah v rámci konkrétní kontrolované operace. V kritériu správnosti finanční a majetkové operace se tedy organicky propojují a doplňují kritérium zákonnosti a kritéria hospodárnosti, efektivnosti, účelnosti a optimálnosti jejich vzájemného vztahu, a tvoří tak komplementární hodnotový celek. V této souvislosti je ale ještě třeba říci, že zákon již dále s kritériem optimálnosti vztahu mezi hospodárností, efektivností a účelností použití veřejných prostředků výslovně nepracuje. Kromě kritéria zákonnosti, zpravidla vyjadřovaného jako dodržování právních předpisů, již používá pouze kritéria hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Nicméně tato kritéria nebo jejich negativní vyjádření (nehospodárný, neefektivní, neúčelný) jsou uváděna vždy spolu a v kumulativní souvislosti, z čehož lze dovodit, že mají být u každé kontroly konkrétního použití veřejných prostředků uplatňována všechna a ve vzájemné souvislosti, tj. z hlediska jejich optimálního poměru. V tomto smyslu budou uvedená kritéria také uváděna v následujícím textu.

K ustanovením zákona, z nichž lze, bez ohledu na to, jak jsou nazvána, dovodit (někdy spíše nepřímou, resp. za použití extenzivního výkladu), že hlediska zákonnosti, hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti, resp. souhrnné hledisko správnosti, jsou závazně stanovenými hledisky finanční kontroly, patří zejména ustanovení § 4, nadepsané *Hlavní cíle finanční kontroly*, v němž se např. v odstavci 1 písmeno a) uvádí, že hlavním cílem finanční kontroly je prověřovat *dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky*, nebo ustanovení písmene b) téhož odstavce, podle kterého k cílům finanční kontroly patří *jajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, nehospodárným, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky*. Dále k takovým ustanovením náleží § 11, nadepsaný *Společná ustanovení k působnosti kontrolních orgánů*, podle jehož odstavce



4 písmena b) kontrolní orgány při následné veřejnosprávní kontrole prověřují mimo jiné, *zda přezkoumávané operace jsou v souladu s právními předpisy a splňují kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivity*. Z oblasti úpravy vnitřního kontrolního systému v části čtvrté zákona lze uvést ustanovení § 25, nadepsané *Povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy*, podle jehož odstavce 2 písmena e) je vedoucí orgánu veřejné správy v souvislosti se svou povinností zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém povinen *zajistit hospodárné, efektivní a účelné využívání veřejných prostředků*.

Vydeme-li z těchto různých ustanovení zákona v jejich vzájemných souvislostech, jakož i z obecného účelu finanční kontroly, je přitom zřejmé nutno dospět k závěru, že hlediska zákonnosti, hospodárnosti, efektivity a účelnosti prostupují veškerou finanční kontrolu upravenou zákonem o finanční kontrole, tj. že jsou vlastně v tomto smyslu „univerzálními“ hledisky finanční kontroly bez ohledu na to, že je zákon explicitním způsobem vztahuje jen k některým dílčím součástem segmentů finanční kontroly, zatímco u jiných tak z nějakého důvodu nečiní.

Například v § 11 odst. 4 písm. b) je výslovně uváděno, jak již bylo řečeno, že při následné veřejnosprávní kontrole kontrolní orgány prověřují, *zda přezkoumávané operace splňují kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivity*. V ustanoveních § 11 odst. 2 a 3, která upravují předběžnou a průběžnou veřejnosprávní kontrolu a podle § 26 odst. 4 a § 27 odst. 2 se vztahují také na předběžnou, průběžnou a následnou řídicí kontrolu v rámci vnitřního kontrolního systému, se hlediska hospodárnosti, efektivity a účelnosti neobjevují. Nemůže ovšem zřejmě obstát závěr, jakkoli by se nabízel při izolovaném jazykovém výkladu uvedených ustanovení, že při předběžné a průběžné veřejnosprávní kontrole, jakož i při předběžné a průběžné řídicí kontrole se hospodárnost, efektivnost a účelnost použití veřejných prostředků v přezkoumávaných operacích neprověřuje. V tomto směru je nutno se opřít např. o znění již zmíněného ustanovení § 4 odst. 1 písm. b) a dovozovat, že tento rozdílný přístup k explicitnímu vyjádření hledisek hospodárnosti, efektivity a účelnosti jednak u předběžné a průběžné, jednak u následné veřejnosprávní kontroly je důsledkem pouhé legislativní nedůslednosti normotvůrce, resp. určité nahodilosti při výběru používaných slovních výrazů ze strany normotvůrce při formulování textu ustanovení § 11 zákona.

Skutečnost, že v § 2, označeném *Vymezení pojmů*, je explicitně definováno souhrnné kritérium správnosti, zahrnující i zákonnost, a dále jsou explicitně definována „díličí“ kritéria hospodárnosti, efektivity a účinnosti, a že zákon již žádné další legální definice hledisek finanční kontroly neobsahuje, může na první pohled svádět k představě, že tím je okruh hledisek finanční kontroly plně vyčerpán. Tak tomu ovšem není, což ostatně neuniká

ani právní nauce.<sup>60</sup> Z více ustanovení zákona vyplývá, že hlediska neboli kritéria kontroly jako hodnotová měřítka žádoucího stavu mohou být podle povahy dané finanční kontroly obsažena také v celé řadě aktů, které nejsou vydávány na základě a v rozsahu zmocnění právních předpisů, nýbrž jako produkty vnitřních řídicích a organizačních vztahů, tedy vztahů nadřízenosti a podřízenosti uvnitř veřejné správy, resp. vůbec veřejné sféry. Kritérii finanční kontroly se tak např. podle § 11 odst. 4 písm. b) stávají též pravidla stanovená příslušnými *schválenými rozpočty, programovými dokumenty či projekty*, avšak i *uzavřenými smlouvami* (např. o poskytnutí dotace) anebo založená *jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky*, tedy individuálními akty interního řízení. Jde ovšem o hlediska kontroly, která na rozdíl od výše uvedených „univerzálních“ hledisek nemusejí nutně nalézat uplatnění u každé finanční kontroly.

Další významná hlediska finanční kontroly pak souvisí se skutečností (o níž již byla učiněna zmínka a bude o ní podrobněji pojednáno i v dalších kapitolách), že veřejnosprávní finanční kontrola a interní audit představují i kontrolu finanční kontroly (jsou tedy ze své povahy i superkontrolou). V této souvislosti jsou zákonem konstituována, zejména v ustanoveních § 7 odst. 2 písm. a), § 8 odst. 1, § 9 odst. 3, § 9a odst. 3 a § 11 odst. 6, hlediska *přiměřenosti a účinnosti*, uplatňovaná při kontrole fungování zavedených systémů finanční kontroly. Tato hlediska rovněž nenacházejí uplatnění u každé finanční kontroly, nýbrž jen u té, která je zaměřena na ověřování, zda systém finanční kontroly zavedený v orgánu veřejné správy je přiměřený a účinný. Nicméně vzhledem k jejich značnému významu z hlediska účelu této finanční (super)kontroly by bylo účelné, aby i tato kritéria byla v zákoně legálně definována.

Zákon o finanční kontrole vymezuje výše uvedeným způsobem hlediska finanční kontroly, aniž by k tomu přitom samotného slovního výrazu *hlediska* ve smyslu hledisek kontroly používal. Jedinou výjimku v tomto směru tvoří ustanovení § 4 odst. 2, které je ovšem poněkud zmatečné jak formulačně, tak svým systematickým zařazením v zákoně. Vzhledem k tomu, že je ovšem spojeno s úpravou cílů finanční kontroly, je o tomto bližší pojednáno v následující subkapitole.

---

<sup>60</sup> Viz STAŠA, J. Kap. XIII. Správní dozor, s. 215; KOPECKÝ, M. *Správní právo. Obecná část*, s. 219.

## VI.2 Problémy vymezení cílů finanční kontroly

Jak již bylo výše uvedeno, předmět ani hlediska kontroly nelze zaměřovat s cílem (resp. cíli) kontroly. Cíl kontroly je to, čeho má být kontrolou dosaženo. Cíl určuje, pro jaké očekávané společenské přínosy je kontrola prováděna. Obecně lze za cíl kontroly považovat potvrzení souladu mezi skutečným stavem kontrolované věci se stavem žádoucím, pokud kontrolou nebyly zjištěny nedostatky, nebo obnovení tohoto souladu, a to odstraněním nedostatků, pokud nedostatky kontrolou zjištěny byly. Finanční kontrola je podle zákona o finanční kontrole koncipována jednoznačně jako kontrola naplňující jak informační, tak i ovlivňovací funkci kontroly, což lze vyvodit např. z ustanovení § 18, označeného *Opatření k nápravě*, a § 19, označeného *Informace o uložení opatření k nápravě*. Cíle finanční kontroly, tj. naplnění jejího účelu a společenského smyslu, se tedy nedosahuje pouhým provedením samotného prověření určitých skutečností, ale až přijetím nápravných opatření za účelem odstranění zjištěných nedostatků.

Vymezení cílů kontroly jsou v zákoně o finanční kontrole věnována ustanovení § 4, nadepsaná *Hlavní cíle finanční kontroly*. V ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) až d) se uvádí, že *hlavními cíli finanční kontroly je prověřovat a) dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění stanovených úkolů těmito orgány, b) zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, nevhodným, neefektivním a neúčelným nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností, c) včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování za účelem účinného usměrňování činnosti orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly, d) hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.*

Z toho, co bylo uvedeno v úvodním odstavci této subkapitoly o cíli kontroly, je zřejmé, že citované ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) až d) není koncipováno správně. Záležitosti uvedené pod písmeny a) až d) lze považovat za cíle finanční kontroly, protože upravují žádoucí stav, tj. požadavky kladené na hospodaření s veřejnými prostředky. Ovšem těchto cílů nelze dosáhnout pouhým prověřováním toho, zda jsou v konkrétním kontrolovaném případě uvedené požadavky naplňovány, či nikoli. Pokud je prověřováním zjištěno, že naplňovány nejsou, pak je potřeba přijmout nápravná opatření, která jejich naplňování zajistí. Hlavním cílem finanční kontroly tedy musí být nikoli prověřování, ale zajištění toho, aby byly požadavky stanovené pod písmeny a) až d), reprezentující žádoucí stav při hospodaření s veřejnými prostředky,

naplňovány. Tam, kde kontrolou nebyly zjištěny nedostatky, nebude třeba k zajištění naplnění uvedených požadavků, tj. k naplnění cíle kontroly, přijímat žádná opatření, ovšem tam, kde nedostatky zjištěny byly, bude potřeba k dosažení cíle kontroly, tj. k zajištění naplnění uvedených požadavků, přijmout příslušná nápravná opatření.

V tomto duchu je pak zřejmě nutno interpretovat i návazné ustanovení § 5 odst. 1 písm. d), podle kterého je vedoucí orgánu veřejné správy povinen při zavádění a řízení finanční kontroly v orgánu veřejné správy *určit konkrétní cíle finanční kontroly podle charakteru zajišťovaných úkolů veřejné správy a v souladu s jejími hlavními cíli podle § 4*. Povinností vedoucího orgánu veřejné správy tedy nebude určit, co má být finanční kontrolou prověřováno, jak by odpovídalo doslovnému znění návěti § 4 odst. 1, ale určit, čeho má být touto kontrolou s ohledem na charakter zajišťovaných úkolů orgánu veřejné správy dosaženo.

K ustanovení § 4 odst. 2, již výše zmíněnému v závěru předchozí subkapitoly, je třeba uvést, že jeho obsahem ve skutečnosti není úprava hlavních cílů finanční kontroly ani povinností vedoucího orgánu veřejné správy při určování cílů finanční kontroly podle § 5 odst. 1 písm. d). Ustanovení ukládá vedoucímu orgánu veřejné správy povinnost, aby v případě, kdy nejsou kritéria hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti specifikována právními předpisy nebo technickými či jinými normami, tuto specifikaci uvedených kritérií stanovil sám, a to předem a na základě objektivně zjištěných skutečností, tedy aby určil, co bude v daném případě považováno za hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy. Vzhledem k tomu by dané ustanovení mělo být systematicky zařazeno spíše do ustanovení § 5, nazvaného *Organizační zajištění finanční kontroly*.

Ustanovení § 4 odst. 2 zní: *Pokud nejsou kritéria pro hodnocení hledisek uvedených v odst. 1 písm. d) stanovena právními předpisy, technickými nebo jinými normami, musí být předem stanovena vedoucím orgánu veřejné správy, a to na základě objektivně zjištěných skutečností*. Samotný text tohoto ustanovení je odrazem faktu, že pojmy hospodárnost, efektivnost a účelnost (resp. v doslovném znění *hospodárný, efektivní a účelný*), uvedené v § 4 odst. 1 písm. d), jsou sice v zákoně legálně definovány [v § 2 písm. m), n) a o)], tyto definice jsou však svým vyzněním samozřejmě značně obecné. Míra této obecnosti je přitom taková, že jejich praktické uplatnění jakožto hledisek kontroly se zpravidla neobejde bez jejich určité konkretizace, tedy bez bližšího určení jejich obsahu, a to specificky ve vztahu ke konkrétně prověřovaným činnostem spočívajícím v hospodaření s veřejnými prostředky v působnosti příslušného orgánu veřejné správy. Tato konkretizace obecně vymezených hledisek může přitom ve vztahu ke konkrétním činnostem vyplývat, resp. může být

dovozována z jiných právních předpisů či jiných normativních aktů. Pokud tomu tak ovšem není, pak je povinností vedoucího orgánu veřejné správy, aby potřebné bližší určení obsahu těchto hledisek provedl sám předem na základě objektivně zjištěných skutečností.

Nutno přitom uvést, že slovní spojení *stanovení kritérií pro hodnocení hledisek*, uvedené v citovaném ustanovení, je poměrně matoucí, a to již proto, že hlediska kontroly a kritéria kontroly jsou významově jedno a totéž. Vedoucí orgánu veřejné správy přitom ve skutečnosti nemá provádět nějaké *hodnocení hledisek kontroly* uvedených v § 4 odst. 1 písm. d), když jde o hlediska stanovená zákonem. Vedoucí orgánu veřejné správy provádí pouze konkretizaci, resp. specifikaci těchto hledisek, tedy určuje jejich bližší obsah tak, aby je bylo možno při finanční kontrole uskutečňované v působnosti jím řízeného orgánu veřejné správy reálně uplatnit jako hodnotová měřítko žádoucího stavu.

Z uvedeného je zřejmé, že v zákoně o finanční kontrole jsou pojmy jako *prověřování, kritéria, hlediska* či *cíle kontroly* používány normotvůrcem značně nahodile bez dostatečného vnímání a rozlišování jejich skutečného významu, což značně přispívá k chaotičnosti a následné nižší srozumitelnosti legislativního textu, které místy zřetelně překračují únosnou mez. Správná podoba korekce těchto nedostatků právní úpravy prováděná právní interpretací pak nemusí být zdaleka ve všem nesporná a jednoznačná, což výrazně oslabuje právní jistotu uživatelů a adresátů zákona.



# Kapitola VII

## Problémy nesouladu systematiky zákona o finanční kontrole s objektivní strukturou předmětu zákonné úpravy a další s tím související problémy

### VII.1 Struktura předmětu úpravy zákona v legislativním vyjádření a v teoreticko-právním pohledu

Zákonodárce rozdělil vlastní legislativní materii zákona o finanční kontrole do pěti částí<sup>61</sup> nazvaných *část první – Obecná ustanovení, část druhá – Veřejnosprávní kontrola, část třetí – Finanční kontrola podle mezinárodních smluv, část čtvrtá – Vnitřní kontrolní systém a část pátá – Ustanovení přechodná a zmocňovací.*

Části druhá a třetí se pak ještě dále člení na hlavy: část druhá na *hlavu I – Působnost kontrolních orgánů a hlavu II – Procesní pravidla* a část čtvrtá na *hlavu I – Zavedení, udržování a prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému, hlavu II – Řídící kontrola a hlavu III – Interní audit.*

Klíčové ustanovení § 3 zákona, nazvané *Finanční kontrola*, jež je obsaženo v části první, podává, jak již bylo uvedeno, výchozí legální definici finanční kontroly upravené tímto zákonem – *finanční kontrola* je zde vymezena jako *součást systému finančního řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky*. Co se rozumí veřejnými prostředky, je přitom legálně definováno v § 2 písm. g). Současně ustanovení § 3 určuje, co tvoří jednotlivé segmenty finanční kontroly, a sice že jimi jsou

- a) *veřejnosprávní kontrola* (vymezená v § 3 odst. 2 a dále upravená v části druhé);
- b) *finanční kontrola podle mezinárodních smluv* (vymezená v § 3 odst. 3 a dále upravená v části třetí)

<sup>61</sup> Ostatní části šestá až třináctá zákona o finanční kontrole jsou novelizacemi souvisejících jiných zákonů, např. o rozpočtových pravidlech, o obcích, o krajích, o majetku České republiky apod., promítajícími do těchto jiných zákonů důsledky nové úpravy finanční kontroly obsažené v částech první až páté zákona o finanční kontrole, a nejsou tedy předmětem zájmu této publikace.

a dále *vnitřní kontrolní systém* v orgánech veřejné správy zahrnující podle § 3 odst. 4

- c) *řídící kontrolu* [vymezenou v § 3 odst. 4 písm. a) a dále upravenou v části čtvrté, hlavě II] a
- d) *interní audit* [vymezený v § 3 odst. 4 písm. b) a dále upravený v části čtvrté, hlavě III].

Z celkové systematiky zákona by tedy bylo možno dovodit, zejména ve vazbě na doslovné znění klíčového ustanovení § 3 zákona, že obsahem zákona, resp. předmětem jeho úpravy je, pokud jde o samotnou finanční kontrolu, úprava pouze čtyř segmentů finanční kontroly, tedy čtyř skupin povahově odlišných kontrolních činností – veřejnosprávní kontroly, finanční kontroly podle mezinárodních smluv, řídicí kontroly a interního auditu. Z nich první dvě skupiny jsou externími formami finanční kontroly povahově se výrazně blížícími správnímu dozoru, zatímco další dvě se odehrávají v interních vztazích veřejné správy.

Podrobnější pohled objektivněji zohledňující různorodou povahu vztahů regulovaných zákonem ovšem odhaluje, jak to ostatně bylo již naznačeno v kapitole V, že strukturace předmětu úpravy zákona je ve skutečnosti výrazně složitější:

1. Zákon upravuje nikoli pouze čtyři, ale objektivně vzato celkem **sedm segmentů finanční kontroly**, tedy sedm skupin povahově odlišných kontrolních činností. Těmito sedmi skupinami kontrolních činností jsou zde myšleny (v souladu s obecným významem pojmu kontrola) skupiny činností, jejichž obsahem je vždy porovnávání skutečného stavu (týkajícího se hospodaření s veřejnými prostředky) se stavem žádoucím, vyhodnocování jejich vzájemných negativních odchylek a podle okolností též navazující realizace opatření, která mají tyto negativní odchylky odstranit. V právní úpravě každé z těchto sedmi skupin finanční kontroly lze také (ve větším či menším rozsahu v závislosti na jejich povaze) rozlišit její jednotlivé specifické prvky (aspekty), tvořené úpravou subjektů kontrolního vztahu, předmětu a hledisek kontroly, procesních pravidel provádění kontrolního zjišťování a pravidel pro realizaci nápravy kontrolou zjištěných nedostatků.

Uvedená skutečnost, tedy že zákon upravuje nikoli čtyři, ale fakticky sedm skupin kontrolních činností, je dána tím, že

- a) samotná veřejnosprávní kontrola, vymezená v § 3 odst. 2 a dále upravená v ustanoveních části druhé zákona v jeho současném znění (po přijetí novely zákona vydané pod č. 298/2007 Sb., jíž byl konstituován institut auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie), jíž zákonodárce pojímá jako jednu společnou skupinu kontrolních činností, zahrnuje, jak



bude blíže objasněno v následující subkapitole VII.2, ve skutečnosti tři skupiny povahově odlišných kontrolních činností;

- b) v rámci vnitřního kontrolního systému v orgánech veřejné správy, upraveného v části čtvrté zákona, lze rozlišit nikoli pouze dvě skupiny kontrolních činností, tedy nikoli pouze řídicí kontrolu a interní audit, ale fakticky ještě jednu další skupinu od nich povahově odlišné kontrolní činnosti. O ní bude blíže pojednáno v kapitole IX, věnované problémům vymezení předmětu a priorit interního auditu v zákoně o finanční kontrole, v její subkapitole IX.3.

Takto tedy tři skupiny veřejnosprávní kontroly, dále tři skupiny kontrolních činností realizovaných v rámci vnitřního kontrolního systému orgánů veřejné správy a konečně finanční kontrola podle mezinárodních smluv celkově vytvářejí sedm skupin finanční kontroly upravených zákonem o finanční kontrole.

2. Úpravou těchto sedmi skupin kontrolních činností, tvořících celek finanční kontroly, se však předmět úpravy zákona ještě úplně nevyčerpává. Jeho součástí jsou totiž, jak bude blíže vysvětleno v subkapitole VII.3, i některé další činnosti, které sice s uvedenými kontrolními činnostmi velmi úzce souvisejí, ale samy kontrolními činnostmi přímo nejsou, neboť **nespočívají v porovnávání skutečného stavu se stavem žádoucím a vyhodnocování jejich vzájemných odchylek**. Jde zejména o vytváření systémových předpokladů spočívající v přijímání opatření organizačně systémové povahy potřebných pro zavedení a uskutečňování těchto kontrolních činností, zajištění jejich vzájemné propojenosti a pro zajištění přiměřenosti a účinnosti finanční kontroly.
3. Součástí předmětu úpravy zákona jsou pak ještě, jak bude blíže vysvětleno v subkapitole VII.4, některé specifické činnosti souhrnného analytického (výsledného) hodnocení ve vztahu k uplatňovanému systému finanční kontroly, které nelze považovat ani za vlastní kontrolní činnosti, ani za ono vytváření systémových předpokladů pro jejich zavedení a uskutečňování.

## VII.2 Tři povahově odlišné skupiny finanční kontroly v rámci úpravy veřejnosprávní kontroly

Pokud jde o veřejnosprávní kontrolu, lze v rámci její úpravy rozlišit tyto tři povahově odlišné skupiny kontrolních činností:

- a) veřejnosprávní kontrolu, již je možno označit za „standardní“, resp. „základní“, a jejíž předmět je vymezen v první části ustanovení § 3 odst. 2

zákona, a to slovy *zahrnuje finanční kontrolu skutečností rozhodných pro hospodaření s veřejnými prostředky zejména při vynakládání veřejných výdajů včetně veřejné finanční podpory [...], a to před jejich poskytnutím, v průběhu jejich použití a následně po jejich použití*. Dále pak je předmět veřejnosprávní kontroly blíže vymezen v navazujících ustanoveních § 11, nazvaného *Společná ustanovení k působnosti kontrolních orgánů*, odstavců 1 až 4, které předmět veřejnosprávní kontroly specifikují podle toho, zda je kontrola vykonávána jako předběžná, průběžná či následná, dále v ustanovení § 7, nazvaného *Působnost Ministerstva financí*, odstavci 3 (ve druhé části ustanovení za středníkem), a dále v *ustanovení § 10*, které vymezuje působnost krajských úřadů k výkonu veřejnosprávní kontroly *vůči obcím* a jim zřízeným organizacím a předmět a hlediska této kontroly.

- b) veřejnosprávní kontrolu, jejíž specifický předmět je upraven v návaznosti na uvedenou první část ustanovení § 3 odst. 2 (a rovněž v návaznosti na úpravu výše zmíněných nekontrolních činností organizačně systémové povahy, o nichž bude pojednáno dále) v několika ustanoveních části druhé hlavy I, nazvané *Působnost kontrolních orgánů*, a to
- v § 7, nazvaném *Působnost Ministerstva financí*, v odstavci 2 písm. a), ve druhé části tohoto ustanovení, podle kterého *Ministerstvo financí a finanční úřady vykonávají veřejnosprávní kontrolu [...], a to včetně prověřování přiměřenosti a účinnosti systémů finanční kontroly zavedených podle § 3 odst. 1 písm. a) a c)*;
  - v § 8, nazvaném *Působnost správců kapitoly státního rozpočtu*, v odstavci 1 ve větě druhé, podle kterého správce kapitoly státního rozpočtu *současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému*, tedy systému finanční kontroly správce kapitoly státního rozpočtu a organizačních složek státu a příspěvkových organizací v působnosti správce kapitoly státního rozpočtu, přičemž, jak již bylo vysvětleno v subkapitole V.2.1, význam zde použitých slov *zajistí prověřování* je nutno interpretovat tak, jako by místo nich bylo použito slov *provede prověřování*;
  - v § 9, nazvaném *Působnost územních samosprávných celků*, v odst. 3 ve větě druhé, podle kterého územní samosprávné celky *současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému*, tedy systému finanční kontroly územního samosprávného celku a jeho organizačních složek a příspěvkových organizací v jeho působnosti, přičemž, jak již bylo vysvětleno v subkapitole V.2.1, význam zde použitých slov *zajistí prověřování* je nutno interpretovat tak, jako by místo nich bylo použito slov *provede prověřování*;

- v § 9a, nazvaném *Působnost dobrovolných svazků obcí*, v odstavci 3 ve větě druhé, podle kterého *současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému*, tedy systému finanční kontroly dobrovolného svazku obcí a příspěvkových organizací v jeho působnosti, přičemž, jak již bylo vysvětleno v subkapitole V.2.1, význam zde použitých slov *zajistí prověřování* je nutno interpretovat tak, jako by místo nich bylo použito slov *provede prověřování*.

Tato druhá skupina veřejnosprávní kontroly se od první, tedy oné „základní“ skupiny, odlišuje tím, že i za předpokladu, že je vykonávána současně (tedy např. i v rámci jedné kontrolní akce) s veřejnosprávní kontrolou „základní“ (a její výsledky jsou pak společně vyjádřeny v jednom výsledném kontrolním dokumentu, tedy protokolu o kontrole), jejím předmětem nejsou primárně skutečnosti rozhodné pro hospodaření s veřejnými prostředky ve smyslu „pouhého“ prověřování jednotlivých finančních a majetkových operací spojených s hospodařením s veřejnými prostředky, nýbrž skutečnosti zřetelně odlišné (přestože s nimi úzce související) a zpravidla i obtížněji vymežitelné pro formulování kontrolního zjištění (resp. odpovídající části kontrolního zjištění), a sice fungování systému finanční kontroly hodnocené z hledisek jeho přiměřenosti a účinnosti, tedy fungování veřejnosprávní finanční kontroly, řídicí kontroly a interního auditu u kontrolovaných osob, a to v rozsahu, v jakém tyto kontrolované osoby v závislosti na svém postavení tyto jednotlivé skupiny finanční kontroly realizují.

Tato skupina veřejnosprávní kontroly tedy představuje, na rozdíl od „základní“ skupiny, svým charakterem **kontrolu kontroly (tedy superkontroly)**, která se zaměřuje především na výrazně systémové otázky fungování finanční kontroly jako celku, a prověřováním jednotlivých konkrétních finančních a majetkových operací při hospodaření s veřejnými prostředky se zabývá jen do té míry, do jaké je to pro cíle takto zaměřené „systémové“ kontroly potřebné. Na rozdíl od „základní“ skupiny veřejnosprávní finanční kontroly jde tedy do značné míry o kontrolu spíše auditního typu.<sup>62</sup>

- c) audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie, jehož právním základem jsou především nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) upravující pravidla pro využívání prostředků z evropských

---

<sup>62</sup> Tato skutečnost vedla v průběhu desátých let tohoto století ke snahám některých poslanců zařazených do rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny o přijetí novely zákona o finanční kontrole (k němuž nakonec nedošlo), již by tato skupina kontrolních činností byla z úpravy veřejnosprávní finanční kontroly vyňata a přiléhavěji upravena v samostatné části zákona pojmenované názvem *Audit ve veřejné správě*. Podobně v posledním vládním návrhu nového zákona o řízení a kontrole veřejných financí z roku 2017, který nakonec nebyl Parlamentem schválen, se počítalo s tím, že tato skupina dosavadní veřejnosprávní finanční kontroly bude v legislativním vyjádření pojata samostatně, tedy ve zřetelném rozlišení od ostatních zákonem upravovaných kontrolních činností.

strukturálních a investičních fondů, vydaná pod č. 2021/1060<sup>63</sup> pro nynější programové období 2021–2027 a pod č. 1303/2013<sup>64</sup> pro programové období 2014–2020<sup>65</sup>, a dále ustanovení § 3 odst. 2 zákona o finanční kontrole, konkrétně jeho druhá část, tvořená slovy *včetně auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství*, která byla do § 3 odst. 2 zákona o finanční kontrole doplněna jeho novelou vydanou v souvislosti s přistoupením České republiky k Evropské unii pod č. 298/2007 Sb.

Specifický předmět tohoto auditu je vymezen v příslušných ustanoveních uvedených evropských nařízeních a v § 11 odst. 6 zákona o finanční kontrole, nazvaném *Společná ustanovení k působnosti kontrolních orgánů*. Z čl. 77 evropského nařízení č. 2021/1060, nazvaného *Funkce auditního orgánu*, a podobně i z čl. 127 evropského nařízení č. 1303/2013, nazvaného *Funkce auditního orgánu*, vyplývá, že předmětem auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie je fungování systému řízení a kontroly operačních programů (umožňujících čerpání veřejných prostředků z evropských strukturálních a investičních fondů) z hlediska jeho účinnosti a uskutečňování s nimi spojených výdajových finančních a majetkových operací (resp. jejich reprezentativního vzorku) z hledisek zejména jejich zákonnosti (legality) a správnosti. Audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie je tedy jednak **kontrolou kontroly (superkontrolou)**, jednak i kontrolou jednotlivých vybraných finančních a majetkových operací.

Ustanovení § 11 odst. 6 zákona o finanční kontrole s tím pak koresponduje slovy, že *při auditu vykonávaném podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství kontrolní orgány posuzují přiměřenost a účinnost systému finanční kontroly a správnost operací*. Toto ustanovení je ovšem v zákoně o finanční kontrole umístěno zavádějícím způsobem do § 11, který má podle svého názvu upravovat společná ustanovení o působnosti kontrolních

---

<sup>63</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2021/1060, o společných ustanoveních pro Evropský fond pro regionální rozvoj, Evropský sociální fond plus, Fond soudržnosti, Fond pro spravedlivou transformaci a Evropský námořní, rybářský a akvakulturní fond a o finančních pravidlech pro tyto fondy a pro Azylový, migrační a integrační fond, Fond pro vnitřní bezpečnost a Nástroj pro finanční podporu správy hranic a vízové politiky.

<sup>64</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013, o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady (ES) 1083/2006.

<sup>65</sup> Nařízení č. 1303/2013 se na základě přechodných ustanovení obsažených v čl. 117 nařízení č. 2021/1060 ve vymezeném rozsahu nadále uplatňuje i v současném programovém období 2021–2027. V programovém období 2007–2013, do nějž spadalo přijetí novely zákona o finanční kontrole vydané pod č. 298/2007, bylo právním základem auditu podle přímo použitelných předpisů ES nařízení Rady (ES) č. 1083/2006.

orgánů vykonávajících veřejnosprávní kontrolu. Ustanovení odstavce 6 však do těchto společných ustanovení nepatří, protože neupravuje žádné právní pravidlo, které by bylo společné pro působnost kontrolních orgánů, která byla vymezena v předešlých ustanoveních § 7 až § 10, ale upravuje právní pravidlo stanovící individuálně působnost dalšího kontrolního orgánu, resp. kontrolních orgánů (přestože zde nepojmenovaných, resp. blíže neurčených), která v těchto předešlých ustanoveních nebyla vymezena.

Audit se podle přímo použitelných předpisů Evropské unie od „základní“ veřejnosprávní finanční kontroly odlišuje ještě výrazněji nežli kontrolní činností uvedené výše ad b). Odlišuje se od ní totiž nejen uvedeným specifickým předmětem, ale i ostatními podstatnými prvky, tedy také subjekty kontrolního (auditního) vztahu, procesními pravidly kontrolního (auditního) zjišťování i způsoby realizace nápravy kontrolou (auditem) zjištěných nedostatků.

Pokud jde o bližší určení subjektů kontrolního vztahu u auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie, celý zákon o finanční kontrole v této otázce mlčí. Skutečnost, že v ustanovení § 11 odst. 6 není na rozdíl od předešlých ustanovení hlavy I v části druhé obsaženo žádné bližší určení těchto subjektů (je v něm použito jen neutrálního výrazu *kontrolní orgány*), by mohla zavádět k pohledu, že kontrolujícími a kontrolovanými subjekty jsou u tohoto auditu tytéž subjekty jako u veřejnosprávní finanční kontroly prvních dvou skupin, které lze z ustanovení hlavy I v části druhé vyvodit. To by znamenalo, že kontrolními (auditními) orgány u auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie jsou např. též správci kapitol státního rozpočtu, kteří nejsou Ministerstvem financí, či územní samosprávné celky. Takovému pohledu by zdánlivě mohlo nasvědčovalo i to, že podle § 3 odst. 2 zákona je tento audit výslovně pojímán jako nedílná součást veřejnosprávní kontroly (viz legislativní zkratka *dále jen „veřejnosprávní kontrola“* v závěru celého § 3 odst. 2 zákona), a tedy že potom vše, co je v zákoně řečeno o veřejnosprávní finanční kontrole, platí také pro audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie s výjimkou těch případů, kdy je pro tento audit výslovně stanoveno něco zvláštního (příčemž právě o subjektech kontrolního vztahu pro tento audit není samotným zákonem o finanční kontrole stanoveno zvláštního nic).

Takové zdání by ovšem bylo klamné, protože u auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie vyplývá určení jeho subjektů přímo z příslušných ustanovení evropského nařízení č. 2021/1060 obsažených v jeho hlavě VI, nazvané *Řízení a kontrola* (čl. 69 a násl.), a obdobně i z příslušných ustanovení nařízení č. 1303/2013 obsažených v jeho části čtvrté, hlavě VI, nazvané *Řízení a kontrola* (čl. 122 a násl.), jejichž obsah konkretizuje či dokreduje pro podmínky České republiky nikoli, jak by to bylo možné očekávat,

zákon o finanční kontrole, nýbrž příslušné usnesení vlády a dále vnitřní resortní předpisy či metodické návody Ministerstva financí.

Auditem podle přímo použitelných předpisů Evropské unie je podle čl. 77 odst. 1. evropského nařízení č. 2021/1060 *audit systému, audit operací a audit účtů* a podle čl. 127 odst. 1. evropského nařízení č. 1303/2013 *audit řádného fungování systémů řízení a kontroly operačního programu a audit vhodného vzorku operací na základě vykázaných výdajů*. Provádění auditu je pak úkolem specializovaného auditního orgánu, jímž je v České republice na základě usnesení vlády č. 198/2006, resp. pro další programové období podle usnesení vlády č. 448/2013, Ministerstvo financí, jehož jménem v této věci jedná v současné době jeho odbor Auditní orgán.<sup>66</sup>

Kontrolovanými (auditovanými) osobami jsou pak na tomto právním základě

- řídicí orgány operačních programů, které odpovídají za řízení operačního programu v souladu se zásadou řádného finančního řízení,
- tzv. zprostředkující subjekty řídicích orgánů, které jsou pověřeny řízením části operačního programu,
- certifikační orgány, které mj. vypracovávají a předkládají žádosti o platby a potvrzují, že tyto žádosti pocházejí ze spolehlivých účetních systémů, zakládají se na ověřitelných podkladech a byly ověřeny řídicím orgánem, a které vypracovávají příslušné účetní závěrky, a konečně též
- samotní příjemci finanční podpory v rámci jednotlivých operačních programů.

Tomu, že audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie má zcela odlišný charakter než výše uvedené první dvě skupiny kontrolních činností realizovaných v rámci veřejnosprávní finanční kontroly, odpovídají též zcela specifická procesní pravidla kontrolního (auditního) zjišťování. Ta ve svém celku představují jeden z vůbec nejkomplicovanějších modelů procesních pravidel kontrolního zjišťování ve veřejné správě.

Pro kontrolní zjišťování u prvních dvou skupin veřejnosprávní kontroly platí zvláštní procesní pravidla obsažená v § 13, nazvaném *Pravidla pro výkon veřejnosprávní finanční kontroly na místě*, ke kterým se připojují ještě některá navazující zvláštní procesní pravidla upravená ve vyhlášce č. 416/2004

---

<sup>66</sup> Do konce roku 2012 se přitom na plnění role auditního orgánu podílely na základě usnesení vlády též tzv. pověřené auditní subjekty (tzv. PAS), zejména určená pracoviště příslušných ministerstev poskytujících dotace z operačních programů. Po kritice tohoto systému, který nezajišťoval plnou nezávislost auditu, ze strany Evropské komise a Evropského účetního dvoru, byly PAS začleněny do odboru Ministerstva financí Auditní orgán, který je nyní jediným vykonavatelem auditu podle přímo použitelných předpisů ES/EU. K tomu viz např. Ministerstvo financí: Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor státní služby – Obor 3 – Audit, červenec 2018, dostupné na [www.mfrc.cz](http://www.mfrc.cz).

Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole. K této úpravě se pak pod-  
půrně uplatňují procesní pravidla zákona č. 255/2012 Sb., kontrolního řádu,  
a nakonec ke všem uvedeným pravidlům podpůrně ještě pro výkon kont-  
roly potřebná ustanovení zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Procesní  
úprava kontrolního zjišťování při výkonu auditu podle přímo použitelných  
předpisů Evropské unie je však tvořena ještě širším okruhem pravidel.

První okruh procesních pravidel pro audit podle přímo použitelných  
předpisů Evropské unie tvoří zcela speciální procesní pravidla upravená  
v § 13a zákona o finanční kontrole, nazvaném *Zvláštní ustanovení o proces-  
ních pravidlech pro výkon auditu*. Podpůrně k nim se uplatní procesní pravi-  
dla podle § 13, neboť jejich uplatnění není ustanoveními § 13a vyloučeno ani  
s nimi nejsou v obsahovém rozporu. Podpůrně k pravidlům podle § 13 a § 13a  
se uplatní pravidla zákona č. 255/2012 Sb., kontrolního řádu, s výjimkou těch,  
která jsou výslovně vyloučena ustanovením § 13a odst. 1 zákona o finanční  
kontrole. Dále se pak podpůrně ke všem těmto pravidlům uplatní pro vý-  
kon kontroly potřebná ustanovení správního řádu. A konečně, podpůrně ve  
vztahu k těmto všem uvedeným úpravám se přiměřeně uplatní (slovy zákona  
*přihlédne se k nim*) ještě ta pravidla procesní povahy, která lze vyvodit z od-  
povídajících tzv. mezinárodně uznávaných auditorských standardů.<sup>67</sup>

Ve srovnání s prvními dvěma skupinami veřejnosprávní finanční kont-  
roly je tomu také zcela jinak i s úpravou realizace nápravy nedostatku zjiš-  
těných auditem podle přímo použitelných předpisů Evropské unie. Tato  
úprava vlastně v zákoně obsažena není, protože uplatnění ustanovení § 18,  
nazvaného *Opatření k nápravě*, odstavce 1, podle kterého jsou kontrolované  
osoby přímo ze zákona samy povinny přijmout bez zbytečného odkladu

---

<sup>67</sup> Zákon o finanční kontrole přitom tyto standardy bohužel sám nijak blíže neoznačuje (neuvádí název  
a číslo předpisu či předpisů, resp. jiných pramenů, v nichž jsou obsaženy, ani kdo je jejich vydavate-  
lem), nicméně z mnoha zdrojů (viz např. metodický pokyn Ministerstva financí pro auditní činnost  
Auditního orgánu pro programové období 2014–2020, dostupný na [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)) je zřejmé, že jde  
o standardy stanovené větším počtem dokumentů, jejichž vydavatelem jsou různé instituce. Jde  
např. o dokument Mezinárodní standardy profesní praxe interního auditu (ISPP/IA), jehož vydavate-  
lem je mezinárodní zájmová profesní organizace Institut interních auditorů (The Institute of Internal  
Auditors Inc. /IIA/) se sídlem v Los Angeles (USA), sdružující profesionální interní auditory (jedním  
z jeho národních institutů je též Český institut interních auditorů, z. s., který uvedené standardy  
zveřejňuje pro Českou republiku zveřejněním širšího dokumentu IIA nazvaného Mezinárodní rámec  
profesní praxe interního auditu /IPPF/, který je vydáván od roku 2006 a obsahuje nejdůležitější do-  
kumenty této mezinárodní profesní organizace). Dále jde např. o Mezinárodní standardy nejvyšších  
auditních institucí (ISSAI), vydávané mezinárodními organizacemi INTOSAI/EUROSAI, sdružující  
orgány typu českého Nejvyššího kontrolního úřadu, Mezinárodní auditorské standardy pro audit  
účetních závěrek (ISA/ISAE) apod. Všechny tyto skupiny mezinárodních standardů jsou založeny na  
obdobných principech, liší se především detailností informací a pravidel adekvátních k jednotlivým  
typům auditu a formulují zejména požadavky nezávislosti a objektivity, odpovídající profesní péče,  
adekvátního rozsahu auditu pro splnění cílů auditní zakázky, kvality auditní zprávy apod.

opatření k odstranění nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole, je pro audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie vyloučeno ustanovením § 13a odst. 1. Povinnost kontrolovaných osob uvedená v § 13a odst. 4 větě druhé má jinou povahu, takže ji nelze považovat za náhradu za hmotněprávní povinnost kontrolovaných osob přijmout opatření k odstranění kontrolou zjištěných nedostatků podle § 18 odst. 1. Podle § 13a odst. 4 mají kontrolované (auditované) osoby povinnost informovat auditní orgán o přijetí a plnění opatření k nápravě auditem zjištěných nedostatků. Jde tedy o povinnost pouze informační povahy (již auditovaná osoba ovšem splní i v případě, že oznámí, že nedostatky zjištěné auditem neodstraní), nikoli o povinnost odstranit auditem zjištěné nedostatky.

\*\*\*

Všechny výše uvedené skutečnosti, podobně jako ještě některé další, o kterých bude pojednáno v následujících kapitolách, výmluvně dokládají, že mezi třemi skupinami kontrolních činností, které jsou zákonem společně podřazovány pod veřejnosprávní kontrolu, existují v jejich právní povaze natolik výrazné rozdíly a z toho vyplývající natolik rozdílné potřeby individualizace jejich normativního ztvárnění v zákoně, že jejich podřazení pod jeden společný právní institut, a tedy i jednu společnou část v zákoně je možno z legislativního hlediska považovat za zcela nevhodné. Je tím totiž zákonitě vytvářena značně komplikovaná, nepřehledná a místy až zavádějící legislativní materie, v níž je značně náročné nalézt jednotlivé prvky hmotněprávní a procesní úpravy obou fází příslušných kontrolních činností, resp. dokázat se v této úpravě elementárním způsobem vůbec zorientovat, i pro poučeného odborníka, natož pro běžného uživatele zákona.

Kromě toho přináší rozdílná povaha a s ní související rozdílná dílčí právní úprava tří skupin veřejnosprávní kontroly zákonitě komplikace i např. pro interpretaci těch ustanovení zákona o finanční kontrole, která se dotýkají vzájemných vztahů (představují vzájemné průniky) mezi veřejnosprávní kontrolou a další skupinou finanční kontroly, označovanou jako *interní audit*. Podle ustanovení § 29 odst. 4 *útvár interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. V rozporu s nezávislým plněním úkolů útvaru interního auditu není, jestliže je tento útvár pověřen zajišťováním výkonu následné veřejnosprávní kontroly podle § 11 odst. 4 až 6.* Toto ustanovení je díky rozdílné povaze tří skupin veřejnosprávní kontroly nutno interpretovat restriktivně, tedy tak, že pod zde uvedenou veřejnosprávní kontrolou nelze spatřovat veřejnosprávní kontrolu v celém jejím rozsahu vymezeném v § 3 odst. 2, ale jen veřejnosprávní kontrolu prvních dvou skupin. Útvary interního auditu totiž nejsou vykonavatelem té



části veřejnosprávní kontroly, která je auditem podle přímo použitelných předpisů Evropské unie.

Podobně je nutno postupovat i v případě ustanovení § 29 odst. 5, podle kterého *v případech s malou pravděpodobností výskytu rizik při hospodaření s veřejnými prostředky, a to zejména v návaznosti na povahu zajišťovaných úkolů, strukturu a stupeň obtížnosti vnitřního řízení, mohou orgány veřejné správy podle § 8 odst. 1 [tj. správci kapitoly státního rozpočtu] u organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti, územní samosprávné celky podle § 9 odst. 3 u svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti a dobrovolné svazky obcí podle § 9a odst. 3 u jimi zřízených příspěvkových organizací nahradit funkci útvaru interního auditu výkonem veřejnosprávní kontroly podle části druhé tohoto zákona.* I toto ustanovení je nutno vzhledem k rozdílné povaze a navazující dílčí právní úpravě tří skupin veřejnosprávní kontroly interpretovat restriktivně, tedy opět tak, že pod zde uvedenou veřejnosprávní kontrolou nahrazující funkci útvaru interního auditu lze spatřovat jen veřejnosprávní kontrolu podle prvních dvou skupin, protože vykonavatelé veřejnosprávní kontroly uvádění v tomto ustanovení nejsou Auditním orgánem určeným pro výkon auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie.

### **VII.3 Úprava vytváření primárních systémových předpokladů pro zavedení a uskutečňování finanční kontroly v orgánu veřejné správy**

Jak již bylo výše uvedeno, předmět úpravy obsažené v zákoně o finanční kontrole se zcela nevyčerpává úpravou sedmi skupin kontrolních činností, jimiž je naplňována finanční kontrola ve smyslu tohoto zákona, protože jeho součástí jsou i činnosti, které sice s uvedenými kontrolními činnostmi velmi úzce souvisejí, ale samy jimi (s ohledem na obecný význam pojmu kontrola) přímo nejsou. Nespočívají totiž v porovnávání skutečného stavu se stavem žádoucím a vyhodnocování jejich vzájemných odchylek, nýbrž především ve vytváření primárních systémových předpokladů (přijímání opatření organizačně systémové povahy) pro zavedení a uskutečňování těchto kontrolních činností a pro zajištění jejich vzájemné provázanosti a odpovídající přiměřenosti a účinnosti.

Úprava těchto „nekontrolních“ činností orgánů veřejné správy se v zákoně nenachází na jednom místě, nýbrž přinejmenším na pěti místech, přičemž mezi těmito jednotlivými pasážemi úpravy opět částečně dochází k vzájemným překryvům a přesahům, jejichž skutečný smysl či dopady lze dovozovat jen obtížně, neboť jsou zřejmě výsledkem opět nejspíše jen

formulační nahodilosti, resp. nedůsledně promyšleného systematického uspořádání celkové materie zákona.

- a) V obecných ustanoveních části první v § 5, přílehlavě nazvaném *Organizační zajištění finanční kontroly*, je v odstavci 1 stanovena celková povinnost vedoucích orgánů veřejné správy, aby v rámci své řídicí pravomoci zabezpečili organizování, řízení a zajištění přiměřenosti a účinnosti finanční kontroly v orgánech veřejné správy (tzn. všech segmentů finanční kontroly, zřejmě však s výjimkou finanční kontroly podle mezinárodních smluv), přičemž v písmenech a) až e) jsou stanoveny jednotlivé konkrétní povinnosti potřebné k naplnění této celkové povinnosti.
- b) V části druhé o veřejnosprávní kontrole v hlavě první, nazvané *Působnost kontrolních orgánů*, v § 8, nadepsaném *Působnost správců kapitol státního rozpočtu*,<sup>68</sup> odstavci 1 větě první je (v rozporu s tím, že ustanovení má podle názvu části druhé vymezovat působnost správců kapitol státního rozpočtu jako kontrolních orgánů jen ve vztahu k veřejnosprávní kontrole) stanovena správcům kapitol státního rozpočtu organizačně systémová povinnost vytvořit systém finanční kontroly týkající se všech segmentů finanční kontroly (zřejmě s výjimkou finanční kontroly podle mezinárodních smluv). Správce kapitoly státního rozpočtu je podle tohoto ustanovení *povinen vytvořit systém finanční kontroly podle tohoto zákona, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti*.<sup>69</sup> Podle věty druhé citovaného ustanovení pak správce kapitoly státního rozpočtu *současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému*. Tuto povinnost, která je však už, na rozdíl od předchozí povinnosti, výkonem kontroly, a sice veřejnosprávní kontroly náležející do její druhé skupiny (viz předchozí subkapitola), vykonává správce kapitoly pouze vůči té části systému finanční kontroly zavedeného podle věty první, kterou zajišťuje (resp. provádí) kontrolu hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti.
- c) V části druhé o veřejnosprávní kontrole v hlavě první, nazvané *Působnost kontrolních orgánů*, v § 9, nadepsaném *Působnost územních samosprávných celků*,<sup>70</sup> odstavci 3 větě první je (opět v rozporu s tím, že ustanovení má podle názvu části druhé vymezovat působnost územních

<sup>68</sup> Správci kapitol státního rozpočtu jsou ovšem současně také orgány veřejné správy ve smyslu legální definice obsažené v § 2 písm. a) zákona čili na jejich vedoucí se vztahuje rovněž ustanovení § 5.

<sup>69</sup> Ustanovení § 8 odst. 1 věty první by tedy mělo být při stávající systematické záležitosti zákona o finanční kontrole zařazeno spíše do ustanovení § 5, *Organizační zajištění finanční kontroly*.

<sup>70</sup> Územní samosprávné celky jsou ovšem současně také orgány veřejné správy ve smyslu legální definice obsažené v § 2 písm. a) zákona čili na jejich vedoucí se vztahuje rovněž ustanovení § 5.

samosprávných celků jako kontrolních orgánů jen ve vztahu k veřejnosprávní kontrole) stanovena územním samosprávným celkům organizačně systémová povinnost vytvořit systém finanční kontroly týkající se všech segmentů finanční kontroly (zřejmě s výjimkou finanční kontroly podle mezinárodních smluv). Územní samosprávné celky jsou podle tohoto ustanovení *povinny vytvořit systém finanční kontroly podle tohoto zákona, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti*.<sup>71</sup> I v tomto případě pak územní samosprávný celek podle věty druhé citovaného ustanovení *současně zajistí prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému*. Tuto povinnost, která je však už, na rozdíl od předchozí povinnosti, výkonem kontroly, a sice veřejnosprávní kontroly náležející do její druhé skupiny (viz předchozí subkapitola), vykonává územní samosprávný celek pouze vůči té části systému finanční kontroly zavedeného podle věty první, kterou zajišťuje (resp. provádí) kontrolu hospodaření svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti.

- d) Obdobná úprava jako v předchozích dvou případech se pak nachází i v ustanovení § 9a, nazvaném *Působnost dobrovolných svazků obcí*,<sup>72</sup> odst. 3 věta první, kde je shodně (a se shodnými problémy) jako pro územní samosprávné celky stanovena dobrovolným svazkům obcí organizačně systémová povinnost týkající se všech segmentů finanční kontroly (zřejmě opět s výjimkou finanční kontroly podle mezinárodních smluv). Dobrovolné svazky obcí jsou podle tohoto ustanovení *povinny vytvořit systém finanční kontroly podle tohoto zákona, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření jimi zřízených příspěvkových organizací*.<sup>73</sup> Rovněž toto ustanovení obsahuje i větu druhou, podle které dobrovolný svazek obcí *současně zajistí prověření přiměřenosti a účinnosti tohoto systému*. I zde platí, že jde o povinnost, která je, na rozdíl od povinnosti podle věty první, výkonem veřejnosprávní kontroly náležející do její druhé skupiny (viz opět předchozí subkapitola) a kterou dobrovolný svazek obcí vykonává pouze vůči té části systému finanční kontroly zavedeného podle věty první, kterou zajišťuje (resp. provádí) kontrolu hospodaření příspěvkových organizací, které sám zřídil.

71 Ustanovení § 9 odst. 3 věty první by tedy mělo být při stávající systematice zákona o finanční kontrole zařazeno spíše do ustanovení § 5, *Organizační zajištění finanční kontroly*.

72 Dobrovolné svazky obcí jsou ovšem současně také orgány veřejné správy ve smyslu legální definice obsažené v § 2 písm. a) zákona čili na jejich vedoucí se vztahuje rovněž ustanovení § 5.

73 Ustanovení § 9a odst. 3 věty první by tedy mělo být při stávající systematice zákona o finanční kontrole zařazeno spíše do ustanovení § 5, *Organizační zajištění finanční kontroly*.

- e) V části čtvrté, nazvané *Vnitřní kontrolní systém*, v hlavě I, označené *Zavedení, udržování a prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému*, v § 25, nazvaném *Povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucích zaměstnanců*, je v odstavci 1 stanovena vedoucímu orgánu veřejné správy organizačně systémová povinnost *zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém* a dále konkrétní dílčí povinnosti k jejímu naplnění. V odstavci 4 je pak stanovena povinnost všem vedoucím zaměstnancům orgánu veřejné správy *zajistit fungování vnitřního kontrolního systému* a dále některé konkrétní dílčí povinnosti s tím související.

## VII.4 Úprava souhrnného analytického (výsledného) hodnocení uplatňovaného systému finanční kontroly

V ustanoveních § 5, 8, 9 a 9a zákona jsou vedoucím orgánů veřejné správy, správčům kapitol státního rozpočtu, územním samosprávným celkům a dobrovolným svazkům obcí uloženy ještě další specifické povinnosti, které se svou povahou odlišují od jednotlivých skupin kontrolních činností naplňujících finanční kontrolu jako celek a od povinností organizačně systémové povahy uvedených v předchozí subkapitole. Jejich formulace v zákoně by přitom při uplatnění izolovaného doslovného výkladu mohly na první pohled svádět k myšlence, že by mohlo jít o další (tedy již osmou) skupinu kontrolních činností uskutečňovaných v rámci finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole.

Podle § 5 odst. 1 písm. e) jsou vedoucí orgánů veřejné správy při zavádění a řízení finanční kontroly v orgánu veřejné správy povinni mimo jiné *sledovat a vyhodnocovat výsledky finanční kontroly a při zjištění nedostatku neprodleně přijímat konkrétní opatření k nápravě, jakož i systémová opatření, která mají za cíl předcházet a včas odhalovat nesprávné operace a jejich příčiny*.

Podle § 8 odst. 1 věty druhé in fine jsou správci kapitol státního rozpočtu, kteří jsou povinni vytvořit systém finanční kontroly podle tohoto zákona, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření organizačních složek státu a příspěvkových organizací ve své působnosti, povinni zajistit *pravidelně, nejméně jednou ročně hodnocení* tohoto systému.

Podle § 9 odst. 3 věty druhé in fine jsou územní samosprávné celky, které jsou povinny vytvořit systém finanční kontroly podle tohoto zákona, kterým zajistí finanční kontrolu jak svého hospodaření, tak i hospodaření svých organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti, povinny zajistit *pravidelně, nejméně jednou ročně hodnocení* tohoto systému. Totéž pak platí podle § 9a odst. 3 věty druhé in fine pro dobrovolné svazky obcí.

Zakotvení těchto „sledovacích“, „vyhodnocovacích“ či „hodnotících“ povinností vedoucích orgánů veřejné správy, správců kapitol státního rozpočtu, územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí v dotčených ustanoveních zákona však nemůže znamenat, přihlédně-li se k jejich systematickému zařazení a jejich věcným souvislostem s ostatními ustanoveními zákona a rovněž i prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb., že by se jimi zakládala nějaká další samostatně se vyčleňující skupina finanční kontroly s vlastním specifickým předmětem či postupem prováděným odděleně od ostatních skupin veřejnosprávní kontroly či dalších skupin finanční kontroly podle tohoto zákona.

Je naopak zřejmé, že jde o činnosti charakteru souhrnně-analytického (výsledného) hodnocení a popř. i určité supervizní reakce na ně, a to ve vztahu k celému „resortnímu“ systému finanční kontroly a jím pořízeným zjištěním. Pro naplnění jejich účelu je tedy potřebné plně využívat výsledky již provedených veřejnosprávních finančních kontrol (všech jejich tří skupin) i kontrol v rámci dalších skupin finanční kontroly v daném „resortu“ příslušného orgánu veřejné správy.

K tomuto závěru přispívá i skutečnost, že uvedené hodnotící činnosti mají, jak to vyplývá z celkového kontextu úpravy, výraznou vazbu především na vytváření ročních zpráv o výsledcích finanční kontroly, které podle § 22 zákona podává Ministerstvo financí vládě a orgány veřejné správy Ministerstvu financí a jejichž součástí je i hodnocení přiměřenosti a účinnosti zavedených systémů finanční kontroly. Ze znění § 33 odst. 3 prováděcí vyhlášky č. 416/2004 Sb. ve vztahu k ustanovení § 32 odst. 1 písm. c) této vyhlášky přitom vyplývá, že k naplnění požadavku zhodnocení přiměřenosti a účinnosti zavedených systémů finanční kontroly ve sledovaném kalendářním roce orgánu veřejné správy postačí, jestliže uvede *stručný popis jím zavedeného systému finanční kontroly*. Ve stejném smyslu pak vyznívá i metodický pokyn Ministerstva financí CHJ č. 8, „Náležitosti roční zprávy o výsledcích finančních kontrol pro rok 2019 a dále“, jehož některá ustanovení potvrzují souhrnně hodnotící a do značné míry i popisný charakter této roční zprávy. V čl. 1 bodu 3 tohoto metodického pokynu se uvádí, že pokud jde o zhodnocení přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly, *jedná se o informaci o fungování systému veřejnosprávní kontroly a vnitřního kontrolního systému. Zhodnocení přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly ve sledovaném roce bude vykazováno prostřednictvím stručného popisu zavedeného systému finanční kontroly. V rámci této části zprávy orgán veřejné správy zodpoví v informačním systému předdefinované otázky. Jde o informace, které jsou běžně dostupné a nebude potřeba pro jejich zodpovězení zavádět žádnou speciální evidenci nebo sběr dat.*



# Kapitola VIII

## Problémy vymezení obsahu a rozsahu vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy v zákoně o finanční kontrole

Zdrojem problémů nejasného vymezení vnitřního kontrolního systému v zákoně o finanční kontrole je na prvním místě určitý rozpor mezi tím, jak je toto vymezení strukturálně a obsahově koncipováno v obecných ustanoveních v části první zákona v § 3 odst. 4 písm. a) a b) a jak odlišně je naproti tomu pojato v části čtvrté zákona upravující vnitřní kontrolní systém.

Dalším zdrojem problémů jsou pak zjevné chyby systematického rozmístění některých ustanovení zákona v jeho části čtvrté, jejich ne zcela srozumitelné znění či nejasné vyjádření jejich vzájemných vztahů.

### VIII.1 Rozpor ve vymezení vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy v částech první a čtvrté zákona

Podle § 3 odst. 1 písm. c) tvoří finanční kontrolu, jež je v návěti § 3 odst. 1 jako celek definována jako *součást systému finančního řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky*, mimo jiné též *vnitřní kontrolní systém* v orgánech veřejné správy podle § 25 až 31. Co konkrétně tento vnitřní kontrolní systém zahrnuje, pak návazně určují ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) a b) zákona. Podle nich vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy zahrnuje výslovně pouze dvě skupiny kontrolních činností, a sice pod písm. a) uvedenou řídicí kontrolu a pod písm. b) uvedený interní audit (k čemuž je ovšem třeba hned dodat, že interní audit není obligatorní, nýbrž jen fakultativní součástí vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, protože za podmínek vymezených v § 29 odst. 5 a 6 nemusí být v orgánu veřejné správy vůbec zaveden).

Slovní spojení *řídicí kontrola* je v § 3 odst. 4 písm. a) zavedenou legislativní zkratkou označující finanční kontrolu realizovanou „po linii řízení“, resp. podle zásady „kdo řídí, kontroluje“, neboť jde o kontrolu *zajišťovanou odpovědnými vedoucími zaměstnanci jako součást vnitřního řízení orgánu veřejné správy při přípravě [finančních a majetkových] operací před jejich schválením, při průběžném uskutečňování sledovaných operací až do jejich konečného vypořádání*

a vyúčtování a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření. Slovní spojení *interní audit* je pak v § 3 odst. 4 písm. b) zavedenou legislativní zkratkou označující *organizačně oddělené a funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly, včetně prověřování správnosti vybraných finančních a majetkových operací*, tedy vlastně kontrolu řídicí kontroly (tedy určitou formu superkontroly).

Podle vymezení vnitřního kontrolního systému provedeného v § 3 odst. 4 zákona by tedy obsahem podrobnější úpravy tohoto systému v části čtvrté zákona v § 25 až 31 měla být pouze úprava řídicí kontroly a interního auditu. Z definice vnitřního kontrolního systému podle § 3 odst. 4 také plyne, že tento systém by neměl zahrnovat jiné činnosti než ty, které mají kontrolní povahu, tedy jejichž jádrem je porovnávání skutečného stavu se stavem žádoucím a vymezování jejich vzájemných odchylek. A nakonec by podle uvedené definice měl být vnitřní kontrolní systém, tedy jak řídicí kontrola, tak interní audit, které jej tvoří, zaměřen výhradně na kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky v orgánu veřejné správy.

V části čtvrté zákona, která obsahuje podrobnější úpravu vnitřního kontrolního systému, je však vnitřní kontrolní systém pojat širěji, než jak je vymezen ve výše citovaném § 3 odst. 4. To je patrné již ze systematického členění této části na tři hlavy, z nichž druhá a třetí svými názvy *Řídicí kontrola* a *Interní audit* korespondují s oněmi legislativními zkratkami zavedenými v § 3 odst. 4 písm. a) a b). Hlava první, nazvaná *Zavedení, udržování a prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému*, kterou tvoří jediný § 25, nazvaný *Povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucích zaměstnanců*, je zde oproti § 3 odst. 4 navíc, protože upravuje činnost, která není obsažena v legálních definicích uvedených v tomto ustanovení. Na okraj je ještě možno zmínit, že je nelogické a odporující zaužívaným zásadám členění legislativního textu, když je celá hlava zákona, která má určitý název, tvořena jediným paragrafem, který má jiný název, než je název hlavy, ve které je zařazen. Pak je zjevné, že jeden z názvů je nadbytečný. V tomto případě je to spíše název paragrafu, neboť je obsahově neurčitější než název hlavy, který vymezuje věcný obsah úpravy, tedy co bude předmětem povinností vedoucího orgánu veřejné správy a jeho vedoucích zaměstnanců.

## **VIII. 2 Povaha úpravy obsažené v § 25 zákona a v ní obsažené nejasnosti související s vymezením rozsahu vnitřního kontrolního systému**

Obsahem ustanovení § 25 ve skutečnosti není úprava kontrolních činností (a to navzdory názvu příslušné hlavy, který slibuje mj. úpravu *prověřování*



*účinnosti vnitřního kontrolního systému*, což je svou povahou kontrolní činnost), nýbrž činností, které sice s vnitřními kontrolními činnostmi velmi úzce souvisejí, ale samy jimi přímo nejsou. Činnosti označené jako *zavedení* a *udržování* (vnitřního kontrolního systému) totiž nespočívají v porovnávání skutečného stavu se stavem žádoucím a vyhodnocování jejich vzájemných odchylek, tedy v „prověřování“, nýbrž v přijímání opatření organizačně systémové povahy, resp. dalších organizačních opatření potřebných pro zavedení vnitřního kontrolního systému, uskutečňování kontrolních činností, které jej tvoří, zajištění vzájemné propojenosti těchto kontrolních činností a zajištění jejich odpovídající přiměřenosti a účinnosti. (Jde přitom o jednu z více úprav ukládajících vytváření primárních systémových předpokladů pro zavedení a uskutečňování finanční kontroly v orgánu veřejné správy, o nichž bylo celkově pojednáno v subkapitole VII.3.)

Úprava obsažená v § 25 je přitom jako celek svým zvoleným strukturováním a konkrétním obsahem z legislativního hlediska do značné míry nesrozumitelná. Vzájemné vztahy mezi mnohočetnými hypotézami a dispozicemi zde obsažených právních norem tvořených ve svém celku více zákonnými ustanoveními jsou natolik komplikovaně řetězeny, že je někdy velmi obtížné, ne-li vůbec nemožné dospět ke zjištění, jakou reálnou podobu má mít zákonem očekávané výsledné jednání vedoucího orgánu veřejné správy, resp. jaká má být souslednost jeho jednotlivých úkonů, kterými má naplňovat právní povinnosti, které mu právní normy v tomto ustanovení ukládají.

Například dispozice vyjádřená v § 25 odst. 2 písm. d) slovy *přijme veškerá nezbytná opatření k ochraně veřejných prostředků*, jako určitá část právní normy, se váže na další vícečetné části (hypotézy a dispozice) této normy, které jsou obsaženy v návěti § 25 odst. 2 a prostřednictvím odkazovacího ustanovení na § 5 jsou pak ještě provázány s další právní normou a tyto další části normy se pak zase dále váží na hypotézy a dispozice obsažené v § 25 odst. 1. Pokud se vyjde ze samotného legislativního textu, pak se zde při velmi zjednodušeném vyjádření stanoví, že ke splnění povinnosti zavést odpovídající vnitřní kontrolní systém je vedoucí orgánu veřejné správy povinen vymezit postavení a působnost organizačních složek státu a dalších organizačních jednotek a jejich zaměstnanců tak, aby tím zajistil fungování řídicí kontroly a interního auditu, k čemuž přijme veškerá nezbytná opatření k ochraně veřejných prostředků.

V takto poskládaném složitém sledu myšlenek normotvůrce se ovšem adresát právní úpravy musí nutně ztrácet a jen těžko může mít jasno v tom, jaké konkrétní normativní pravidlo, kterým by se měl řídit, se zde vlastně zakládá. Nejeví se totiž např. jako logické, resp. nedává žádný rozumný smysl, že pro vymezení postavení a působnosti určitých organizačních složek

a zaměstnanců, kterým se má zajistit fungování řídicí kontroly a interního auditu (což představuje řešení otázek organizačně kompetenčního uspořádání uvnitř určitých struktur v působnosti orgánu veřejné správy), by měla být přijímána nějaká opatření k ochraně veřejných prostředků. Vymezení postavení a působnosti organizačních složek a zaměstnanců není totiž něčím, čeho by bylo možno dosáhnout přijetím opatření k ochraně veřejných prostředků (povahově i obsahově jde o zcela nesourodé činnosti).

Zvolený způsob legislativní textace vyvolává také další poměrně zásadní otázku, a sice zda systém vnitřní kontroly, který má vedoucí orgánu veřejné správy zavést a udržovat, je tvůrcem zákona o finanční kontrole chápán jako systém důsledně omezený jen na kontrolování hospodaření s veřejnými prostředky v daném orgánu veřejné správy (čili zda jde jen o vnitřní „finančně-hospodářský“ kontrolní systém), anebo zda jde o takový vnitřní kontrolní systém, od něž se očekává, že komplexně zahrne veškeré činnosti orgánu veřejné správy, tedy i ostatní věcné úkoly orgánu veřejné správy.

K druhému z těchto dvou pohledů může totiž navádět izolované doslovné znění některých ustanovení v § 25. Například podle odstavce 1 písm. b) je vedoucí orgánu veřejné správy povinen zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém, který *je způsobilý včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy*. Neboli pokud vyjdeme důsledně z této dikce, vnitřní kontrolní systém má být způsobilý zjišťovat nejen rizika, která vznikají v souvislosti s hospodařením s veřejnými prostředky, ale i rizika, která vznikají při plnění všech ostatních záměrů a cílů plynoucích z (věcné) působnosti orgánu veřejné správy.

Uvedené ustanovení § 25 lze považovat za možné reziduum původně širého koncipovaného návrhu zákona o kontrole ve veřejné správě z konce devadesátých let, které bylo zmiňováno v kapitole III. Jeho izolovaný doslovný výklad, pokud by byl přijímán, by pak mohl sekundárně „metastázovat“ i do interpretace dalších souvisejících otázek úpravy. Jde konkrétně o otázku obsahu a rozsahu kontrolní činnosti orgánů vykonávajících druhou skupinu veřejnosprávní finanční kontroly, jejímž specifickým předmětem je prověřování systémů finanční kontroly zavedených podle tohoto zákona z hledisek jejich přiměřenosti a účinnosti, tedy vnitřního kontrolního systému u kontrolovaných osob, a obdobně pak též o otázku obsahu a rozsahu interního auditu podle části čtvrté hlavy III zákona.

Pokud by se mělo mít za to, že vnitřní kontrolní systém musí zajišťovat též plnění těch úkolů orgánu veřejné správy, které se nacházejí za hranicemi finančního řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky, pak by se logicky měl uplatnit i výklad, že orgány, které provádějí v rámci

veřejnosprávní kontroly (její druhé skupiny) prověřování zavedených systémů finanční kontroly, mohou u kontrolovaných orgánů veřejné správy zjišťovat, zda jejich vedoucí zavedli systém vnitřní kontroly takto komplexně orientovaný na veškeré úkoly orgánu veřejné správy, a v souvislosti s tím pak kontrolovat i plnění těch úkolů orgánu veřejné správy, které přesahují finančně-hospodářský rámec jejich činnosti.

S ohledem na legální definici finanční kontroly zavedenou v návěti § 3 odst. 1, celkové systematické souvislosti i požadavek elementární vnitřní soudržnosti úpravy finanční kontroly jako celku lze však mít za nepochybné, že výše naznačované extenzivní interpretace ustanovení zákona o finanční kontrole o vnitřním kontrolním systému nemohou obstát. Uplatňování výkladu, podle kterého by vnitřní kontrolní systém podle zákona o finanční kontrole měl zajišťovat plnění úkolů orgánu veřejné správy i mimo finančně hospodářský rámec jeho činnosti, by navíc mohlo dovádět i k absurdním výsledkům.

Jestliže např. ke schváleným záměrům a cílům, resp. rozhodujícím úkolům Ministerstva vnitra jako orgánu veřejné správy patří dosahování určitých výsledků v ochraně státu před terorismem, pak by podle izolovaného doslovného znění § 25 odst. 1 písm. b) měl vnitřní kontrolní systém tohoto orgánu veřejné správy zřízený podle zákona o finanční kontrole vytvářet podmínky i pro plnění těchto úkolů. Což by implikovalo, že Ministerstvo financí, resp. orgány finanční správy vykonávající podle § 7 odst. 2 písm. a) veřejnosprávní kontrolu vůči Ministerstvu vnitra by měly v rámci prověřování přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly zavedeného na Ministerstvu vnitra zjišťovat, tedy odborně posuzovat a hodnotit, nakolik tyto společensky důležité výsledky resortu Ministerstva vnitra v boji s terorismem byly skutečně dosaženy, aby bylo možno učinit závěry o tom, zda vnitřní kontrolní systém ministerstva vytváří podmínky pro včasné zjišťování, vyhodnocování a minimalizování rizik spojených s jejich dosahováním a zda v souvislosti s tím nedošlo k porušení zákona o finanční kontrole.

Absurdnost takového výkladu, pokud by byl uplatňován, by byla zjevná nejen pro flagrantní narušování zákonem vymezených klíčových kompetencí jednotlivých resortů veřejné správy, ale i z toho důvodu, že orgány finanční správy, podobně jako útvary orgánů veřejné správy jiných resortů, které jsou určeny k výkonu veřejnosprávní finanční kontroly, samozřejmě nemohou disponovat náležitou odborností potřebnou ke kvalifikovanému posuzování a hodnocení celého širokého spektra všech věcných úkolů orgánů veřejné správy, které se uskutečňují za hranicemi problematiky hospodaření s veřejnými prostředky. Přesto je skutečností, že v některých protokolech pořizovaných z veřejnosprávních kontrol bývají v kontextu s prováděným

posuzováním přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému kontrolovaného orgánu veřejné správy obsažena i hodnocení plnění právních povinností z oblastí nalézajících se zcela za rámcem problematiky hospodaření s veřejnými prostředky.<sup>74</sup>

Na druhou stranu je nutno zdůraznit, že vedoucí orgánů veřejné správy, resp. všichni vedoucí zaměstnanci jsou samozřejmě povinni vytvořit v rámci daného orgánu či organizačního útvaru vnitřní kontrolní mechanismy, které postihují plnění veškerých úkolů těchto organizačních jednotek. Pokud však jde o úkoly realizované mimo rámec hospodaření s veřejnými prostředky, nemůže být tato jejich povinnost dovozována ze zákona o finanční kontrole, nýbrž z jiných zákonů, pokud ty v některých oblastech činnosti veřejné správy ukládají povinnosti systémově-kontrolního charakteru, anebo je nutno ji dovodit ze samotného obecně uplatňovaného principu „kdo řídí, kontroluje“, tedy principu odpovědnosti každého řídicího pracovníka za plnění veškerých jemu svěřených a jím řízených úkolů.

Je tedy zřejmé, že výklad zmíněného ustanovení § 25 odst. 1 písm. b), popř. i dalších v některých ohledech obdobně vyznívajících ustanovení zařazených do § 25 zákona o finanční kontrole, musí být nikoli doslovný, nýbrž v uvedeném smyslu restriktivní. Hovoří-li se tedy v tomto ustanovení o rizicích zjišťovaných v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy, je nutno mít na mysli rizika zjišťovaná v souvislosti s plněním těchto záměrů a cílů orgánu veřejné správy pouze ve vztahu k hospodaření s veřejnými prostředky.

### VIII.3 Problém označení a umístění úpravy prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému v zákoně

Jak již bylo naznačeno, jedním z problémů hlavy I v části čtvrté zákona o finanční kontrole je zásadní rozpor mezi jejím názvem a jejím normativním obsahem. Podle zvoleného názvu by obsahem hlavy měla být mj. úprava *prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému* (které je uskutečňováno ve vnitřních vztazích orgánu veřejné správy, tedy mimo rámec veřejnosprávní kontroly), ve skutečnosti se však normativní pravidla zakotvená v této hlavě

---

<sup>74</sup> Autoři této publikace se měli možnost o tom, že v rámci probíhajících veřejnosprávních kontrol podle zákona o finanční kontrole bývají v některých ojedinělých případech prováděna i hodnocení plnění právních povinností z oblastí za hranicemi hospodaření s veřejnými prostředky, jako např. požární ochrany či bezpečnosti práce, přesvědčit při provádění odborné konzultační činnosti v období let 2012–2019 pro obecně prospěšnou společnost Institut kontroly.

ničím takovým nezabývají. V tomto smyslu je tedy název uvedené hlavy formulován zavádějícím způsobem.

V této souvislosti je pak třeba řešit otázku, zda úprava prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému, které je uskutečňováno ve vnitřních vztazích orgánu veřejné správy, v zákoně o finanční kontrole zcela chybí, anebo zda je v něm sice v určité podobě obsažena, ale na nějakém jiném místě pod nějakým jiným a z tohoto hlediska tedy rovněž chybně zvoleným názvem některé z hlav zejména části čtvrté zákona, resp. pod nějakým chybně zvoleným názvem konkrétního paragrafu v rámci takové hlavy. Odpověď na tuto otázku zní, že úprava prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému v zákoně o finanční kontrole obsažena skutečně je, a sice v části čtvrté hlavě III, nazvané *Interní audit*, v ustanovení § 30, nadepsaného *Plánování interního auditu*, v odstavci 7.

Zde upravené prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému má povinnost zajistit nejméně jednou ročně vedoucí orgánu veřejné správy a toto prověřování představuje onen v subkapitole VII.1 zmíněný sedmý segment finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole, tj. segment, který není ani žádnou ze tří skupin veřejnosprávní finanční kontroly, ani finanční kontrolou podle mezinárodních smluv, ani řídicí kontrolou a ani interním auditem. Důvodem, proč bylo ustanovení o prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému zařazeno systematicky zcela zavádějícím způsobem do hlavy III o interním auditu a v jeho rámci do § 30 o plánování interního auditu, byla zřejmě specifická dílčí souvislost s interním auditem, která je v tomto ustanovení rovněž obsažena. S ohledem na tuto skutečnost je proto o tomto sedmém segmentu finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole blíže pojednáno v subkapitole IX.3, věnované problémům vymezení předmětu a priorit interního auditu.

#### **VIII.4 Výsledná interpretace obsahu (složení) vnitřního kontrolního systému podle zákona**

Na základě všeho, co bylo dosud v této kapitole uvedeno, je možno začít hledat odpověď na otázku, co vlastně tvoří podle normativního textu zákona o finanční kontrole vnitřní kontrolní systém v orgánu veřejné správy, tedy odpověď na otázku, na niž ustanovení § 3 odst. 4 písm. a) a b) a části čtvrté zákona dávají odpověď jednak vzájemně poněkud rozpornou, jednak poněkud neúplnou.

Při uplatnění metody systematického výkladu je možno se přiklonit k tomu, že vnitřní kontrolní systém je významně širší, než jak by plynulo

z izolovaného znění § 3 odst. 4 písm. a) a b), ale i než jak naznačuje systematické členění části čtvrté na tři hlavy, protože podle zákona jej tvoří vlastně čtyři složky:

- a) soubor opatření organizačně systémové povahy, která přijímají vedoucí orgánu veřejné správy a další vedoucí zaměstnanci tohoto orgánu podle § 25 zákona pro zavedení, fungování a udržování řídicí kontroly a interního auditu, a dále rovněž podle věty první návěti § 5 odst. 1 zákona v rámci tam upravené odpovědnosti vedoucích orgánů veřejné správy za organizování, řízení a zajištění přiměřenosti a účinnosti finanční kontroly,
- b) řídicí kontrola podle § 3 odst. 4 písm. a) a § 26 a 27,
- c) interní audit podle § 3 odst. 4 písm. b) a § 28 až 31 a
- d) prověřování vnitřního kontrolního systému, zajišťované vedoucím orgánem veřejné správy podle § 30 odst. 7 (blíže k tomu v subkapitole IX.3).

Je přitom nutno opět zdůraznit, že takovéto složení vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy vyplývá z neutrálního rozboru legislativního textu zákona o finanční kontrole, tak jak v platném znění existuje. Jde tedy o členění „nastolené“ tímto zákonem samotným. Na tom nemůže nic změnit skutečnost, že tzv. mezinárodně uznávané standardy,<sup>75</sup> z nichž mají vedoucí orgánů veřejné správy podle věty druhé v návěti § 5 odst. 1 při zavádění a řízení finanční kontroly vycházet, uplatňují členění vnitřního kontrolního systému postavené na odlišném základě. Podle nich je vnitřní kontrolní systém vytvářen pěti složkami, jež tvoří a) kontrolní prostředí, b) řízení rizik, c) řídicí a kontrolní mechanismy, d) informace a komunikace a e) monitoring.<sup>76</sup> Jde o pohled svou podstatou odlišný od pohledu právního, který musí obsahovat zákonná úprava tohoto systému. Právní úprava jako normativní regulace společenských, zde kontrolních, vztahů musí, resp. by měla, obsahovat výše uvedené právní aspekty těchto vztahů a na jejich základě pak odlišovat jednak různé druhy kontrol jako činností odehrávajících se mezi určitými subjekty s určitým specifickým předmětem kontrolního zjišťování, jednak činnosti spočívající v něčem jiném než v kontrole (jakkoli kontrole blízkém). V závislosti na tom pak musí přinášet i určité s tím korepondující legislativní členění právní úpravy tak komplementárního fenoménu, jakým bezesporu je vnitřní kontrolní systém v orgánu veřejné správy.

---

<sup>75</sup> V tomto smyslu zejména tzv. Integrovaný rámec vnitřní kontroly (Internal Control – Integrated Framework) vydaný v roce 2013 mezinárodní iniciativou COSO (Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission), dostupný na [www.coso.org](http://www.coso.org).

<sup>76</sup> Blíže k tomu viz CZUDEK KRANECOVÁ, J. – CZUDEK, D. – KOUČKÁ HÖFFEROVÁ, T. – VUONGOVÁ, A. *Komentář k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě*, s. 46 a násl.

Současně s tím je ale nutno říci, že odlišná povaha a odlišné obsahové i terminologické pojetí vnitřního kontrolního systému na jedné straně v zákoně a na druhé straně v neprávním dokumentu nevládní mezinárodní organizace, na který zákon obecně bez jakékoli bližší individualizace odkazuje, samozřejmě nutně neznamená, že normativní pravidla obsažená v zákoně o finanční kontrole ve svém znění nevycházejí i z dotčených mezinárodně uznávaných standardů (resp. ze zkušeností spojených s jejich uplatňováním) či že jsou s nimi v rozporu. Stejně tak to neznamená, že vedoucí orgánů veřejné správy nemohou při plnění svých zákonných povinností formulovaných zákonem o finanční kontrole z těchto mezinárodně uznávaných standardů racionálně vycházet. Nicméně pravidla mezinárodních standardů vnitřní finanční kontroly nelze pojímat jako normy „vyšší právní síly“, nežli je zákon o finanční kontrole, protože tato pravidla nejsou vůbec právními normami. Nelze tedy na jejich základě (podle nich) překreslovat obsah právních norem samotného zákona o finanční kontrole zjištěný jejich interpretací.

V případném „sporu“ o to, jestli je vnitřní kontrolní systém orgánu veřejné správy konstituovaný zákonem o finanční kontrole tvořen čtyřmi složkami, které vyplývají ze znění tohoto zákona, nebo pěti odlišnými složkami, které podává znění mezinárodně uznávaných standardů, je tedy nutno dát v právním státě jednoznačně přednost tomu, co stanoví zákon. Pak lze přirozeně hledat konstruktivní odpověď na otázku, v kterých konkrétních ustanoveních zákona o finanční kontrole, resp. v kterých složkách vnitřního kontrolního systému v pojetí zákona o finanční kontrole, lze nalézat jednotlivé prvky komponent vnitřního kontrolního systému v pojetí mezinárodně uznávaných standardů, tedy pokoušet se o odhalení, jakým způsobem dochází vlastně k vzájemnému prolínání obou těchto (společensky i odborně nepochybně relevantních) členění.

Věc ale nelze pojmut např. tak, že vnitřní kontrolní systém orgánu veřejné správy je ve smyslu zákona o finanční kontrole tvořen jednak řídicí kontrolou a interním auditem, protože o nich výslovně hovoří zákon o finanční kontrole jako o složkách vnitřního kontrolního systému, a jednak kontrolním prostředím, řízením rizik, řídicími a kontrolními mechanismy, informacemi a komunikacemi a monitoringem, protože o nich zase hovoří zákonem obecně odkazované mezinárodně uznávané standardy. Takový pohled na věc by jednak odporoval pravidlům formální logiky, protože by znamenal chaotické směšování různých, tedy na jiných principech i odlišné terminologii stojících a do značné míry nekompatibilních klasifikačních přístupů k určité věcné problematice, jednak by znamenal nedovolené nadřazování pravidel neprávního dokumentu nad platný zákon.





# Kapitola IX

## Problémy vymezení předmětu a priorit interního auditu v zákoně o finanční kontrole

Problémy nejasného vymezení předmětu a priorit interního auditu jsou v zásadě trojí.

### IX.1 Dvojitý rozdílný vymezení pojmu interního auditu v zákoně a výsledná interpretace legální definice interního auditu

Vymezení pojmu *interní audit* je v zákoně o finanční kontrole vyjádřeno způsobem, který je možno označit za vnitřně rozporný a legislativně zmatečný. Zákon totiž obsahuje nikoli jedno, ale nelogicky dvě různá vymezení tohoto jednoho a téhož pojmu, tedy vlastně dvě různé legální definice, obsažené jednak v § 3 odst. 4 písm. b), jednak v návěti § 28 odst. 2 zákona, z nichž každá spatřuje, vyjde-li se důsledně z jejich doslovného znění, předmět a priority interního auditu v poněkud jiných činnostech, kterými má být naplňován. Pro zjištění skutečného předmětu a smyslu (účelu) interního auditu podle zákona o finanční kontrole nelze proto vystačit s doslovným zněním jednoho či druhého ustanovení zákona, ale je nutno k němu dospět systematickým právním výkladem, který vezme v úvahu jak znění obou těchto ustanovení v jejich vzájemných souvislostech, tak i znění některých dalších ustanovení zákona vztahujících se k internímu auditu.

Jak již bylo uvedeno v kapitole VIII, podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona o finanční kontrole se interním auditem rozumí *organizačně oddělené a funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly, včetně prověřování správnosti vybraných operací*. Pro takto formulovanou první legální definici je zavedena legislativní zkratka *interní audit* (slovy *dále jen „interní audit“*). Podle návěti § 28 odst. 2 je však, zcela bez ohledu na již jednou takto zákonem zavedenou legislativní zkratku, vymezen interní audit jako *nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy*.

První legální definice tedy jednoznačně klade důraz na vymezení interního auditu jako kontrolní činnosti, která je kontrolou kontroly neboli superkontrolou. Má jít o kontrolní činnosti neodehrávající se v primárním, nýbrž

v sekundárním (nadstavbovém) „patře“ systému vnitřních finančně kontrolních mechanismů v orgánech veřejné správy, protože se jí má ověřovat, nakořik je přiměřený a účinný jiný (primární) segment finanční kontroly podle zákona o finanční kontrole, tj. řídící kontrola. Správnost jednotlivých finančních a majetkových operací orgánu veřejné správy se ve smyslu této první legální definice prověřuje v rámci interního auditu jen výběrovým způsobem a vždy jen za účelem prověření přiměřenosti a účinnosti řídící kontroly (což vyplývá mj. z použití slovních výrazů *včetně* a *vybraných*).

Druhá legální definice interního auditu naopak staví z hlediska použité slovní konstrukce přezkoumávání a vyhodnocování jednotlivých finančních a majetkových operací významově na stejnou úroveň jako provádění superkontrolní činnosti spočívající v přezkoumávání a vyhodnocování (tj. kontrole) vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy. Přezkoumávání a vyhodnocování operací se uvádí v této definici na prvním místě a bez použití výrazu *vybraných*, který ve výše uvedené první definici interního auditu omezuje prověřování správnosti finančně majetkových operací pouze na takové operace (nebo jejich množství), které jsou v konkrétním případě nezbytné k přezkoumání a vyhodnocení přiměřenosti a účinnosti řídící kontroly v orgánu veřejné správy. Absence výrazu *vybraných* ve vztahu k přezkoumávaným a vyhodnocovaným operacím a použití souřadící spojky *a* mezi přezkoumáváním a vyhodnocováním operací (přezkoumáváním a vyhodnocováním) vnitřního kontrolního systému znamená, že podle této druhé definice se přezkoumávání a vyhodnocování operací nepovažuje za nedílnou součást přezkoumávání a vyhodnocování vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, ale za relativně samostatnou kontrolní činnost realizovanou při výkonu interního auditu vedle přezkoumávání a vyhodnocování vnitřního kontrolního systému. Na druhé straně tato druhá legální definice přisuzuje internímu auditu významnější roli, pokud jde o rozsah superkontrolní činnosti, protože první definice výslovně omezuje interní audit pouze na kontrolu řídící kontroly, kdežto podle druhé definice se internímu auditu přisuzuje úloha přezkoumávat a vyhodnocovat celý vnitřní kontrolní systém orgánu veřejné správy.

Pro vymezení pojmu interního auditu je však třeba vzít v úvahu i další zákonná ustanovení, jako např. § 31 odst. 1 ve vztahu k § 28 odst. 1 a § 31 odst. 3, která upravují výsledné auditní dokumenty (obsah zprávy o provedeném interním auditu a obsah roční zprávy o výsledcích interního auditu) a výstižně naznačují, co je účelem interního auditu, resp. jaké konkrétní výstupy se od provedeního interního auditu vlastně očekávají. Dále jde o další ustanovení § 28, nazvaného *Funkční nezávislost interního auditu*, a § 29, nazvaného *Postavení interního auditu*, a přihlédnout je třeba rovněž k tomu,

jak je interní audit charakterizován v dokumentech mezinárodní asociace interních auditorů vydávající mezinárodně uznávané auditorské standardy.<sup>77</sup>

Posoudí-li se obě výše uvedené definice téhož právního pojmu interního auditu v jejich vzájemné logické souvislosti a vezmou-li se současně v úvahu uvedená další zákonná ustanovení a charakteristiky interního auditu podle mezinárodních auditorských standardů, je možno dospět k pojmovým znakům interního auditu podle zákona o finanční kontrole (tj. atributům, bez nichž interní audit není interním auditem ve smyslu zákona o finanční kontrole), kterými podle našeho názoru jsou:

- a) organizační začlenění a uskutečňování interního auditu jako jedné z forem výlučně vnitřní kontrolní činnosti, kterou se v teorii kontroly rozumí kontrola uskutečňovaná uvnitř uzavřeného odpovědnostního okruhu, v případě vnitřní kontrolní činnosti podle zákona o finanční kontrole uvnitř odpovědnostního okruhu vedoucího orgánu veřejné správy, a která je již z definice v protikladu (a contrario sensu) s kontrolou externí, uskutečňovanou zvnějšku, tj. zpoza hranic tohoto odpovědnostního okruhu;
- b) nezávislost interního auditu, jež je zajištěna organizačním oddělením vykonavatele interního auditu od vnitřních řídicích struktur orgánu veřejné správy a přímou podřízeností vykonavatele interního auditu výhradně vedoucímu orgánu veřejné správy. Podřízenost vedoucímu orgánu veřejné správy však současně znamená, že nezávislost interního auditu není absolutní, nýbrž pouze relativní;
- c) převážně superkontrolní charakter kontrolní činnosti, již je interní audit naplňován. Jde o kontrolu kontroly a o kontrolu opatření majících zajistit fungování kontroly, s prioritním důrazem na postižení systémových souvislostí přiměřenosti a účinnosti vnitřních kontrolních mechanismů orgánu veřejné správy;
- d) přinášení specifické přidané hodnoty pro orgán veřejné správy, která přesahuje rámec výstupů standardní kontrolní činnosti zaměřující se na pouhé odhalování a vymezování nedostatků. Tato přidaná hodnota spočívá v systémovém hodnocení kvality vnitřního kontrolního systému jako významné součásti systému vnitřního řízení orgánu veřejné správy a ve formulování doporučení pro budoucí činnost orgánu veřejné správy,

---

<sup>77</sup> Podle aktuálního znění dokumentu Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, jehož vydavatelem je The Institute of Internal Auditors, Inc., se sídlem v USA, je interní audit definován jako nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit podle této definice pomáhá organizaci dosahovat jejich cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace.

přinášejících zkvalitnění řízení jeho provozní a finanční činnosti a vnitřního kontrolního systému.

V souvislosti s tím je pak možno dospět i k legální definici interního auditu v její syntetizované výsledné (právní interpretací vytvořené) podobě. Interním auditem podle zákona o finanční kontrole je takto zřejmě možno rozumět organizačně oddělené a funkčně nezávislé přezkoumávání celého vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy předpokládaného zákonem o finanční kontrole z hledisek jeho přiměřenosti a účinnosti, včetně přezkoumávání správnosti vybraných finančních a majetkových operací z hlediska jejich správnosti.

## IX.2 Nejasnosti vymezení rozsahu interního auditu

Druhý problém nejasného vymezení interního auditu souvisí s tím, o čem již bylo pojednáno v subkapitole VIII.2, a sice s do jisté míry nejasným vymezením obsahu a rozsahu celého vnitřního kontrolního systému, jehož je interní audit součástí. Tato nejasnost spočívá v tom, zda má systém vnitřní kontroly sloužit pouze pro naplňování cílů a úkolů orgánu veřejné správy při hospodaření s veřejnými prostředky, anebo zda má sloužit pro naplňování všech rozhodujících cílů a úkolů orgánu veřejné správy, tedy včetně těch, které se věcně nalézají zjevně za hranicemi hospodaření s veřejnými prostředky. Samotné doslovné znění některých ustanovení zákona upravujících interní audit totiž může navádět k výkladu, že úkolem interního auditu je v rámci přezkoumávání a vyhodnocování vnitřního kontrolního systému zjišťovat, nakolik jsou v orgánu veřejné správy plněny jeho veškeré rozhodující úkoly, tedy i jiné nežli finančně hospodářské úkoly.

Například podle § 28 odst. 2 písm. a) interní audit zjišťuje, *zda právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány*, a podle písmene f) zjišťuje, *zda dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny*. Díkce těchto ustanovení tedy v sobě neobsahuje žádná omezení takového zjišťování na plnění úkolů z oblasti hospodaření s veřejnými prostředky a nastoluje tak obdobné otázky jako ustanovení § 25 odst. 1 písm. b) zákona.

K tomu je ovšem nutno uvést, že pokud platí závěr, již výše dovozený v subkapitole VIII.2, o tom, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. b) musí být s ohledem na obecně deklarovaný společenský účel, celkové systematické souvislosti a požadavek elementární vnitřní soudržnosti úpravy finanční kontroly interpretováno restriktivně, pak totéž musí analogicky platit i pro výklad

ustanovení § 28. V tomto smyslu by tedy měl interní audit např. zjišťovat, zda jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány jen ty právní předpisy, stanovená opatření a postupy, které ukládají povinnosti přímo související s hospodařením s veřejnými prostředky apod. Jinými slovy, interní audit podle zákona o finanční kontrole je zaměřen výlučně na hospodaření s veřejnými prostředky (veřejnými financemi, věcmi, majetkovými právy a jinými majetkovými hodnotami patřícími státu nebo vymezeným právnickým osobám), nikoli tedy na plnění jiných věcných (nehospodářských) či politických úkolů orgánu veřejné správy (jako např. na Ministerstvu vnitra na plnění úkolů boje s mezinárodním terorismem, zajišťování vnitřního pořádku a bezpečnosti či požární ochrany nebo na Ministerstvu obrany plnění úkolů vyzbrojování Armády ČR). Hospodaření s veřejnými prostředky je však interním auditem samozřejmě posuzováno v úzkém kontextu s těmito věcnými a politickými úkoly orgánu veřejné správy i ostatními podmínkami pro naplňování společenského poslání, pro něž byl orgán veřejné správy zřízen.

Pro úplnost je pak nutno zmínit, že k problému nejasného vymezení rozsahu interního auditu patří svým způsobem i ustanovení § 29 odst. 4 a 5 zákona o finanční kontrole, která se dotýkají vzájemných vztahů (představují vzájemné průniky) mezi veřejnosprávní kontrolou a interním auditem a která je nutno vzhledem k rozdílné právní povaze a navazujícím dílčím úpravám tří skupin veřejnosprávní kontroly interpretovat restriktivně, jak o tom bylo již pojednáno v závěru subkapitoly VII.2.

### **IX.3 Interní audit ve vztahu k povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy zajistit prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému**

Konečně třetí problém nejasného vymezení interního auditu souvisí s tím, o čem již byla učiněna předběžná zmínka v subkapitole VIII.3, a sice s obsahem ustanovení § 30 odst. 7 zařazeného v paragrafu s názvem *Plánování interního auditu*. Ustanovení zní: *Vedoucí orgánu veřejné správy nejméně jednou ročně zajistí prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému, který zahrnuje všechny kontrolní činnosti v rámci vnitřního provozního a finančního řízení tohoto orgánu. Tam, kde dosud nebyla zavedena funkce interního auditu, se prověří u tohoto orgánu i potřeba jejího zavedení.*

Systematické umístění tohoto ustanovení na tomto místě v zákoně může vyvolávat zdání, že jeho obsahem je řešení nějaké otázky plánování interního auditu anebo vymezení nějaké další části předmětu interního auditu

nad rámec toho, co je již o předmětu interního auditu řečeno ve (vzájemně poněkud rozporných) ustanoveních § 3 odst. 4 písm. b) a § 28 odst. 2 zákona.

Obsahem tohoto ustanovení není ve skutečnosti ani jedno, ani druhé. Zakotvením určité právní povinnosti určitému subjektu se tu totiž z faktického hlediska konstituuje **další specifický segment finanční kontroly**. V ustanovení uvedené prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému je zcela nepochybně kontrolou, avšak nejde o žádnou z podskupin veřejnosprávní kontroly (ta je upravena v druhé, nikoli čtvrté části zákona), nejde o řídicí kontrolu (protože nejde o kontrolu jednotlivých finančních a majetkových operací) a nejde ani o interní audit, neboť zajištění či výkon této kontroly zde není uloženo útvaru interního auditu. Případná potřeba zavedení interního auditu, pokud v orgánu veřejné správy dosud zaveden nebyl, je naopak předmětem této kontroly.

Ustanovení ukládá zajištění této specifické skupiny kontrolní činnosti, tedy zajištění prověření vnitřního kontrolního systému z hlediska jeho účinnosti, včetně otázky případné potřeby zavedení interního auditu, vedoucímu orgánu veřejné správy. Kdo má ovšem tuto kontrolu provést, ustanovení neurčuje, takže je věcí vedoucího, koho jejím provedením pověří. Lze přitom dovodit, že pokud je v orgánu veřejné správy interní audit zaveden, pak vedoucí orgánu veřejné správy může provedením této kontroly pověřit právě útvar interního auditu. Otázka potřeby zavedení interního auditu v tomto případě řešena samozřejmě nebude, když už audit zaveden je, může být však zkoumáno, pokud je interní audit vykonáván např. jen jediným auditorem, zda nenastaly důvody pro zřízení útvaru interního auditu anebo naopak zda vzhledem k nastalému poklesu rizik při hospodaření s veřejnými prostředky nepostačí nahradit funkci interního auditu výkonem veřejnosprávní finanční kontroly.

Takový postup bude logický vzhledem k tomu, že útvaru interního auditu přísluší provádět prověřování účinnosti vnitřního kontrolního systému i přímo ze zákona, tedy, jak již bylo uvedeno, z jeho ustanovení § 28 odst. 2. V takovém případě pak dojde jednou a touž kontrolní činností vlastně k souběhu kontroly účinnosti vnitřního kontrolního systému vykonávané interním auditem na základě § 28 a kontroly se stejným zaměřením zajišťované podle § 30 odst. 7 vedoucímu orgánu veřejné správy. Z toho vyplývá, že realizace tohoto sedmého segmentu finanční kontroly, jako samostatné kontrolní činnosti odlišující se navenek od ostatních skupin finanční kontroly, by měla fakticky přicházet ke slovu pouze v těch orgánech veřejné správy, kde není interní audit zaveden.

# Kapitola X

## Problémy úpravy nápravných a sankčních prostředků v zákoně o finanční kontrole

Problémy úpravy nápravných a sankčních prostředků v zákoně o finanční kontrole se týkají především veřejnosprávní kontroly, která je, jak již bylo uvedeno, druhem vnější správní kontroly, tj. kontroly uskutečňované vůči jinak nepodřízeným právním subjektům, a z toho důvodu musí být její nápravné a sankční prostředky upraveny přímo v zákoně.

Kontrolní činnosti ve vnitřních vztazích veřejné správy, k nimž patří i řídicí kontrola a interní audit podle zákona o finanční kontrole, objektivně vůbec nevyžadují, aby byly upraveny zákonem, neboť, jak již o nich bylo řečeno, vztahy mezi kontrolovanými a kontrolujícími nejsou u těchto kontrol vztahy právními, ale jen organizačními. To samo o sobě vede (resp. dosud v právních předpisech většinou vedlo) k tomu, že i tam, kde zákonem tyto kontrolní činnosti upraveny jsou, jde zpravidla o úpravy omezeného rozsahu, které obsahují především hmotněprávní aspekty první fáze kontroly, zatímco procesní aspekty první fáze a hmotněprávní a procesní aspekty druhé fáze kontroly bývají vyjadřovány spíše jen útržkovitě nebo vůbec.

Takto je tomu i v úpravách řídicí kontroly a interního auditu v zákoně o finanční kontrole. Za ustanovení, v nichž lze nalézat určité úpravy prostředků směřujících k nápravě zjištěných nedostatků, lze u řídicí kontroly považovat § 26, nadepsaný *Předběžná kontrola*, odst. 5, podle kterého je vedoucí orgánu veřejné správy na základě písemného oznámení vykonavatele předběžné kontroly o tom, že operace byla provedena bez předběžné kontroly, *povinen přijmout opatření k prověření této nekontrolované operace a k zabezpečení řádného výkonu předběžné kontroly*, a dále § 27, nadepsaný *Průběžná a následná kontrola*, odstavce 3, podle kterého je vedoucí orgánu veřejné správy na základě písemného oznámení vykonavatele průběžné nebo následné kontroly o nesprávném nakládání s veřejnými prostředky *povinen přijmout opatření k nápravě zjištěných nedostatků a opatření k zabezpečení řádného výkonu této kontroly*.

Z ustanovení upravujících interní audit se svým obsahem nejvýrazněji blíží úpravě nápravného prostředku kontroly § 31, nazvaný *Podávání zpráv*, odstavce 4, podle kterého vedoucí orgánu veřejné správy na základě

doporučení útvaru interního auditu uvedených v jeho roční zprávě o výsledcích interního auditu *přijímá* (tj. je povinen přijímat) *odpovídající opatření*.

## X.1 Problémy úpravy nápravných prostředků veřejnosprávní kontroly

Úprava nápravných prostředků veřejnosprávní kontroly je obsažena, pokud jde o první a druhou skupinu veřejnosprávní kontroly (tj. veřejnosprávní kontroly, která není auditem podle přímo použitelných předpisů Evropské unie), v ustanoveních § 18, nazvaného *Opatření k nápravě*, a § 19, nazvaného *Informace o uložení opatření k nápravě*. Z nich výchozí a obsahově zdaleka nejvýznamnější je ustanovení § 18 odst. 1, podle kterého *kontrolovaná osoba je povinna přijmout opatření k odstranění nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole bez zbytečného odkladu nejpozději ve lhůtě stanovené kontrolním orgánem*.

Úprava nápravných prostředků této veřejnosprávní kontroly se vyznačuje především třemi problémy. Prvním z nich je zcela nesprávné systematické zařazení ustanovení § 18 a § 19 v části druhé, věnované veřejnosprávní kontrole, v hlavě II, nazvané *Procesní pravidla*. Klíčové ustanovení § 18 odst. 1 je totiž celým svým obsahem ustanovením nikoli procesní, nýbrž hmotněprávní povahy a hmotněprávní povahu mají z převážné části i ustanovení § 18 odst. 2 a § 19. Nápravné prostředky vnější správní kontroly jsou z hlediska své právní podstaty vždy uložení právní povinnosti kontrolovanému subjektu, popřípadě přímým donucením ke splnění této povinnosti, přičemž účelem této povinnosti je dosáhnout souladu skutečného stavu, který se podle kontrolního zjištění negativně odchyluje od stavu žádoucího, s tímto stavem žádoucím. Již tím samym je dáno, že nápravné prostředky kontroly směřují k přímému ovlivňování hmotněprávních poměrů kontrolovaných osob, tj. je dána hmotněprávní, a nikoli procesní povaha těchto prostředků. Právními normami zakotvujícími nápravné prostředky kontroly se dosahuje účelu právní úpravy (v daném případě úpravy finanční kontroly) bezprostředně, nikoli zprostředkovaně, jako je tomu z definice u norem procesního práva.<sup>78</sup> Nesprávné zákonné označení úpravy opatření k nápravě podle § 18 a § 19 za procesní úpravu může vést, vzhledem k tomu, že pro uplatňování hmotného a procesního práva platí částečně odlišné zásady, k různým interpretačním omylům ze strany kontrolujících i kontrolovaných subjektů, např. pokud jde

<sup>78</sup> Srov. GERLOCH, A. *Teorie práva*. 8., aktual. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2021, s. 128.



o způsob uplatňování opatření k nápravě či sankcionování za neplnění povinnosti přijmout tato opatření.

Druhým problémem právní úpravy nápravných prostředků veřejnosprávní kontroly je prakticky nulová možnost kontrolovaného subjektu efektivně se právně bránit proti nastoupení povinnosti přijmout opatření k odstranění nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole podle § 18 odst. 1 v situaci, kdy je přesvědčen, že nedostatky v jeho činnosti dovozované v protokole o kontrole zpracovaném podle § 12 kontrolního řádu ve skutečnosti nevznikly nebo vznikly ve zcela jiné nežli v dovozované podobě nebo rozsahu. Jde o následek skutečnosti, že právní povinnost přijmout opatření k odstranění nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole, upravená v § 18 odst. 1, vzniká kontrolovaným subjektům přímo ze zákona, což představuje v systému právních úprav nápravných prostředků vnější správní kontroly velmi výjimečnou a současně i velmi problematickou právní konstrukci.<sup>79</sup>

Standardními nápravnými prostředky používanými pro účely odstranění nedostatků zjištěných vnější správní kontrolou jsou z hlediska jejich procesní formy rozhodnutí kontrolních orgánů vydaná ve správním řízení podle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Poté co kontrolující vymezil ve svém kontrolním zjištění vyjádřeném zpravidla v protokole o kontrole podle kontrolního řádu nedostatky v činnosti kontrolovaného subjektu a poté co případně byly nadřízeným kontrolujícího podle § 14 odst. 1 kontrolního řádu zamítnuty i námitky podané proti kontrolnímu zjištění nebo byly podle § 21 kontrolního řádu provedeny opravy nesprávností protokolu, bývá kontrolní orgán na základě zákona upravujícího danou kontrolní činnost oprávněn, aby ve správním řízení rozhodl o uložení právní povinnosti kontrolovanému subjektu, kterou se dosahuje odstranění kontrolou zjištěných nedostatků (pro kterou pozitivní právo používá nejčastěji označení „opatření k nápravě“). Tato povinnost může být přitom formulována jen ve zcela obecné poloze<sup>80</sup> nebo může jít o povinnost kontrolovaného subjektu provést konkrétní činnosti

<sup>79</sup> Jinými ojedinělými příklady právní úpravy, na jejímž základě vzniká kontrolovaným subjektům přímo ze zákona právní povinnost přijmout opatření k odstranění kontrolou zjištěných nedostatků, jsou ustanovení § 13, Přijetí a plnění opatření k nápravě zjištěných chyb a nedostatků, v zákoně č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, a § 175 odst. 1 zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání. Jde o ustanovení vyznačující se obdobnými problémy jako § 18 odst. 1 zákona o finanční kontrole. Blíže k tomu ve vztahu k § 13 zákona č. 420/2004 Sb. viz KRAMÁŘ, K. K právní úpravě kontrolních činností podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. In: KLÍMA, K. *Odpovědnost územní samosprávy*. Praha: Metropolitan University Prague Press, 2014, s. 179 a násl.

<sup>80</sup> Např. podle § 60d zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona, může živnostenský úřad rozhodnutím uložit podnikateli odstranění nedostatků zjištěných při provozování živnosti.

nebo úkony specifikované kontrolním orgánem nebo o povinnost spočívající v zákazu určitých činností. Nápravným prostředkem může být i odejmutí určitých věcí, např. závadných výrobků,<sup>81</sup> nebo odnětí určitého oprávnění kontrolovaného subjektu.<sup>82</sup> Kontrolovaný subjekt má pak možnost v případě nesouhlasu s tímto správním rozhodnutím uplatnit řádný opravný prostředek ve správním řízení a při neúspěchu se může domáhat ochrany svých práv i podáním žaloby ke správnímu soudu podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, proti pravomocnému rozhodnutí správního orgánu.

Vedle nápravných prostředků v podobě správních rozhodnutí jsou podle mnoha zákonů upravujících vnější správní kontrolní činnosti uplatňovány nápravné prostředky také neformálním způsobem jako tzv. faktické pokyny nebo bezprostřední zásahy. Jde o právně zavazující, více méně ovšem bezprocedurální pokyny úředních osob spočívající ve vyslovení neformálního příkazu či zákazu anebo jako úkony přímého donucení směřující k odvrácení nebezpečí bezprostředně ohrožujícího právem chráněné zájmy. Faktické pokyny a bezprostřední zásahy jsou uplatňovány zejména v situacích, kdy je zjednáání nápravy možné učinit jednoduchým způsobem nebo kdy je něco potřeba provést pro nebezpečí z prodlení okamžitě po zjištění nedostatku. I v těchto případech však příslušné zákonné úpravy obvykle poskytují kontrolovaným subjektům některé specifické „opravné“ prostředky (v podobě možnosti uplatnění např. zvláštních námitek apod.), jimiž mohou proti uplatněným faktickým pokynům či bezprostředním zásahům brojit a domáhat se tak ochrany svých práv. Má-li pak kontrolovaná osoba za to, že faktický pokyn nebo bezprostřední zásah, které byly vůči ní uplatněny, je nezákonný, může se bránit i u správního soudu žalobou proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu podle § 82 soudního řádu správního. Mnohdy mají také nápravné prostředky v podobě faktických pokynů či bezprostředních zásahů s ohledem na svou méně formální povahu a neodkladnost jejich uplatňování charakter nápravných instrumentů jen tzv. mezitímních či předběžných, po jejichž uložení teprve, jakmile např. pomine nebezpečí z prodlení, kontrolní orgán o věci definitivně rozhoduje ve standardním správním řízení, v němž kontrolovaný disponuje všemi potřebnými procesními právy a případná předcházející pochybení kontrolujícího subjektu mohou být náležitě korigována.

---

<sup>81</sup> Např. podle § 7b odst. 5 zákona č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci, ředitel inspektorátu uloží rozhodnutím propadnutí nebo zabrání výrobků, které neodpovídají zvláštním právním předpisům.

<sup>82</sup> Např. podle § 24 odst. 1 písm. a) zákona č. 247/2000 Sb., o získávání a zdokonalování odborné způsobilosti k řízení motorových vozidel a o změnách některých zákonů, krajský úřad rozhodne o odnětí profesního osvědčení (učitele autoškoly), jestliže jeho držitel porušil opakovaně nebo hrubým způsobem učební osnovy.

Naproti tomu podle zákona o finanční kontrole k uplatňování nápravných prostředků formou správního rozhodnutí nebo faktického pokynu či bezprostředního zásahu ze strany kontrolujícího subjektu při veřejnosprávní kontrole nedochází, protože tento zákon mu takovou pravomoc vůbec nesvěřuje. Zjistí-li kontrolující v činnosti kontrolovaného nedostatek, vymezí jej v podobě kontrolního zjištění na základě kontrolního řádu v protokolu o provedení veřejnosprávní kontroly a na základě § 18 odst. 1 zákona o finanční kontrole určí lhůtu, do které je povinen kontrolovaný subjekt tento nedostatek odstranit. Toto určení lhůty je jediným právně zavazujícím projevem vůle kontrolujícího subjektu, který může uplatnit ve vztahu k nastoupení povinnosti kontrolovaného odstranit kontrolou zjištěné nedostatky. Tato právní povinnost samotná však kontrolovanému vzniká nikoli na základě projevu vůle kontrolujícího, ale přímo ze zákona.

Z pohledu práva zde tedy vzniká poněkud rozporuplná situace. Protokol o kontrole je svou povahou pouhým právně nezavazujícím informačním, jmenovitě dokumentačním správním úkonem, který obsahuje jen záznamy popisného charakteru a nikomu z něj neplynou žádné právní povinnosti (a proto jej ani nelze napadat podáním žaloby ve správním soudnictví<sup>83</sup>). Nicméně přesto je sám o sobě právní skutečností, která bezprostředně spouští nastoupení právní povinnosti odstranit nedostatky zjištěné při veřejnosprávní kontrole, která pro kontrolovanou osobu vyplývá přímo ze zákona. Tato zákonem uložená povinnost odstranit nedostatky vymezené kontrolujícím v kontrolním zjištění v protokolu o kontrole je tedy nápravným prostředkem veřejnosprávní finanční kontroly. Kontrolovaný může uplatnit v rámci probíhajícího „kontrolního řízení“ proti kontrolnímu zjištění námitky podle § 13 kontrolního řádu, o kterých však s konečnou platností rozhoduje nadřízená osoba kontrolujícího, tedy tentýž kontrolující subjekt (kontrolující i jeho nadřízený jsou zaměstnanci téhož kontrolního orgánu). Proti samotnému vzniku právní povinnosti odstranit nedostatky zjištěné veřejnosprávní kontrolou však nemůže kontrolovaný uplatnit žádný prostředek právní ochrany.

Úprava nápravných prostředků v § 18 odst. 1 tedy umožňuje, aby kontrolovanému subjektu vznikaly právní povinnosti k provádění změn v jeho hospodaření v důsledku hodnocení provedeného kontrolujícím subjektem, aniž by důvody takového hodnocení byly posuzovány a o nutnosti požadovaných změn bylo rozhodováno v regulérním právním řízení, v němž by kontrolovaný subjekt disponoval odpovídajícími procesními oprávněními, včetně možnosti proti takovému hodnocení a proti ukládané povinnosti

---

<sup>83</sup> Srov. např. SVOBODA, P. K právní povaze protokolu o kontrole a rozhodování o námitkách proti němu. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 339–353.

brojit opravnými prostředky. V jeho možnostech je jen volba způsobu, jakým on sám provede zákonem požadované odstranění nedostatků vymezených v protokolu o kontrole.

Faktický význam protokolu o kontrole se tak v tomto případě dostává do zásadního rozporu s jeho právní povahou. Protokol tu jako právně nezavazující úkon de facto plní roli, jako by byl právně zavazujícím správním rozhodnutím (správním aktem), proti kterému se ovšem nelze odvolat. Tento rozpor sám o sobě ukazuje na určitou nekorektnost úpravy obsažené v § 18 odst. 1, a to z hlediska obvyklých požadavků kladených v právním státě na úpravy činností vykonavatelů veřejné moci vůči subjektům občanské společnosti. Tento rozpor je zřejmý tím více, že nedostatky, které mohou být při veřejnosprávní kontrole zjištěny a jež má kontrolovaný subjekt pak ze zákona automaticky za povinnost odstranit, mohou spočívat nejen v porušení právních předpisů a aktů vydaných na jejich základě, tedy v porušení zákonnosti, ale i v porušení kritérií „3E“, tedy hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti, u nichž hodnocení, zda skutečně byla, či nebyla porušena, je podstatně více závislé na subjektivní úvaze kontrolujícího nežli u kritéria zákonnosti.

Třetí problém úpravy nápravných prostředků veřejnosprávní kontroly první a druhé skupiny je v jistém smyslu protikladem výše uvedeného druhého problému. Jde o to, že plnění povinnosti přijmout podle § 18 odst. 1 opatření k nápravě nedostatků zjištěných veřejnosprávní kontrolou není podle platného znění zákona nijak vynutitelné, protože zákon neobsahuje žádnou možnost uložení správního trestu za nesplnění této povinnosti. Je tedy možno souhrnně říci, že úprava v § 18 odst. 1 nezajišťuje dostatečnou ochranu jak práv kontrolovaných subjektů veřejnosprávní kontroly, tak ani veřejných zájmů ve vztahu ke zjištěním provedeným veřejnosprávní kontrolou. Blíže k otázce problémů úpravy sankčních prostředků v zákoně o finanční kontrole viz v subkapitole X.2.

Podle § 18 odst. 2 věty první zákona o finanční kontrole *kontrolní orgány ukládají kontrolovaným osobám opatření k nápravě, stanoví-li tak zvláštní právní předpis, nebo předávají svá kontrolní zjištění orgánům veřejné správy, které jsou oprávněny uložit kontrolovaným osobám opatření k nápravě*. Takovým zvláštním předpisem je např. zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Dané ustanovení zákona o finanční kontrole však takto žádnou pravomoc vykonavatelů veřejnosprávní kontroly k ukládání nápravných prostředků kontroly samo nezakládá, protože jen odkazuje na možnost jejího založení v jiných, z tohoto hlediska zvláštních zákonech, a má tedy jen „deklaratorní“ charakter. To, co ustanovení vyjadřuje, by podle zásady „lex specialis derogat generali“ platilo i tehdy, pokud by to v zákoně o finanční kontrole nebylo vůbec uvedeno.

Pokud jde o úpravu nápravných prostředků té skupiny veřejnosprávní kontroly, která je auditem podle přímo použitelných předpisů Evropské unie, je možno říci, že v zákoně není vůbec obsažena. To ovšem koresponduje s povahou auditní činnosti jako takové, jejímž zjištěním je většinou přisuzován jen doporučující charakter. Podle § 13a zákona o finanční kontrole, nazvaného *Zvláštní ustanovení o procesních pravidlech pro výkon auditu*, odstavce 1 se při výkonu auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie nepoužijí mimo jiné též ustanovení § 18, který upravuje opatření k nápravě, a ustanovení § 19, upravujícího informace o uložení opatření k nápravě. Tato úprava je z legislativního hlediska poněkud zmatečná, protože uvedené vyloučená ustanovení nejsou (na rozdíl od většiny ostatních ustanovení vyloučených v § 13a odst. 1) svou povahou ustanoveními procesními, nýbrž hmotněprávními. Tu část ustanovení § 13a odst. 1, která vylučuje použití ustanovení § 18 a § 19, proto nelze považovat za zvláštní ustanovení o procesních pravidlech pro výkon auditu, jak uvádí nadpis § 13a, ale za zvláštní ustanovení o hmotněprávních pravidlech auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie. Nicméně i přesto je jistě nesporné, že ustanovení § 18 a § 19 nemohou být pro audit podle přímo použitelných předpisů Evropské unie uplatňována, přičemž další ustanovení obsažená v § 13a žádnou úpravu nápravných prostředků tohoto auditu, jako prostředků zakládajících právní povinnosti k odstranění nedostatků zjištěných auditem, neobsahují.

Na tom nic nemění ani znění § 13a odst. 4 věty druhé, podle něžž je kontrolovaná osoba *povinna informovat orgán veřejné správy, jehož zaměstnanec audit vykonal, o přijetí a plnění opatření k nápravě zjištěných nedostatků*. Tímto ustanovením je zakládána povinnost pouze informačního charakteru. Kontrolovaná osoba je povinna sdělit kontrolujícímu orgánu veřejné správy, zda na základě výsledků auditu přijala a učinila nějaká opatření k nápravě zjištěných nedostatků, či nikoli. Tuto povinnost kontrolovaná osoba tedy splní i v případě, že uvede, že žádná opatření k nápravě nepřijala, případně přijala, ale (z nějakého důvodu) neuskutečnila.

K otázce nemožnosti sankčního postihu za nesplnění této informační povinnosti viz následující subkapitulu X.2.

## **X.2 Problémy úpravy sankčních prostředků veřejnosprávní kontroly**

Podobně jako úprava nápravných prostředků byla i úprava sankčních prostředků veřejnosprávní kontroly, tedy správních trestů, v zákoně o finanční kontrole již v době jeho přijetí v roce 2001 pojmána dosti odlišně oproti

obvyklým úpravám vnějších správních kontrol. U úpravy dozorčích činností povahy správního dozoru bývá pravidlem, že pokud se kontrolou zjistí nedostatek (nezákonnost) v činnosti kontrolovaných subjektů, nahlíží zákon na jednání, které je způsobilo, jako na správní delikt (dnes většinou přestupek), za který je kontrolní (popřípadě některý jiný) orgán oprávněn uložit odpovídající správní trest, a to nejčastěji v podobě peněžité pokuty. Podmínkou je, že protiprávní jednání (porušení zákona), které způsobilo vznik kontrolou zjištěného nedostatku, naplňuje také skutkovou podstatu přestupku, stanoveného zákonem. Správní trest se pak ukládá v samostatném správním řízení, tedy vedle uložení nápravného prostředku kontroly čili povinnosti k nápravě kontrolou zjištěného nedostatku, resp. souběžně s ním. Některé zákony pak upravují možnost uložit správní trest za to, že kontrolovaná osoba nepřijala potřebná opatření k nápravě kontrolou zjištěných nedostatků nebo je nesplnila. Podkladem pro uložení správního trestu může být v tomto případě kontrolní zjištění z navazující kontroly (v kontrolní praxi často poněkud zavádějícím způsobem označované za „následnou“ kontrolu), jejímž účelem je ověřit, zda byl nápravný prostředek kontrolovaným subjektem realizován, tj. zda došlo k odstranění nedostatků zjištěných předchozí kontrolou.

Zákon o finanční kontrole byl již ve svém prvním znění, účinném k 1. lednu 2002, oproti takovým úpravám specifický v tom, že nezakotvil žádné pravomoci, které by kontrolujícím subjektům přímo umožňovaly ukládat kontrolovaným subjektům správní tresty za nedostatky při hospodaření s veřejnými prostředky zjištěné veřejnosprávní kontrolou. V ustanovení § 20, nazvaném *Pokuty za nepřijetí nebo neplnění přijatých opatření k nápravě nedostatků*, zákon zakotvil pouze oprávnění kontrolujících subjektů ukládat peněžité pokuty, a to až do výše 1 mil. Kč, teprve za nepřijetí opatření k nápravě kontrolou zjištěných nedostatků nebo jejich neplnění.

Takovou úpravu nebylo možno z hlediska ochrany veřejných zájmů už tehdy považovat za dostatečně efektivní. Pokud si totiž kontrolované subjekty mohly být vědomy, že v případě zjištění nedostatků jim podle zákona o finanční kontrole nehrozí vyvození bezprostředních právních následků z odpovědnosti za jejich nezákonné, nehospodárné, neefektivní či neúčelné nakládání s veřejnými prostředky a že možnost uložení správního trestu se podle tohoto zákona naskytne teprve až bude zjištěno, že nepřijaly nebo nesplnily přijatá opatření k nápravě, pak tím byly přirozeně vytvářeny podmínky pro značnou benevolenci v přístupu kontrolovaných subjektů k plnění jejich povinností při hospodaření s veřejnými prostředky.

Nicméně v pozdějším vývoji legislativní podoby zákona o finanční kontrole došlo v tomto směru ještě k dalšímu zhoršení situace, neboť jeho ustanovení § 20 a s ním související ustanovení § 21 byla bez náhrady zrušena, a to

zákonem č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích, jmenovitě jeho částí stou dvacátou první, *Změna zákona o finanční kontrole*. Šlo o derogaci vyvolanou zřejmě snahou o celkové snížení neúměrně vysokého počtu zákonů zakotvujících v našem právním systému správní tresty, který se dostal do zorného pole představitelů politické sféry při přípravě nového přestupkového zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o finanční kontrole měl tomuto specifickému účelu posloužit z toho důvodu, že v té době se téměř s jistotou očekávalo jeho brzké zrušení a celkové nahrazení koncepčně novým zákonem o řízení a kontrole veřejných financí. Nicméně když pak v roce 2017 vládní návrh nového zákona o řízení a kontrole veřejných financí z vůle Senátu a posléze i Poslanecké sněmovny Parlamentu, která jej původně již jednou schválila, „ukončil svou legislativní pouť“ a zákon o finanční kontrole tak zůstal nadále v platnosti, jeho zrušená sankční ustanovení § 20 a § 21 zůstala už ničím nenahrazena.

Jestliže tedy bylo možno hodnotit původní úpravu sankčních prostředků veřejnosprávní kontroly v zákoně o finanční kontrole z roku 2001 jako málo efektivní, od roku 2017 již jde o úpravu z tohoto hlediska dokonce zcela imperfektní. I když lze pro postihování nedostatků zjištěných veřejnosprávní kontrolou do jisté míry využívat postupů spojených s porušením rozpočtové kázně podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, nelze takto postihovat všechny případy zjištěných nedostatků, nehledě na s tím spojené výrazné komplikace procesního charakteru. Vzhledem ke stálému prodlužování doby, kdy by měl být předložen přepracovaný vládní návrh zákona o řízení a kontrole veřejných financí, je otázkou, zda by se ještě i nyní nemělo v zájmu efektivity finanční kontroly uvažovat o přijetí jednoduché účelové novely zákona o finanční kontrole, která by tento zákon doplnila o potřebná chybějící sankční ustanovení, koncipovaná přitom ve srovnání s jejich původní podobou z roku 2000 jako poněkud účinnější.

V přímém kontextu se zákonem o finanční kontrole v jeho platném znění tak mohou být dnes správní tresty ukládány jen za porušení procesních povinností při kontrolním zjišťování při veřejnosprávní kontrole, resp. za porušení vymezené hmotněprávní povinnosti navazující na toto kontrolní zjišťování, a to na základě zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolního řádu). Jde o pokuty podle § 15, nazvaného *Přestupky fyzických, právnických a podnikajících fyzických osob*, ukládané jednak do výše 500 tis. Kč osobám v postavení kontrolovaných osob, jednak do výše 200 tis. Kč osobám v postavení tzv. povinných osob.

Fyzickým, právnickým a podnikajícím fyzickým osobám v postavení kontrolovaných osob mohou být ukládány pokuty podle § 15 odst. 1 písm. a) kontrolního řádu, pokud se dopustí přestupku tím, že *nesplní některou z povinností podle § 10 odst. 2 kontrolního řádu*. Jde přitom o povinnosti, které jsou sice vyjádřeny v jedné společné normativní větě, avšak mají různou právní povahu. Za prvé a především jde o procesní povinnosti kontrolovaných osob *vytvořit podmínky pro výkon kontroly, umožnit kontrolujícímu výkon jeho oprávnění stanovených tímto zákonem a poskytovat k tomu potřebnou součinnost*.

Za druhé pak jde o povinnost *podat ve lhůtě určené kontrolujícím písemnou zprávu o odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou, pokud o to kontrolující požádá*. Tato povinnost není již povinností procesní, nýbrž hmotněprávní. Kontrolovaná osoba není jejím nositelem v průběhu úředního postupu (svého druhu procesu), který představuje kontrolní zjišťování jako první fáze kontroly, nýbrž až po jeho skončení, tedy ve druhé fázi kontroly. Povinnost se tedy vztahuje k předpokládané činnosti kontrolované osoby směřující nikoli ke zjištění, nýbrž k odstranění nedostatků. V tomto smyslu druhá část ustanovení § 10 odst. 2 kontrolního řádu nesystémově vybočuje z celkového konceptu kontrolního řádu jako zákona, jehož účelem je obecná úprava procesních pravidel kontrolního zjišťování v první fázi kontroly, a nikoli úprava hmotněprávních pravidel druhé fáze kontroly. Tím je ovšem také dáno, že smysl této povinnosti zakotvené v kontrolním řádu může být nejvýše informační. Kontrolovaná osoba ji pak splní i tehdy, pokud ve své písemné zprávě podané kontrolujícímu např. sdělí, že žádné nedostatky ve své činnosti neodstraňovala, protože podle jejího názoru v její činnosti nevznikly.<sup>84</sup>

Povinnost vymezenou v § 10 odst. 2 kontrolního řádu tedy nelze extenzivně interpretovat jako sankcí krytou povinnost kontrolované osoby odstranit nedostatky zjištěné kontrolou, resp. přijmout opatření k prevenci těchto nedostatků. Toto ustanovení kontrolního řádu tedy nemůže být využíváno pro postihování kontrolovaných osob za to, že nespĺnily svou povinnost podle § 18 odst. 1 zákona o finanční kontrole, tj. *přijmout opatření k odstranění nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole bez zbytečného odkladu nejpozději ve lhůtě stanovené kontrolním orgánem*, náhradou za neexistující sankční ustanovení zákona o finanční kontrole. Může být využíváno pouze k postihu kontrolované osoby za samotné nepodání zprávy s informacemi

---

<sup>84</sup> K problémům uplatňování druhé části ustanovení § 10 odst. 2 kontrolního řádu srov. též VEDRAL, J. *Kontrolní řád. Komentář*. Praha: Bova Polygon, 2015, s. 125–127.



o tom, zda k odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných veřejnosprávní kontrolou ze strany kontrolované osoby došlo, či nikoli.

Pokud pak jde o tu část veřejnosprávní kontroly, která je auditem podle přímo použitelných předpisů Evropské unie, nelze kontrolovanou osobu, vůči níž byl audit vykonáván, postihovat tímto způsobem ani za nesplnění pouhé informační povinnosti podle § 13a odst. 4 věty druhé zákona o finanční kontrole, podle něž je tato osoba *povinna informovat orgán veřejné správy, jehož zaměstnanec audit vykonal, o přijetí a plnění opatření k nápravě zjištěných nedostatků*. Ze znění § 13a odst. 1 zákona o finanční kontrole totiž vyplývá, že ustanovení § 15 kontrolního řádu, nazvaného *Přestupky fyzických, právnických a podnikajících fyzických osob*, se při výkonu auditu podle přímo použitelných předpisů Evropské unie nepoužije, neboť jeho použití je tímto ustanovením výslovně vyloučeno.

Fyzickým, právnickým a podnikajícím fyzickým osobám v postavení tzv. povinných osob mohou být ukládány pokuty podle § 15 odst. 1 písm. b) kontrolního řádu za přestupky spočívající v nesplnění pouze procesních povinností stanovených v § 10 odst. 3 kontrolního řádu, tj. povinností *poskytnout kontrolujícímu součinnost potřebnou k výkonu kontroly, nelze-li tuto součinnost zajistit prostřednictvím kontrolované osoby*. Povinnými osobami jsou osoby, které ve smyslu § 5 odst. 2 písm. a) kontrolního řádu kontrolované osobě *odávají nebo dodaly zboží nebo je od ní odebírají nebo odebraly, konají nebo konaly pro ni práce anebo jí poskytují nebo poskytovaly služby nebo její služby využívaly nebo využívají, popřípadě se na této činnosti podílejí nebo podílely*.



# Závěr

V jednotlivých kapitolách této publikace byla nastíněna a podrobněji rozebrána různá problémová místa normativního textu zákona o finanční kontrole. Některá z nich je možno vzhledem k jejich charakteru považovat za zásadní nedostatky úpravy, které by se v zákonném aktu, pro jehož přípravu jsou v právním státě závazně stanoveny určité profesionální postupy, objevovat neměly. I když různé nedokonalosti legislativního zpracování vykazují samozřejmě i mnohé jiné zákony, nedostatky zákona o finanční kontrole obvyklý „chybový standard“ v tomto směru zjevně překračují, což je způsobeno jejich poměrně velkým množstvím, značnou druhovou rozmanitostí i závažností jejich dopadů pro obsahovou kvalitu a srozumitelnost zákona jako celku.

Zákon o finanční kontrole proto představuje poměrně obtížně „čitelnou“ legislativní materii, při jejímž používání mnohdy zdaleka nelze vystačit s jazykovým (doslovným) výkladem jednotlivých ustanovení a často ani s doplňujícím uplatněním výkladu formálně logického či systematického. Nezřídká je nutno, má-li být nalezen rozumný smysl jednotlivých textových pravidel a překlenuty jejich vzájemné rozpory, přistupovat při používání zákona i k využívání nadstandardních metod výkladu teleologického a svým způsobem i historického.

To přirozeně může vyvolávat poměrně velkou právní nejistotu jak těch, kdo se zákonem mají řídit při provádění své kontrolní činnosti, tak těch, jejichž činnost je naopak na základě zákona a podle jeho pravidel kontrolována. A vede to také ke značnému posilování úlohy metodického usměrňování uživatelů zákona ze strany příslušného ústředního správního úřadu, do jehož působnosti péče o právní úpravu finanční kontroly náleží, tedy Ministerstva financí. V kontrolní praxi se pak mnohdy pro řešení vznikajících sporných otázek nutně stává fakticky významnějším výklad podávaný v ministerských metodických pokynech či komentářích k zákonu nežli samotný text nepřiliš profesionálně ztvárněného a srozumitelného zákona. Řečeno jinými slovy, co je skutečně žitým právem, pak pro nedokonalost legislativy určuje v mnohém spíše nežli moc zákonodárná moc exekutivní, aniž by k tomu ovšem měla odpovídající zákonné zmocnění. V jistém smyslu tak vlastně dochází ke skrytému vytváření terciární normotvorby, která ze své podstaty nekoresponduje s principy právního státu a nutně oslabuje autoritu oficiálního práva. To platí i v těch případech, kdy exekutivou podávaný výklad celkově problematického zákona sleduje relativně legitimní snahu o zajištění maximální ochrany veřejných prostředků.

Rozbor nedostatků legislativní úpravy zákona o finanční kontrole provedený v jednotlivých kapitolách této publikace poukazuje i na hlavní příčiny jejich vzniku. Ty spočívají v podcenění zejména dvou důležitých předpokladů úspěšné přípravy paragrafového znění návrhu zákona, které evidentně provázelo zpracování předlohy původního návrhu zákona z roku 2000, ale do určité míry i některých z jeho pozdějších novel.

Prvním z těchto opominutých předpokladů je, že výsledný normativní text návrhu zákona musí být koncipován jako dokument splňující obecné legislativní požadavky kladené na obsahovou i formální stránku všech nově vznikajících právních předpisů, které jsou v nejzákladnější rovině, včetně důležitých předpokladů legislativně technického charakteru, vyjádřeny v Legislativních pravidlech vlády<sup>85</sup>. Návrh každého zákona je v jeho základní podobě koncipován většinou příslušným věcně odborným útvarem příslušného ústředního správního úřadu, což v případě zákona o finanční kontrole znamená útvarem, jehož primární odborné ukotvení je v oblasti ekonomických disciplín. Jeho normotvorná činnost by však měla být v přiměřené míře od počátku sledována a usměrňována také útvarem ministerstva specializovaným na obecnou legislativní činnost. Výsledná podoba návrhu normativního textu zákona by pak měla projít náležitou „výstupní kontrolou“ tohoto útvaru zaměřenou na celkovou úroveň kvality jejího „řemeslného“ legislativního zpracování.

Je zřejmé, že původní text návrhu zákona o finanční kontrole v jeho podobě schválené v roce 2000 relevantní kontrolou odborného legislativního pracoviště Ministerstva financí neprošel. O tom svědčí některá flagrantně chybová místa zákona, průběžně zmiňovaná v kapitolách této publikace, která nenaplnějí základní požadavky elementární legislativní kvality. Patří k nim například skutečnost, že do některých pasáží zákona označených názvem, zejména některých paragrafů zákona, jsou zařazena i ustanovení, která svým obsahem tomuto názvu naprosto neodpovídají, nebo že v takových pasážích dokonce zcela chybí ustanovení, kterými by byl název dané pasáže zákona obsahově v podstatném rozsahu naplněn. Dále jde o flagrantně chybné zařazení hmotněprávních ustanovení o opatřeních k nápravě nedostatků

---

<sup>85</sup> Legislativní pravidla vlády, schválená usnesením vlády ze dne 19. března 1998 č. 188 a změněná usnesením vlády ze dne 21. srpna 1998 č. 534, usnesením vlády ze dne 28. června 1999 č. 660, usnesením vlády ze dne 14. června 2000 č. 596, usnesením vlády ze dne 18. prosince 2000 č. 1298, usnesením vlády ze dne 19. června 2002 č. 640, usnesením vlády ze dne 26. května 2004 č. 506, usnesením vlády ze dne 3. listopadu 2004 č. 1072, usnesením vlády ze dne 12. října 2005 č. 1304, usnesením vlády ze dne 18. července 2007 č. 816, usnesením vlády ze dne 11. ledna 2010 č. 36, usnesením vlády ze dne 14. prosince 2011 č. 922, usnesením vlády ze dne 14. listopadu 2012 č. 820, usnesením vlády ze dne 15. prosince 2014 č. 1050, usnesením vlády ze dne 3. února 2016 č. 75 a usnesením vlády ze dne 17. ledna 2018 č. 47.

zjištěných při veřejnosprávní kontrole, o pokutách za nepřijetí nebo neplnění těchto opatření i některých dalších ustanovení hmotněprávní povahy do hlavy o procesních pravidlech veřejnosprávní kontroly a o některá pochybení v práci s legálními definicemi, legislativními zkratkami či společnými ustanoveními.

Druhý z opominutých klíčových předpokladů úspěšné přípravy paragrafového znění zákona o finanční kontrole souvisí se skutečností, že tento právní předpis je součástí širšího okruhu zákonných úprav kontrolních činností ve veřejné správě, které představují specifickou podmnožinu odvětví správního práva, a zahrnuje úpravy složitě strukturovaných činností povahy vnější správní kontroly i vnitřní správní kontroly. Jeho zpracování se proto neobejde, kromě splnění zmíněných požadavků kladených na obecnou legislativní kvalitu právního předpisu, též bez využívání specializovaných znalostí problematiky právních aspektů kontrolních činností ve veřejné správě, které zahrnují i související právně teoretické poznatky vědního oboru správního práva.

Jinými slovy je nanejvýš potřebné, aby v tvůrčím týmu odborníků připravujících návrh takového zákona byl od počátku zastoupen i pracovník s touto specifickou právní specializací. Ten by měl zajišťovat a garantovat, že pravidla týkající se např. úpravy cílů, předmětu, hledisek a subjektů finanční kontroly jako celku i jejich jednotlivých segmentů, obecných i zvláštních procesních pravidel kontrolního zjišťování apod., budou důsledně korespondovat s jejich skutečným významem a úlohou, která jim v úpravě kontroly objektivně náleží, že členění regulovaných kontrolních činností adresátů zákona na jednotlivé segmenty finanční kontroly bude objektivně odrážet rozdílnosti v jejich právní povaze anebo že regulované kontrolní činnosti nebudou chaoticky zaměňovány se souvisejícími činnostmi nekontrolní povahy apod.

Z jednotlivých kapitol této práce lze mít vcelku za to, že odborníci s tímto specializovaným právním zaměřením se na formování výsledné podoby návrhu zákona o finanční kontrole nepodíleli. Jejich angažování při přípravě budoucího nového zákona, který by měl mít ambici dosáhnout v tomto ohledu zřetelně vyšší kvality, lze jistě zajistit i formou externí spolupráce Ministerstva financí např. s příslušnými pracovišti akademické nebo výzkumné sféry. Důležitým předpokladem by ovšem bylo, aby taková spolupráce nebyla redukována na vyžádání pouhého posouzení již hotových návrhů paragrafového znění zákona v rámci probíhajících připomínkových řízení limitovaných minimálními časovými lhůtami, nýbrž aby byla pojata jako kooperace systémovějšího charakteru již od počátku prací na novém legislativním projektu.

Ministerstvo financí je však kromě zákona o finanční kontrole díky své zákonné působnosti garantem přípravy celé řady dalších právních předpisů, v nichž významné místo zaujímají úpravy kontrolních činností ve veřejné správě nebo které s touto problematikou úzce souvisí (např. zákonů o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, o rozpočtových pravidlech, o majetku České republiky, o daňovém řádu, o cenách, o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, o inventarizaci majetku a závazků apod.). Z tohoto hlediska by se proto jako klíčové řešení mohlo jevit, pokud by pro tento účel byla přímo ve struktuře funkčních míst ministerstva, a to at již jeho obecného legislativního útvaru, nebo útvaru odpovědného např. za problematiku finanční kontroly, vytvořena pracovní pozice pro odborníka s tímto důležitým specializovaným právním zaměřením.

## Příloha

### Modelové schéma obsahu a struktury právní úpravy vnější správní kontroly

**Právní úpravu vnější správní kontroly obecně tvoří právní normy, které dávají odpověď na tyto otázky:**

**V 1. fázi kontrolní činnosti (ve fázi kontrolního zjišťování):**

– *hmotněprávní úprava*

1.1 Kdo kontroluje

1.2 Kdo je kontrolován

1.3 Co je předmětem kontroly a jaká jsou hlediska kontroly

1.4 (fakultativně) Jaké jsou cíle kontroly

– *procesně-právní úprava*

1.5 Jakým postupem, tj. podle jakých procesních pravidel, probíhá kontrolní zjišťování, tj.

- a) jaká jsou vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujících a kontrolovaných při vlastním provádění kontrolního zjišťování;
- b) jaká jsou vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujících a třetích osob (tzv. povinných osob nebo osob nalézajících se na místě kontroly), dále přizvaných osob a kontrolovaných osob a přizvaných osob a třetích osob při vlastním provádění kontrolního zjišťování;
- c) jaká jsou vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolních orgánů a jiných orgánů veřejné správy, resp. jiných úředních osob v souvislosti s výkonem kontrolního zjišťování (= procesní vztahy uvnitř veřejné správy při výkonu kontrolního zjišťování);
- d) jaké existují (hmotněprávní) zajišťovací prostředky plnění procesních povinností kontrolovaných a třetích osob podle písm. a) a b) (zejm. pokuty za neposkytnutí součinnosti při kontrolním zjišťování);
- e) jakým postupem probíhá uplatňování zajišťovacích prostředků podle písm. d) (jaká jsou vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujících a kontrolovaných, resp. třetích osob při uplatňování těchto zajišťovacích prostředků).

**Ve 2. fázi kontrolní činnosti (ve fázi reakce na kontrolní zjištění):**

– *hmotněprávní úprava*

2.1 Jaké následky lze na základě kontrolního zjištění vyvodit vůči kontrolovaným

- 2.2 Který orgán (kontrolní nebo odlišný od kontrolního) je oprávněn tyto následky vyvodit vůči které kontrolované osobě  
– *procesně-právní úprava*
- 2.3 Jakým postupem, tj. podle jakých procesních pravidel, probíhá vyvození následků vůči kontrolovaným osobám, tj.
- a) jaká jsou vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujících (resp. orgánů vyvozujících následky) a kontrolovaných při vyvozování následků vůči kontrolovaným;
  - b) jaká jsou vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolujících (resp. orgánů vyvozujících následky) a třetích osob (např. svědků) při vyvozování následků vůči kontrolovaným;
  - c) jaká jsou vzájemná procesní oprávnění a povinnosti kontrolních orgánů (resp. orgánů vyvozujících následky) a jiných orgánů veřejné správy, resp. jiných úředních osob při vyvozování následků vůči kontrolovaným (= procesní vztahy uvnitř veřejné správy);
  - d) jaké existují (hmotněprávní) zajišťovací prostředky plnění procesních povinností kontrolovaných osob a třetích osob podle písm. a) a b) (zejm. pokuty za neposkytnutí součinnosti apod. při vyvozování následků vůči kontrolovaným);
  - e) jakým postupem, tj. podle jakých procesních pravidel, probíhá uplatňování zajišťovacích prostředků podle písm. d).



## Použitá literatura

- BAKEŠ, M. – KARFÍKOVÁ, M. – KOTÁB, P. – MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012.
- CZUDEK KRANECOVÁ, J. – CZUDEK, D. – KOUČKÁ HÖFFEROVÁ, T. – VUONGOVÁ, A. *Komentář k zákonu o finanční kontrole ve veřejné správě*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2021.
- FUREK, A. Dozor nad rozhodováním obecních orgánů o majetkových dispozicích. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 354–384.
- GERLOCH, A. *Teorie práva*. 8., aktual. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2021.
- HÁLOVÁ, M. Právní úprava kontrolního postupu při výkonu správního dozoru a působnost připravovaného zákona o kontrole. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 315–324.
- HÁLOVÁ, M. Právní povaha kontrolních činností při kontrole veřejné účelové podpory poskytované na řešení projektů výzkumu, experimentálního vývoje a inovací. *Právník*. 2015, č. 11, s. 895–918.
- HÁLOVÁ, M. – RAJCHL, J. Rozhodování o nápravných prostředcích správního dozoru. *Správní právo*. 2008, č. 8, s. 457–494.
- HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda. Teorie veřejné správy*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014.
- KOPECKÝ, M. *Správní právo. Obecná část*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021.
- KOPECKÝ, M. Kontrolní protokol a jeho procesní význam. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 332–338.
- KRAMÁŘ, K. K otázce překonání platnosti Zásad kontroly č. 66/1982 Sb., v souvislosti s vydáním zákona o státním podniku. *Kontrola*. 1988, č. 8, s. 3–5.
- KRAMÁŘ, K. K výkladu zákona o kontrole v České a Slovenské Federativní Republice – právní úprava vnitřní kontroly. *Kontrola*. 1992, č. 3, s. 9–12.
- KRAMÁŘ, K. – STAŠA, J. K výkladu zákona o kontrole v České a Slovenské Federativní Republice. *Kontrola*. 1992, č. 4, s. 10–14, č. 6, s. 8–9, a č. 10, s. 26–27.
- KRAMÁŘ, K. Finanční kontrola jako subsystem správní kontroly. In: Kolektiv autorů. *Pocta Jánu Gronskému*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008, s. 483–493.
- KRAMÁŘ, K. Správní dozor. Kontrola veřejné správy. In: KINDL, M. – KRAMÁŘ, K. – RAJCHL, J. – TELECKÝ, D. *Základy správního práva*. 2. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 230–244, 249–260, 275–278.
- KRAMÁŘ, K. K vývoji a koncepci právní úpravy finanční kontroly. In: Kolektiv autorů. *Pocta Milanu Bakešovi k 70. narozeninám*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, s. 190–200.

- KRAMÁŘ, K. K aktuálnímu vývoji právní úpravy kontrolních činností ve veřejné správě. In: KLÍMA, K. a kol. *Odpovědnost veřejné moci*. Praha: Metropolitan university Prague Press, 2013, s. 198–216.
- KRAMÁŘ, K. K právní úpravě kontrolních činností podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. In: KLÍMA, K. a kol. *Odpovědnost územní samosprávy*. Praha: Metropolitan University Prague Press, 2014, s. 179–203.
- KRAMÁŘ, K. Správní dozor. In: RAJCHL, J. – KRAMÁŘ, K. – MALÍŘ, J. *Právní aspekty hazardních her*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 213–303.
- KRAMÁŘ, K. Komentář k § 21 odst. 1 zákona o veřejných výzkumných institucích. In: MATEJKA, J. – BÁRTA, J. – HAVEL, B. a kol. *Zákon o veřejných výzkumných institucích. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2021, s. 282–291.
- LUKEŠ, Z. a kol. *Československé správní právo, obecná část*. Praha: Panorama, 1981.
- MYNÁŘ, A. *Teorie kontroly*. Praha: Svoboda, 1979.
- MIKULE, V. – KOPECKÝ, M. Kontrola veřejné správy. In: HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 9. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 361–431.
- POMAHAČ, R. *Průvodce veřejnou správou*. Praha: ISV nakladatelství, 1999.
- SLÁDEČEK, V. Poznámky ke koncepci návrhu zákona o kontrole. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 310–314.
- SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 4., aktual. vyd. Praha: ASPI Wolters Kluwer ČR, 2019.
- STAŠA, J. Kap. XIII. Správní dozor. In: HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 9. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 201–217.
- STAŠA, J. Požadavky teorie a praxe na právní úpravu správního dozoru. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 269–282.
- SVOBODA, P. K právní povaze protokolu o kontrole a rozhodování o námitkách proti němu. *Správní právo*. 2012, č. 5–6, s. 339–353.
- VEDRAL, J. *Kontrolní řád. Komentář*. Praha: Bova Polygon, 2015.
- VONDRÁČKOVÁ, P. Finanční kontrola ve veřejné správě. In: BAKEŠ, M. – KARFÍKOVÁ, M. – KOTÁB, P. – MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 77–81.

## Act on Financial Control: the defects of its legislative treatment

### Summary

The book *Act on Financial Control: the defects of its statutory provision* discusses the manifold deficiencies exhibited by the normative provision in Act No. 320/2001 Coll., on Financial Control in Public Administration. This Act regulates the central mechanisms of the control of management of public finance and other public funds in the Czech Republic. For many years now however, it has been widely regarded as lacking in effectiveness with respect to the achieved level of protection of these funds.

Over the last decade, the Ministry of Finance has invested considerable energy into attempts at remedying this state of affairs, introducing several amendment bills into the legislative process. None of them have made it into a law, however. The latest proposal named *Bill on the Management and Control of Public Finance* was denied, after complicated back and forth, by the Czech Parliament in 2017. Therefore, the old ineffective Act still remains in force.

One explanation of the repeated failures might have to do with the fact that prior to the drafting of the respective proposals, the Ministry never engaged in a deeper analysis of the shortcomings of the standing legislation. This is why the authors of this monograph have focused precisely on this aspect of the problem, providing an overview of all the relevant analytic work on the topic.

The analysis reveals that the current Act on Financial Control in Public Administration suffers from an excessive amount of legislative defects in its provision. These defects concern both the structure of the Act and the wording of particular normative rules. Especially pronounced are the differences between the Act's structure and the objective categorisation of the main subject of the legal regulation. While the Act recognises four segments of financial control, a closer look lays bare there are in fact seven such segments. As regards the institutional-legal landscape, many issues are caused by the lawmakers' ignorance of the objective structure of the present legal regulation of financial control, which consists of legal norms applying both to the first (detection) and second (regulation) stages of control, as well as of the material and process-related aspects of both these phases.

By analysing the particular deficiencies of the Act, we are also able to trace the roots of these problems. They concern above all two critical prerequisites of a successful drafting of a bill. First, the normative text of the

drafted bill must conform, in both content and form, to certain general requirements of the legislative process. In the Czech context, these, including key legislative-technical requirements, are articulated in the Government's Legislative Rules. The second key prerequisite which has been neglected relates to the fact that the Act on Financial Control is itself a part of a broader set of relatively highly specialised legal regulations addressing control activities in public administration. In their entirety, these regulations constitute a distinctive subset of administrative law, encompassing both the rules of external control activities vis-a-vis the recipients of public administration and the same kind of rules directed inwards, at public administration itself. A successful drafting of a bill of such an Act thus also requires specialised technical-legal knowledge of the range of issues related to legal environment of all types of control activities in public administration.

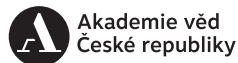
The Ministry of Finance's legislative team of experts drafting a bill to replace the current Act on Financial Control therefore needs to include both experts on the legislative-technical facets of a bill's preparation and specialists on the legal aspects of control activities in public administration. Otherwise, it becomes likely that the defects of the present legislative provision will be carried over to future amendments and/or replacement bills in the realm of financial control. This may have the consequence that the established long-term trend concerning their failures in both the executive and parliamentary adoption procedures continues indefinitely.

While the book proceeds mostly on the theoretical level, the authors' overall intent is to lend support to the practice of legislation. Hence the monograph will be of use to those who either presently are or prospectively will be charged with the drafting of new statutory regulations on financial control. Our goal is contribute to a better, deeper understanding of the critical deficiencies of the current Act on Financial Control as well as of their roots or causes, so that these can be avoided in future provisions. Moreover, because the Act No. 320/2001 Coll., on Financial Control in Public Administration, still remains in force, all of its shortcomings notwithstanding, the present book may also aid in dealing with some of the problems arising from the Act's application by financial control bodies – until a new statutory provision is enacted.



ÚSTAV	STÁTU
A	PRÁVA

Akademie věd ČR



## **Zákon o finanční kontrole. Problémy legislativního zpracování**

Květoslav Kramář

Miloslava Hálová

Vydavatel: Ústav státu a práva AV ČR, v. v. i.  
Národní 18, 116 00 Praha 1  
[www.ilaw.cas.cz](http://www.ilaw.cas.cz)

Odborní recenzenti:

JUDr. PhDr. Jan Malast, Ph.D.

JUDr. Bc. Pavel Vetešník, Ph.D.

Jazyková korektura: Mgr. Jan Táborský

Redakce: Bc. Lucie Kuželová

Vedoucí redakce: JUDr. Lenka Vostrá, Ph.D.

Grafická úprava: Michal Smejkal, Studio Symbiont

Tisk: Tiskárna Protisk, s. r. o.

ISBN 978-80-87439-66-1

ISBN 978-80-87439-64-7 (e-kniha)



Monografie *Zákon o finanční kontrole – Problémy legislativního zpracování* je přes své převažující teoreticko-právní zaměření určena především na pomoc legislativní praxi. Jejím základním obsahem je podrobnější analýza mnohočetných nedostatků legislativního zpracování zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, který patří k nejdůležitějším pramenům právní úpravy kontroly hospodaření s veřejnými financemi a dalšími veřejnými prostředky v České republice. Autoři věnují pozornost nedostatkům celkového systematického rozvržení legislativní materie zákona i nedostatkům zákona ve vyjadřování normativních pravidel z hlediska právně institucionálního, zejména s ohledem na obecné požadavky kladené na komplikovanou hmotněprávní a procesní strukturu úpravy finanční kontroly jako součásti důležitého segmentu kontrolních činností ve veřejné správě. Publikace tak může nalézt uplatnění u všech pracovníků legislativy a veřejné správy, kteří se podílejí na přípravě nového zákona o řízení a kontrole veřejných financí, stejně tak jako u těch, kdo se s dosud platným zákonem o finanční kontrole setkávají ve své každodenní praxi finančních kontrolorů či naopak osob podléhajících finanční kontrole.