

**M A S A R Y K O V A  
U N I V E R Z I T A**

PRÁVNICKÁ FAKULTA  
KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA A NÁRODNÍHO  
HOSPODÁŘSTVÍ

# **Analýza porušení rozpočtové kázně**

**DAMIAN CZUDEK**

Právní stav k 1. 1. 2022



**MUNI**  
**LAW**



## Obsah

<b>Manažerské shrnutí</b>	<b>5</b>
<b>1 Úvod</b>	<b>8</b>
<b>2 Metodologie</b>	<b>10</b>
<b>3 Současné nastavení řízení o porušení rozpočtové kázně</b>	<b>14</b>
3.1 Porušení rozpočtové kázně.....	14
3.2 Odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále .....	27
3.3 Odpovědné orgány .....	36
3.4 Právní úprava procesu ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně.....	38
3.5 Rozbor kontrolních závěrů Nejvyššího kontrolního úřadu .....	44
<b>4 Srovnání daňového a správního řádu</b>	<b>51</b>
4.1 Obecně k použití příslušného procesního předpisu .....	51
4.2 Zásady .....	53
4.3 Správní orgán .....	55
4.4 Podklady k vydání rozhodnutí.....	57
4.5 Rozhodnutí.....	80
4.6 Řádné opravné prostředky .....	83
4.7 Mimořádné opravné a dozorčí prostředky.....	90
4.8 Dělená správa.....	98
4.9 Vyhodnocení.....	100
<b>5 Mezinárodní srovnání</b>	<b>103</b>
5.1 Litva .....	103
5.2 Lotyšsko .....	104
5.3 Lucembursko.....	106
5.4 Norsko.....	106

5.5	Polsko.....	107
5.6	Portugalsko.....	109
5.7	Slovensko.....	112
5.8	Slovinsko.....	117
5.9	Švédsko.....	118
<b>6</b>	<b>Vyhodnocení a závěr</b>	<b>119</b>
	<b>Použité zdroje</b>	<b>129</b>

## Shrnutí

Analýza porušení rozpočtové kázně je zpracována v rámci projektu „Posílení řízení a kontroly veřejných financí“ z Programu Řádná správa Fondů EHP a Norska 2014-2021, Programové oblasti 16 - Řádná správa věcí veřejných, Odpovědné instituce, jehož příjemcem a řešitelem je Ministerstvo financí<sup>1</sup>. Jejím cílem je provést nezávislé zhodnocení možných variant úpravy institutu porušení rozpočtové kázně, resp. následků neoprávněného použití veřejných prostředků.

Na základě analýzy kontrolních závěrů Nejvyššího kontrolního úřadu, které se vztahovaly ke správě odvodů za porušení rozpočtové kázně a připomínek uplatněných v minulých legislativních pokusech o změnu řízení a kontroly veřejných financí byly identifikovány následující možnosti nastavení správy odvodů za porušení rozpočtové kázně:

- ponechání stávajícího stavu,
- změna procesního režimu, tzn. nahrazení daňového řádu správním řádem,
- změna orgánů příslušných k vedení řízení, případně v kombinaci se změnou procesního režimu,
- vytvoření nové skutkové podstaty přestupku,
- zrušení řízení o porušení rozpočtové kázně.

Výběr konkrétní varianty závisí primárně na strategickém rozhodnutí vlády jako předkladatele návrhu právní úpravy a zvoleném přístupu k řízení veřejných financí. Jedná se tedy primárně o otázku politickou, ne právní, i když s tím některé právní otázky úzce souvisí.

Rozhodnutí o procesním předpisu, kterým se mají řešit otázky řízení a souvisejících procesů by mělo vycházet ze stanovených požadavků na upravované řízení a znalosti obou procesních předpisů. Zásadní rozdíl, který je primárním důvodem pro zvláštní právní úpravu procesních otázek správy daní, která je nezávislá na správním řádu, spočívá ve vymezení cíle obou procesů. V případě správy daní je cíl jednotný, bez ohledu

---

<sup>1</sup> Podrobnosti o projektu jsou přístupné na webové stránce: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-a-kontrola-verejnych-financi/po-sileni-rizeni-a-kontroly-verejnych-fin>.

na to, o jaké konkrétní řízení, případně postup se jedná. Tento cíl vychází z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, které stanoví, že cílem správy daní je „správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“ Na tento cíl navazuje základní princip správy daní, tedy princip autoaplikace. Z toho vyplývá, že pro správu daní je charakteristické, že k povinnosti provést úhradu dochází naplněním podmínek stanovených zákonem, ne vydáním rozhodnutím správního orgánu, tedy správce daně. Z povahy věci, mají meritorní rozhodnutí ve správě daní deklaratorní charakter. Toto je společný znak s přestupkovým řízením a zásadní rozdíl ve vztahu k obecné právní úpravě správního procesu. Cíl správního procesu závisí na předmětu správního řízení, resp. primárním cílem správního procesu je vydání rozhodnutí, v mnoha případech s konstitutivními účinky. Z hlediska správy daní je primárním cílem dosažení úhrady, obdobně jako v případě řízení o přestupku, jehož primárním cílem je určení odpovědné osoby a vyměření navazujícího trestu. V teoretické rovině jsou obě uvažované varianty možné, tzn., aby proces ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně byl upraven jak daňovým řádem, tak správním řádem. Na procesní úpravu dle daňového řádu však lze nahlížet i jako na vhodnější volbu, než je právní úprava správního řádu, jelikož má v sobě inkorporovány instituty a prvky, které jsou zaměřeny na získávání podkladů pro vydání rozhodnutí a vybírání peněžených prostředků, a to již od samého počátku mocenské fáze stanovení a vyměření daně, nebo i před tímto okamžikem.

V návaznosti na kontrolní závěr Nejvyššího kontrolní úřadu z kontrolní akce 10/08 byla jako jedna z možností nápravy zjištěných nedostatků navržena koncepční změna spočívající ve vytvoření nové skutkové podstaty přestupku na podkladu stávajícího porušení rozpočtové kázně. Stávající koncepce odpovědnosti za přestupky vychází z principu, že odpovědná může být jen osoba, ať už fyzická nebo právnická. V případě porušení rozpočtové kázně, by tedy nebylo možné vést řízení s organizačními složkami státu, protože nejsou právnickými osobami. Organizační rovina je z pohledu obecné právní úpravy obsažená v zákoně o odpovědnosti za přestupky otevřená. Řízení o přestupcích tak může být vedeno obecním úřadem obce s rozšířenou působností, orgány finanční správy, orgány celní správy, poskytovateli veřejných prostředků, kontrolními orgány, aj.



Další zvažovanou variantou je změna orgánů příslušných k vedení řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále. Důvodem těchto úvah a minulých legislativních pokusů byla snaha o odstranění duplicitních kontrol a snížení administrativní zátěže kontrolovaných osob. Otázka duplicity kontrol však není otázkou organizační, tzn., který orgán je kompetentní k provedení kontroly a vedení řízení, ale otázkou funkční, tzn., podle jakých procesních pravidel je postupováno, a zejména, jak dochází ke sběru materiálu v rámci dokazování na jednotlivých stupních (u osob oprávněných kontrolovat a kooperovat) a kdo je za výsledek dokazování odpovědný (problematika předávání podkladů pro vyměření daně, resp. odvodu za porušení rozpočtové kázně). Stanovení kompetentního orgánu je vždy otázkou primárně politickou, ne právní, i když s tím některé právní otázky úzce souvisí, např. neexistence nadřízeného orgánu v případě, že je pravomoc k vedení řízení, které má být dvojinstanční, svěřena ústřednímu orgánu státní správy, který z povahy věci nemá nadřízený správní orgán (což při poskytování veřejných prostředků nelze vyloučit, ba naopak) a dochází tak k nutnosti využít institut rozkladu. Dále je potřeba zohlednit i skutečnost, že v případě finančních úřadů, které v současnosti vedou řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále, byla přijata speciální právní úprava místní příslušnosti, která umožňuje, aby vyhledávací a kontrolní postupy byly vykonávány finančními úřady bez ohledu na jejich místní příslušnost v ostatních věcech.

Pro úplnost je nutné uvažovat i o variantě zrušení porušení rozpočtové kázně, i když tuto variantu nelze doporučit. Navzdory všem případným nedokonalostem je stávající porušení rozpočtové kázně relativně účinným a v zásadě rychlým nástrojem pro vymáhání neoprávněně použitých prostředků. Případné zrušení porušení rozpočtové kázně by znamenalo ztížení možnosti vymáhat neoprávněně použité veřejné prostředky.

## 1 Úvod

Analýza porušení rozpočtové kázně (dále jen „Analýza“) je zpracována v rámci projektu „Posílení řízení a kontroly veřejných financí“ z Programu Řádná správa Fondů EHP a Norska 2014-2021, Programové oblasti 16 - Řádná správa věcí veřejných, Odpovědné instituce, jehož příjemcem a řešitelem je Ministerstvo financí<sup>2</sup> a vychází z Koncepce Klient-sky orientovaná veřejná správa 2030<sup>3</sup>.

Součástí systému řízení a kontroly veřejných financí v České republice je i institut porušení rozpočtové kázně. Tento institut je upraven v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“) v případě prostředků státního rozpočtu a jiných prostředků státu, resp. v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla územních rozpočtů“) v případě prostředků obcí a krajů. V rámci předchozích legislativních pokusů Ministerstvo financí navrhovalo úpravou procesních pravidel a přenesení pravomoci k vyměřování odvodů za porušení rozpočtové kázně v případě státních prostředků z orgánů finanční správy na poskytovatele veřejných prostředků. I když Ministerstvo financí následně na základě hodnocení dopadů regulace, od této úpravy upustilo, z odborné veřejnosti neustále zaznívají hlasy požadující vyloučení orgánů finanční správy z řízení o porušení rozpočtové kázně a úpravu procesních pravidel.

Cílem Analýzy je provést nezávislé zhodnocení možných variant úpravy institutu porušení rozpočtové kázně, resp. následků neoprávněného použití veřejných prostředků. Zvolená struktura Analýzy vychází ze

---

<sup>2</sup> Podrobnosti o projektu jsou přístupné na webové stránce: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-a-kontrola-verejnych-financi/posileni-rizeni-a-kontroly-verejnych-fin>.

<sup>3</sup> Koncepce Klient-sky orientovaná veřejná správa 2030. Schválena usnesením vlády České republiky č. 562 ze dne 25. května 2020. Dostupná z: <https://www.mvcr.cz/clanek/koncepce-klientsky-orientovana-verejna-sprava-2030.aspx>

stanoveného cíle. Na popis metodologie, tedy popis východisek a postupu zpracování Analýzy, navazuje popis stávajícího nastavení porušení rozpočtové kázně, a to jak podle rozpočtových pravidel, tak podle rozpočtových pravidel územních rozpočtů. Kromě vymezení porušení rozpočtové kázně je pozornost věnována zejména odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícímu penále. Kapitola shrnuje i související ustálenou judikaturu a kontrolní závěry Nejvyššího kontrolního úřadu. Významná část práce je pak věnována srovnání procesních předpisů, a to zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého se v současnosti postupuje v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). K objektivizaci výsledků této Analýzy slouží komparace s právní úpravou následků neoprávněného použití veřejných prostředků v jiných evropských zemích. Na základě provedeného rozboru a dílčí komparace s vybranými státy jsou identifikovány a popsány možné varianty řešení porušení rozpočtové kázně.

## 2 Metodologie

Metody práce jsou zvoleny s ohledem na zadání Analýzy<sup>4</sup>. Primárně používanou vědeckou metodou je metoda systémové analýzy. Podstata systémové analýzy spočívá v rozdělení zkoumaného prvku na části a následném rozboru vlastností těchto částí a jejich vzájemných vztahů s cílem zkoumaný prvek pochopit, resp. do detailu popsat, aby bylo možné identifikovat jeho silné a slabé stránky.<sup>5</sup>

Práce byly zahájeny analýzou dosavadních snah Ministerstva financí upravit stávající systém finanční kontroly, ať už formou novelizace nebo návrhem zcela nového zákona, který by nahradil stávající zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“). Podklady k provedení této dílčí analýzy byly získány jednak z veřejně dostupných zdrojů, zejména

---

<sup>4</sup> Ministerstvo financí. Projekt Posílení řízení a kontroly veřejných financí - informace Ministerstva financí o projektu financovaném z fondů Evropského hospodářského prostoru 2014-2021. Základní informace: *„S regulací řízení a kontroly veřejných financí je úzce spojena otázka duplicitních kontrol. V rámci předchozích legislativních návrhů Ministerstvo financí předpokládalo přenesení působnosti k vyměřování odvodů za porušení rozpočtové kázně z orgánů finanční správy na poskytovatele veřejných prostředků. I když Ministerstvo financí následně na základě hodnocení dopadů regulace, od této úpravy upustilo, z odborné veřejnosti neustále zaznívají hlasy na vyloučení orgánů finanční správy z řízení o porušení rozpočtové kázně. Navrhovaná analýza řízení o porušení rozpočtové kázně by v této věci měla přinést nezávislé zhodnocení a zodpovědět otázku, která varianta bude lépe naplňovat účel institutu porušení rozpočtové kázně.“* Dostupné z:

<https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-a-kontrola-verejnych-financi/posileni-rizeni-a-kontroly-verejnych-fin/zakladni-informace>.

<sup>5</sup> Srov. MOLNÁR, Zdeněk a kol. Pokročilé vědecké metody. Praha: Profess Consulting, s.r.o., 2012, s. 42. ISBN 978-80-7259-064-3. ŠIROKÝ, Jan. Publikování a presentace výsledků vědy a výzkumu. Olomouc: Moravská vysoká škola Olomouc, o. p. s., 2010, s. 17. ISBN 978-80-87240-41-0.

informací z provedených meziresortních připomínkových řízení<sup>6</sup> nebo byly poskytnuty Ministerstvem financí.

Návrh na změnu procesního předpisu, kterým se má řídit ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně byl součástí legislativním návrhu Ministerstva financí z let 2014 – 2015 v rámci návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě<sup>7</sup>. Celkem obsáhle se k tomuto návrhu vyjádřila komise Legislativní rady vlády pro finanční právo ve svém stanovisku č. 185 z jednání komise dne 17. března 2015. Komise pro finanční právo ve svém stanovisku uvádí, že s ohledem na skutečnost, že odvod za porušení rozpočtové kázně je ve své podstatě sankcí, která je ukládána za porušení určitých pravidel – konkrétně porušení rozpočtové kázně, jeví se pro jeho ukládání jako vhodnější správní řád, resp. obdobný postup jaký je zvolen pro ukládání sankcí za správní delikty, resp. přestupky. Komise pro finanční právo v této souvislosti upozorňuje, že daňový řád byl vytvořen pro účely výběru daní, ne ukládání sankcí, tzn., že jeho konstrukce nevytváří správnímu orgánu – správci daně dostatečný prostor pro diskreci, tzn., že místo správního uvážení, které je zcela legitimně používáno u přestupků, musí být využíván institut promíjení: *„Komise vítá změnu ve správě odvodů za porušení rozpočtové kázně, které se nyní spravují podle daňového řádu. Odvod za porušení rozpočtové kázně naplňuje veškeré obligatorní (základní) znaky daně s výjimkou toho, že se jedná o odvod sankční. Z těchto důvodů se nemůže z teoretického hlediska*

---

<sup>6</sup> Návrh zákona o řídicím a kontrolním systému ve veřejné správě a o změně některých zákonů (č.j. MF-52741/2013/17). Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN97JJS9FC>

Návrh zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě, návrh zákona o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě a návrh prováděcích právních předpisů k zákonu o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě (č.j. MF-68424/2014/4701). Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9R6PNTGM>.

<sup>7</sup> Návrh zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě, návrh zákona o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě a návrh prováděcích právních předpisů k zákonu o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě (č.j. MF-68424/2014/4701). Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9R6PNTGM>.

*jednat o daň, neboť daň není sankcí za určité jednání (v tomto případě porušení rozpočtové kázně). V tomto směru lze doplnit, že je nevhodné, aby takové sankční peněžité plnění, jakým je odvod za porušení rozpočtové kázně, bylo ukládáno (stanovováno) v režimu daňového řádu. Důsledkem této konstrukce je pak mimo jiné nutnost prominutí institutu prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně. U peněžitých plnění stanovovaných v režimu daňového řádu totiž chybí diskrece toho, kdo taková plnění stanovuje a v jaké výši může taková plnění stanovit. Proto není možné přihlídnout ke specifickým okolnostem jednotlivých případů a všem je nutné uložit stejnou sankci. Diferenciace stanovených sankcí je pak uskutečňována až sekundárně pomocí institutu prominutí daně. Tento systém nelze považovat za správný, neboť tato diference by měla být možná již v primárním řízení o stanovení takového peněžitého sankčního plnění. Uplatnit by se tudíž měl režim podle správního řádu, například obdobný takovému, jaký je uplatňován u správních deliktů.“*

Nadužívání institutu prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně v důsledku nevhodné právní úpravy významným způsobem zatěžovalo systém správy veřejných prostředků, který byl v důsledku toho hodnocen Nejvyšším kontrolním úřadem jako vysoce neefektivní. Proto rozbor kontrolních závěrů Nejvyššího kontrolního úřadu ke správě odvodů za porušení rozpočtové kázně je součástí kapitoly 3.5 této Analýzy. Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně byla předmětem kontroly Nejvyššího kontrolního úřadu, a to nejdříve v roce 2010 (Kontrolní závěr č. 10/08) a následně v roce 2013 (Kontrolní závěr č. 13/15). Dále je součástí Analýzy rozbor stávajícího systému odvodů za porušení rozpočtové kázně včetně jeho odrazu v judikatuře Nejvyššího správního soudu, a to zejména ve vztahu k charakteru ukládaného odvodu. Jelikož ústředním motivem minulých legislativních pokusů byla snaha o nahrazení daňového řádu správním řádem, srovnání těchto dvou procesních předpisů je zásadní pro posouzení jednotlivých variant možného řešení. Srovnání je provedeno u vybraných procesních institutů, které jsou stěžejní pro naplnění účelu správy odvodu za porušení rozpočtové kázně, tedy navrácení neoprávněně použitých prostředků do veřejného rozpočtu, jelikož detailní srovnání daňového a správního řádu přesahuje rámec této Analýzy.

Důležitým zdrojem informací pro návrh možných variant a jejich zhodnocení jsou i zkušenosti z jiných zemí, které jsou zpracovány v rámci kapitoly Mezinárodní srovnání. Tato kapitola je vytvořena na základě dotazníkového šetření, které bylo realizováno za pomoci Ministerstva financí. Ministerstvo financí zajistilo rozeslání vytvořeného dotazníku do 28 států Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru. Konkrétně byly s žádostí o vyplnění dotazníku osloveny následující země: Bulharsko, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Irsko, Island, Itálie, Kypr, Lichtenštejnsko, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Nizozemsko, Norsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko a Velká Británie. Relevantní odpovědi o nastavení územní samosprávy zpět zaslaly následující státy: Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Norsko, Portugalsko, Slovensko, Slovinsko a Švédsko. Kapitola pojednávající o právní úpravě v jiných evropských zemích je doplněna o poznatky získané v rámci realizovaných konzultací se zahraničními experty. Jde o právní úpravu na Slovensku a v Polsku.

## 3 Současné nastavení řízení o porušení rozpočtové kázně

### 3.1 Institut porušení rozpočtové kázně

Neoprávněné použití veřejných prostředků a související následky byly upraveny v zákoně č. 137/1970 Sb., o pravidlech státního rozpočtu československé federace a o zásadách hospodaření s rozpočtovými prostředky státních rozpočtů federace a republik (rozpočtová pravidla). Tento právní předpis upravoval „předchůdce“ současného institutu porušení rozpočtové kázně. Do nabytí jeho účinnosti bylo neoprávněné použití veřejných prostředků řešeno zejména prostřednictvím náhrady škody, případně v trestněprávní rovině a v případě podřízených organizací v podobě nařízeného odvodu ze strany zřizovatele, Ministerstva financí nebo vlády.<sup>8</sup> Právní úprava porušení rozpočtové kázně obsažená v zákoně č. 137/1970 Sb., byla však značně stručná. Ustanovení § 22 odst. 1 zákona č. 137/1970 Sb., pouze uvádělo, že v případech závažného porušení rozpočtové kázně, tzn. porušení rozpočtových předpisů, může vláda, příp. ministr financí krátiť prostředky poskytované ze státního rozpočtu nebo stanovit odvod neoprávněně použitých prostředků do státního rozpočtu nebo federálního fondu. V případě poskytovaných dotací ustanovení § 22 odst. 2 zákona č. 137/1970 Sb., výslovně uvádělo, že v případě nedodržení účelu, na který byla dotace poskytnuta, může vláda uložit navrácení neoprávněně použitých veřejných prostředků. Následky neoprávněného použití veřejných prostředků byly řešeny i v ustanovení § 16 zákona č. 137/1970 Sb., dle kterého za neoprávněné použití veřejných prostředků musí příslušné organizace navázané na státní rozpočet kromě povinného odvodu uhradit i pokutu ve výši 1 promile z částky zadržené nebo neoprávněně použité. O odvodu rozhodoval příslušný nadřízený orgán. Další podrobnosti o ukládání odvodu nebo pokuty zákon

---

<sup>8</sup> Srov. zejména zákon č. 86/1952 Sb., o kontrolní a revisní správě ministerstva financí, zákon č. 8/1959 Sb., kterým se stanoví základní pravidla o státním rozpočtu a o hospodaření s rozpočtovými prostředky a nařízení vlády Československé socialistické republiky č. 100/1996 Sb., o plánovitém řízení národního hospodářství.



nestanovil. Dále bylo porušení rozpočtové kázně upraveno v zákoně č. 163/1989 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České socialistické republiky (rozpočtová pravidla republiky), resp. následně v zákoně č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky). V obou případech bylo porušení rozpočtové kázně definováno jako neoprávněné použití nebo zadržetí prostředků státního rozpočtu státního fondu. V případě působnosti zákona č. 163/1989 Sb., se porušení rozpočtové kázně vztahovalo ještě na prostředky svěřené národním výborům a v případě zákona č. 576/1990 Sb., na prostředky svěřené obcím a okresním úřadům, tedy nástupcům národních výborů. Před nabytím působnosti zákona č. 163/1989 Sb., nebyl definován institut porušení rozpočtové kázně, i když tehdy platný a účinný zákon č. 60/1971 Sb., o pravidlech státního rozpočtu České socialistické republiky a o hospodaření s rozpočtovými prostředky (rozpočtová pravidla republiky), upravoval v ustanovení § 17 následky nedodržení finančních a rozpočtových předpisů nebo zásad pro poskytování dotací a subvencí.

Následkem porušení mohlo být:

- snížení poskytnutých prostředků nebo snížení souhrnného finančního vztahu v případě, že se porušení předpisů nebo zásad dopustil národní výbor,
- vázání poskytovaných peněžních prostředků a
- nařízení vrácení poskytnutých prostředků.

O následku rozhodovala vláda nebo ministr financí v případě, že ho k tomu zmocnila. Následky se vztahovaly k prostředkům poskytnutým ze státního rozpočtu a ze státního fondu. Dále dle ustanovení § 33 odst. 4 zákona č. 60/1971 Sb., platilo, že v případě že kontrola Ministerstva financí odhalila porušení finanční nebo rozpočtové kázně, dala podnět k odstranění zjištěných závad. V tomto případě však porušení finanční nebo rozpočtové kázně nebylo blíže specifikováno.

Ustanovení § 16 odst. 1 zákona č. 163/1989 Sb., upravovalo, že následkem porušení rozpočtové kázně je odvod neoprávněně použitých peněžních prostředků a penále za každý den prodlení s odvodem nebo za každý den neoprávněného použití prostředků, a to ve výši 1 promile z částky zadržené nebo neoprávněně použité, nejvýše však do výše této částky. Penále se neplatilo v případě, že nepřesáhlo v jednotlivých

případech částku 100 Kčs. Dle ustanovení § 16 odst. 4 zákona č. 163/1989 Sb., platilo, že v případě, že porušení rozpočtové kázně bylo identifikováno prostřednictvím vnitřní kontroly orgánu, resp. organizace, která se ho dopustila, bylo penále sníženo na polovinu. Odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále ukládalo několik různých orgánů státních správy podle toho, kdo se porušení rozpočtové kázně dopustil:

<b>ORGÁN, KTERÝ SE DOPUSTIL PORUŠENÍ ROZPOČTOVÉ KÁZNĚ</b>	<b>ORGÁN, KTERÝ UKLÁDAL ODVOD A PENÁLE</b>
Rozpočtová organizace Příspěvková organizace	Nadřízený orgán
Ústřední orgán státní správy	Ministerstvo financí, cen a mezd
Národní výbor, kterému byla poskytnuta dotace ze státního rozpočtu	Ministerstvo financí, cen a mezd
Organizace založené, řízené nebo spravované národním výborem	Národní výbor
Ostatní organizace	Orgány finanční správy

V případě prostředků ze státního rozpočtu nebo ze státních fondů mělo Ministerstvo financí, cen a mezd pravomoc povolovat úlevy z důvodů zamezení tvrdosti. V případě, že se jednalo o prostředky z rozpočtu národního výboru, měl tuto pravomoc příslušný národní výbor.

Výše penále i jeho snížení na polovinu v případě odhalení porušení rozpočtové kázně vnitřní kontrolou zůstalo beze změny i v případě právní úpravy dle zákona č. 576/1990 Sb. Změna byla provedena v případě orgánů odpovědného za ukládání odvodu a penále. Ve všech případech byl pravomocným orgánem územní finanční orgán, a to bez ohledu na to, kdo se porušení rozpočtové kázně dopustil. Ministerstvo financí naproti tomu zůstalo orgánem, který měl pravomoci k zamezení tvrdosti zákona. Mohl povolovat úlevy. V případě prostředků, které předtím náležely národním výborům, byla pravomoc přenesena na obce, jelikož na ně byly převedeny i související veřejné prostředky. Právní úprava porušení rozpočtové kázně obsažena v zákoně č. 576/1990 Sb., byla účinná beze změny až do nabytí účinnosti zákona č. 218/2000 Sb.

### 3.1.1 Porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel

Porušení rozpočtové kázně je definováno v ustanovení § 44 odst. 1 rozpočtových pravidel. Rozpočtová pravidla rozlišují několik možných způsobů porušení rozpočtové kázně, resp. několik možných skutkových podstat:

#### **Neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu**

Neoprávněné použití peněžních prostředků je v obecné rovině definováno v ustanovení § 3 písm. e) rozpočtových pravidel jako „výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity“. Takto upravené neoprávněné použití veřejných prostředků není vztaženo jen k prostředkům státního rozpočtu, ale také k jiným peněžním prostředkům státu, tzn. k peněžním prostředkům státních finančních aktiv, příspěvkových organizací, státních fondů a fondů organizačních složek státu<sup>9</sup> a dále k prostředkům Národního fondu.

**Odpořevdná osoba/entita:** kdokoliv.

#### **Neoprávněné použití nebo zadrževní peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem**

V tomto případě jde, stejně jako v případě uvedeném výše, o neoprávněné použití peněžních prostředků, avšak tohoto neoprávněného použití se může dopustit, na rozdíl od písmene a) jen příjemce peněžních prostředků. Typicky půjde o příjemce dotace nebo návratné finanční výpomoci. Dále je tato skutková podstata rozšířena o zadrževní peněžních prostředků, tzn. jejich nevyplacení v případě, že mají být

---

<sup>9</sup> Srov. ustanovení § 3 písm. c) rozpočtových pravidel.

vyplaceny, případně vráceny poskytovateli dotace nebo návratné finanční výpomoci.

**Odpovědná osoba/entita:** příjemce peněžních prostředků.

### **Neprovedení odvodu příspěvkovou organizací podle ustanovení § 53 odst. 6 rozpočtových pravidel**

Příspěvková organizace má dle ustanovení § 53 odst. 6 rozpočtových pravidel povinnost převést prostředky z prodeje nemovitého majetku České republiky, se kterým hospodařila, ze svého bankovní účtu do státního rozpočtu. Rozpočtová pravidla jí k tomu dávají lhůtu 15 pracovních dnů ode dne připsání dané částky na bankovní účet příspěvkové organizace. Tato povinnost se nevztahuje na příjmy, které příspěvkové organizaci plynuly z majetku, který získala darem nebo děděním.

**Odpovědná osoba/entita:** příspěvková organizace.

### **Neuložení odvodu zřizovatelem a neprovedení odvodu stanoveného zřizovatelem příspěvkové organizaci podle ustanovení § 54 odst. 3 rozpočtových pravidel**

Dle ustanovení § 54 odst. 3 rozpočtových pravidel má zřizovatel příspěvkové organizace povinnost reagovat na významnou změnu podmínek, za nichž byl stanoven finanční vztah ke státnímu rozpočtu. Reakce musí navazovat na charakter změny podmínek. Zřizovatel na základě této změny musí příspěvek stanovený příspěvkové organizaci krátit nebo uložit nerozpočtovaný odvod z provozu. Pokud tomu odpovídá změna podmínek, může zřizovatel případně rozhodnout o zvýšení příspěvku příspěvkové organizaci.

**Odpovědná osoba/entita:** zřizovatel příspěvkové organizace, příspěvková organizace.

### **Porušení ustanovení § 45 odst. 2 rozpočtových pravidel organizační složkou státu**

Ustanovení § 45 odst. 2 rozpočtových pravidel stanoví následující povinnosti organizační složky státu:

- dbát, aby dosahovala příjmů stanovených rozpočtem;
- plnit určené úkoly nejehospodárnějším způsobem;

- používat prostředky, se kterými disponuje, na krytí nezbytných potřeb a na opatření zakládající se na právních předpisech (zásada účelnosti);
- čerpat prostředky se kterými disponuje jen do výše závazných ukazatelů stanovených zákonem o státním rozpočtu nebo správcem kapitoly v rámci rozpočtu kapitoly a v souladu s věcným plněním.

**Odpovědná osoba/entita:** organizační složka státu.

#### **Neprovedení odvodu podle ustanovení § 45 odst. 11 a § 52 odst. 4 rozpočtových pravidel**

Ustanovení § 45 odst. 11 rozpočtových pravidel stanoví povinnost organizační složky státu provést odvod do státního rozpočtu v případě příjmů, které jsou soustředěné na jiných než příjmových účtech.

Ustanovení § 52 odst. 4 rozpočtových pravidel se vztahuje jen na vnitřní organizační jednotky Ministerstva zahraničních věcí nebo Ministerstva obrany. Dle tohoto ustanovení má vnitřní organizační jednotka Ministerstva zahraničních věcí nebo Ministerstva obrany povinnost odvést jiné rozpočtové příjmy, než jsou výnosy daní, cel nebo pojistného na sociální zabezpečení na příjmový účet příslušné organizační složky státu.

**Odpovědná osoba/entita:** organizační složka státu, vnitřní organizační jednotka Ministerstva zahraničních věcí nebo Ministerstva obrany.

#### **Nepřevedení prostředků, které byly soustředěny na účtu cizích prostředků v rámci finančního vypořádání, na účet státního rozpočtu v termínech stanovených pro finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem vyhláškou č. 367/2015 Sb., o zásadách a lhůtách finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy a Národním fondem (vyhláška o finančním vypořádání), ve znění pozdějších předpisů**

Finanční vypořádání se státním rozpočtem provádí organizační složky státu na základě ustanovení § 75 rozpočtových pravidel, podle zásad a v termínech stanovených vyhláškou č. 367/2015 Sb. Finančnímu vypořádání podléhá i účet cizích prostředků organizační složky

státu, který je definován v ustanovení § 45 odst. 10 rozpočtových pravidel jako bankovní účet organizační složky státu, který „se zřizuje pro oddělené uložení cizích peněžních prostředků, zejména pro omylem došlé peněžní prostředky, platy zaměstnanců a státních zaměstnanců organizační složky státu a s nimi související výdaje, prostředky, které správci kapitol soustřeďují v rámci finančního vypořádání od příjemců prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, peněžní částky pacientů a chovanců v léčebných a jiných ústavech a pro prostředky kulturních fondů obyvatel ústavů sociální péče“.

**Odpovědná osoba/entita:** organizační složka státu.

**Nevrácení prostředků podle ustanovení § 14 odst. 7 rozpočtových pravidel v termínu stanoveném v rozhodnutí o poskytnutí dotace poskytovatelem do státního rozpočtu nebo Národního fondu**

Vybrané dotace ze státního rozpočtu jsou poskytovány do rozpočtu kraje, který má následně povinnost takto získané peněžní prostředky poskytnout právnické nebo fyzické osobě. Poskytovatel dotace může v rozhodnutí o poskytnutí dotace kraji stanovit podmínku, že kraj má povinnost vrátit do státního rozpočtu prostředky, které příslušná právnická nebo fyzická osoba vrátila do rozpočtu kraje, a to buď jako nepoužité nebo jako odvod za porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

**Odpovědná osoba/entita:** kraj.

**Porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce**

Rozpočtová pravidla v tomto případě upřesňují, že prvním dnem porušení rozpočtové kázně je den jejich přijetí příjemcem s tím, že penále za porušení rozpočtové kázně se počítá ode dne následujícího po

dni, do kterého měl příjemce na základě platebního výměru odvod uhradit.

**Odpovědná osoba/entita:** příjemce dotace nebo návratné finanční výpomoci.

**Nepřevedení prostředků, které byly soustředěny na účtu kraje v rámci finančního vypořádání, na účet cizích prostředků příslušného správce kapitoly nebo na účet státního rozpočtu v termínech stanovených pro finanční vypořádání vztahů se státním rozpočtem vyhláškou č. 367/2015 Sb., o zásadách a lhůtách finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy a Národním fondem (vyhláška o finančním vypořádání), ve znění pozdějších předpisů**

Tato skutková podstata porušení rozpočtové kázně reaguje na situaci, kdy je dotace poskytována právnické nebo fyzické osobě prostřednictvím rozpočtu kraje.

**Odpovědná osoba/entita:** kraj.

**Neuhrazení peněžních prostředků, které byly za příjemce dotace uhrazeny ze státního rozpočtu na základě přímo použitelného předpisu Evropské unie**

Rozpočtová pravidla v tomto konkrétním případě upřesňují, že za den, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, se považuje den, kdy byly peněžní prostředky odepsány z účtu státního rozpočtu.

**Odpovědná osoba/entita:** příjemce dotace.

Porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel zahrnuje celou řadu různorodých situací, které se zákonodárce rozhodl stihnout sankcí v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále. Z definice porušení rozpočtové kázně vyplývá, že ne všechna porušení rozpočtových pravidel nebo pravidel stanovených jinými právními předpisy mají být postihována. Toto bylo potvrzeno i rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, který ve svém rozhodnutí uvádí následující závěr: „(p)ři hodnocení neurčitého pojmu neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků [§ 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech] je nutné, krom jiného, vycházet i z účelu



*poskytnutých veřejných prostředků a jeho naplnění. Z tohoto vyplývá, že nikoliv každé porušení příslušné povinnosti je zároveň neoprávněné použití prostředků a jako takové musí být vráceno zpět do veřejného rozpočtu.“<sup>10</sup>*

Na druhou stranu zákonodárce se rozhodl prostřednictvím odvodu za porušení rozpočtové kázně a zejména prostřednictvím penále sankcionovat i drobná porušení, která spočívají v nedodržení stanovených termínů. V těchto případech odvod slouží k realizaci povinnosti, která nebyla splněna v termínu a vyměřované penále představuje sankci za prodlení. Vedle těchto nevýznamných nedostatků jsou prostřednictvím porušení rozpočtové kázně postihovány i závažné nedostatky spočívající například v nedodržení účelu, na který byly peněžní prostředky státního rozpočtu určeny.

Pro úplnost je nezbytné upozornit na ustanovení § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel, které upravuje fikci, dle které v případě, že jsou naplněny rozpočtovými pravidly stanovené podmínky, nedochází k porušení rozpočtové kázně. Jde o případy, kdy poskytovatel dotace na základě výsledku kontroly nebo auditu vyzve příjemce k provedení opatření k nápravě nebo k vrácení dotace nebo její části v případě, že s ohledem na charakter nedostatku nelze opatření k nápravě provést. V rozsahu, v jakém příjemce dotace ve stanovené lhůtě provedl opatření k nápravě, resp. vrátil dotaci nebo její část, se má za to, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Z ustanovení § 14f odst. 5 rozpočtových pravidel vyplývá, že takto vrácená dotace nebo její část se započítává do plnění povinnosti provést odvod za porušení rozpočtové kázně v případě, že je vyměřen.

### **3.1.2 Porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel územních rozpočtů**

Porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel územních rozpočtů je upraveno v ustanovení § 22 rozpočtových pravidel územních rozpočtů, a také v ustanovení § 28 odst. 10 rozpočtových pravidel územních rozpočtů, které upravuje speciální případy porušení rozpočtové kázně, kterého se může dopustit výhradně příspěvková

---

<sup>10</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 202/2007 – 6.



organizace zřizovaná územním samosprávným celkem, tj. obcí, krajem, hlavním městem Prahou nebo dobrovolným svazkem obcí.

### 3.1.2.1 Porušení rozpočtové kázně u dotací a návratných finančních výpomocí

Porušení rozpočtové kázně podle ustanovení § 22 rozpočtových pravidel územních rozpočtů se může dopustit jen příjemce dotace nebo návratné finanční výpomoci z rozpočtu územního samosprávného celku, městské části hlavního města Prahy nebo dobrovolného svazku obcí, včetně případů, kdy rozpočet územního samosprávného celku zprostředkovává dotaci ze státního rozpočtu, ze státního fondu nebo Národního fondu.

Porušením rozpočtové kázně dle ustanovení § 22 rozpočtových pravidel územních rozpočtů je neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých jako dotace nebo návratná finanční výpomoc, přičemž neoprávněné použití je definováno v ustanovení § 22 odst. 2 rozpočtových pravidel územních rozpočtů a neoprávněné zadržení je upraveno v ustanovení § 22 odst. 3 rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

Neoprávněným použitím je použití, kterým byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, veřejnoprávní smlouvou nebo při poskytnutí peněžních prostředků podle zvláštního právního předpisu. Tímto zvláštním právním předpisem může být zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, resp. jeho ustanovení § 160 až 163, která upravují poskytování peněžních prostředků ze státního rozpočtu na činnost škol a školských zařízení. Rozpočtová pravidla územních rozpočtů dále výslovně stanoví, že za neoprávněné použití peněžních prostředků, které je porušením rozpočtové kázně se považují i dvě konkrétní situace:

- porušení povinnosti, která souvisí s účelem, na který byly peněžní prostředky poskytnuty, stanovené právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, veřejnoprávní smlouvou nebo při poskytnutí peněžních prostředků podle zvláštního právního předpisu, ke kterému došlo po připsání peněžních prostředků na účet příjemce nebo ke kterému došlo před připsáním

peněžních prostředků na účet příjemce a které ke dni připsání trvá,

- neprokázání způsobu použití peněžních prostředků příjemcem.

Rozpočtová pravidla územních rozpočtů v případě neoprávněného použití veřejných prostředků upřesňují, že dnem porušení rozpočtové kázně je den, kdy byly poskytnuté peněžní prostředky neoprávněně použity nebo den jejich připsání na účet příjemce u dotací poskytovaných zpětně.

Zadržení peněžních prostředků, které je porušením rozpočtové kázně, je definováno v ustanovení § 22 odst. 3 rozpočtových pravidel územních rozpočtů jako „*porušení povinnosti vrácení poskytnutých prostředků ve stanoveném termínu*“, s tím, že „*dnem porušení rozpočtové kázně je v tomto případě den následující po dni, v němž marně uplynul termín stanovený pro vrácení poskytnutých prostředků.*“

V případě, že poskytovatel dotace nebo návratné finanční výpomoci zjistí podezření na porušení rozpočtové kázně, je dle ustanovení § 22 odst. 5 rozpočtových pravidel územních rozpočtů oprávněn pozastavit vyplácení peněžních prostředků, a to až do výše předpokládaného odvodu. Následně, pokud bude odvod za porušení rozpočtové kázně skutečně vyměřen, bude z uloženého odvodu hrazena pouze částka ve výši rozdílu mezi uloženým odvodem a peněžními prostředky, jejichž výplata byla pozastavena. Tímto opatřením dojde ke snížení případného penále, které se uloží za prodlení s úhradou případného odvodu. V případě, že se odvod neuloží, jsou pozastavené prostředky vyplaceny příjemci dotace nebo návratné finanční výpomoci.

Ustanovení § 22 odst. 6 rozpočtových pravidel územních rozpočtů upravuje podmínky, za nichž dojde k uplatnění fikce, že v případech, které by jinak naplňovaly znaky porušení rozpočtové kázně, k porušení rozpočtové kázně nedojde. Rozpočtová pravidla územních rozpočtů umožňují nastoupení fikce neexistence porušení rozpočtové kázně ve dvou rozdílných případech.

V prvním případě jde o porušení podmínky, které může být dodatečně napraveno. Rozpočtová pravidla územních rozpočtů k nastoupení účinků fikce stanoví tyto podmínky:

- poskytovatel stanovil ve veřejnoprávní smlouvě o poskytnutí dotace podmínky, jejichž nesplnění bude postiženo nižším odvodem, než kolik činí celková částka dotace,
- povaha takto určené podmínky umožňuje provedení opatření k nápravě ve stanovené lhůtě,
- kontrolního zjištění odhalilo porušení podmínky, které má být dle veřejnoprávní smlouvy o poskytnutí dotace postiženo nižším odvodem,
- poskytovatel písemně vyzve příjemce dotace k provedení opatření k nápravě v jím stanovené lhůtě a
- příjemce dotace ve stanovené náhradní lhůtě provede opatření k nápravě.

Druhý případ dopadá na porušení, která z povahy věci nemohou být dodatečně napravena. V tomto případě rozpočtová pravidla územních rozpočtů stanoví následující podmínky pro nastoupení účinků fikce neexistence porušení rozpočtové kázně:

- příjemce dotace
  - o porušil povinnost stanovenou právním předpisem, která souvisí s účelem, na který byly peněžní prostředky poskytnuty nebo
  - o nedodržel účel dotace nebo
  - o nedodržel jinou podmínku, za které byla dotace poskytnuta, u níž nelze vyzvat k provedení opatření k nápravě a
- porušení takovéto podmínky bylo odhaleno na základě kontroly;
- poskytovatel písemně vyzve příjemce dotace k vrácení dotace nebo její části ve stanovené lhůtě a
- příjemce dotace vrátí dotaci nebo stanovenou část ve lhůtě stanovené poskytovatelem dotace.

### 3.1.2.2 Porušení rozpočtové kázně u příspěvkových organizací

Porušením rozpočtové kázně dle ustanovení § 28 rozpočtových pravidel územních rozpočtů jsou následující situace:

- příspěvková organizace použije finanční prostředky, které obdrží z rozpočtu svého zřizovatele, v rozporu se stanoveným účelem,

- příspěvková organizace převede do svého peněžního fondu více finančních prostředků, než stanoví rozpočtová pravidla územních rozpočtů nebo než rozhodl zřizovatel,
- příspěvková organizace použije prostředky svého peněžního fondu na jiný účel nebo v jiné výši, než stanoví rozpočtová pravidla územních rozpočtů nebo jiný právní předpis,
- příspěvková organizace použije své provozní prostředky na účel, na který měly být použity prostředky jejího peněžního fondu podle rozpočtových pravidel územních rozpočtů,
- příspěvková organizace překročí stanovený nebo přípustný objem prostředků na platy, pokud toto překročení do 31. prosince nekryla ze svého fondu odměn,
- příspěvková organizace neprovede odvod podle ustanovení § 28 odst. 9 rozpočtových pravidel územních rozpočtů ve lhůtě stanovené zřizovatelem. Dle předmětného ustanovení je zřizovatel příspěvkové organizace oprávněn ji uložit odvod do svého rozpočtu v případě, že plánované výnosy příspěvkové organizace překračují její plánované náklady, a to jako závazný ukazatel rozpočtu, nebo investiční zdroje příspěvkové organizace jsou větší, než je jejich potřeba užití podle rozhodnutí zřizovatele. Odvod dle ustanovení § 28 odst. 9 rozpočtových pravidel územních rozpočtů nemá sankční charakter. Sankční odvod nastupuje až ve chvíli, kdy příspěvková organizace nedodrží termín stanovený pro provedení odvodu.

V těchto případech o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně rozhoduje zřizovatel příspěvkové organizace<sup>11</sup>, který je i oprávněn na základě písemné žádosti příspěvkové organizace rozhodnout o snížení nebo prominutí odvodu z důvodu zamezení tvrdosti. K podání této žádosti stanoví rozpočtová pravidla územních rozpočtů lhůtu 1 roku<sup>12</sup>. Za porušení rozpočtové kázně příspěvkovou organizací dle ustanovení § 28 odst. 10 rozpočtových pravidel územních rozpočtů je zřizovatel oprávněn příspěvkové organizaci uložit jen odvod ve výši neoprávněně použitých peněžních prostředků, není však oprávněn jí uložit penále. K úhradě

---

<sup>11</sup> Srov. ustanovení § 28 odst. 11 rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

<sup>12</sup> Srov. ustanovení § 28 odst. 12 rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

odvodu za porušení rozpočtové kázně je příspěvková organizace oprávněna použít prostředky svého rezervního fondu<sup>13</sup>.

Pro úplnost je nezbytné uvést, že porušení rozpočtové kázně podle ustanovení § 28 odst. 10 rozpočtových pravidel územních rozpočtů se může příspěvková organizace dopustit jen v případě nakládání s prostředky od svého zřizovatele. V případě, že příspěvková organizace neoprávněně použije prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, státního fondu nebo Národního fondu, byť byly zprostředkovaně poskytnuté prostřednictvím rozpočtu zřizovatele příspěvkové organizace, bude se při ukládání odvodu za porušení rozpočtové kázně postupovat podle ustanovení § 22 rozpočtových pravidel územních rozpočtů.<sup>14</sup>

## 3.2 Odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále

### 3.2.1 Odvod za porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel

Odvod za porušení rozpočtové kázně představuje následek neoprávněného použití nebo zadržení peněžních prostředků v podobě porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 44 odst. 1 rozpočtových pravidel. Ustanovení § 44a odst. 1 až 3 a odst. 8 rozpočtových pravidel stanoví, kdo je příjemcem odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Výše odvodu za porušení rozpočtové kázně vyplývá z ustanovení § 44a odst. 4, 5 a 9 rozpočtových pravidel a odpovídá:

- pevné částce, kterou stanoví poskytovatel dotace v rozhodnutí o poskytnutí dotace podle ustanovení § 14 odst. 5 rozpočtových pravidel (tzv. snížené odvody za porušení rozpočtové kázně)<sup>15</sup>; stejné platí v případě, že odvod za porušení

---

<sup>13</sup> Srov. ustanovení § 30 odst. 2 písm. c) rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

<sup>14</sup> Srov. ustanovení § 28 odst. 13 a 15 rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

<sup>15</sup> Dle ustanovení § 14 odst. 5 rozpočtových pravidel je poskytovatel dotace oprávněn stanovit, že nesplnění některých podmínek, za nichž je dotace poskytována nebo porušení povinnosti stanovené právním předpisem v souvislosti s poskytovanou

rozpočtové kázně souvisí s neoprávněně použitými prostředky, které byly přesunuty v rámci provádění rozpočtového opatření dle ustanovení § 24a nebo § 26 odst. 2 rozpočtových pravidel, tzn. v případech, kdy je příjemcem prostředků organizační složka státu, která z povahy věci nemůže být příjemce dotace;

- částce vycházející z procentního rozmezí nebo pevného procentního podílu uvedeného v rozhodnutí o poskytnutí dotace podle ustanovení § 14 odst. 5 rozpočtových pravidel;<sup>16</sup> při stanovení částky odvodu finanční úřad zohlední závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uloženého odvodu (tzv. snížené odvody za porušení rozpočtové kázně); stejné platí v případě, že odvod za porušení rozpočtové kázně souvisí s neoprávněně použitými prostředky, které byly přesunuty v rámci provádění rozpočtového opatření dle ustanovení § 24a nebo § 26 odst. 2 rozpočtových pravidel, tzn. v případech, kdy je příjemcem prostředků organizační složka státu, která z povahy věci nemůže být příjemce dotace;
- částce, která byla uhrazena ze státního rozpočtu za příjemce dotace na základě přímo použitelného předpisu Evropské unie;
- částce, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

---

dotací, bude postiženo odvodem za porušení rozpočtové kázně v nižší výši, než kolik je celková částka dotace. Při stanovení snížené výši odvodu za porušení rozpočtové kázně musí poskytovatel dotace přihlédnout k závažnosti porušení a jeho vlivu na účel dotace.

<sup>16</sup> Dle ustanovení § 14 odst. 5 rozpočtových pravidel je poskytovatel dotace oprávněn stanovit, že nesplnění některých podmínek, za nichž je dotace poskytována nebo porušení povinnosti stanovené právním předpisem v souvislosti s poskytovanou dotací, bude postiženo odvodem za porušení rozpočtové kázně v nižší výši, než kolik je celková částka dotace. Při stanovení snížené výši odvodu za porušení rozpočtové kázně musí poskytovatel dotace přihlédnout k závažnosti porušení a jeho vlivu na účel dotace.

Pro tzv. snížené odvody<sup>17</sup> za porušení rozpočtové kázně, které jsou stanoveny v rozhodnutí poskytovatele o poskytnutí dotace, resp. v souvislosti s provedením rozpočtového opatření v případě, že je příjemcem prostředků organizační složka státu platí, že v případě vícenásobného porušení povinností uvedených v právních předpisech a porušení podmínek stanovených v rozhodnutí o poskytnutí dotace při zadávání veřejných zakázek bude uložen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši nejvyššího odvodu stanoveného podle ustanovení § 14 odst. 5 rozpočtových pravidel, nestanoví-li výslovně poskytovatel dotace nebo organizační složka státu v souladu s ustanovením § 24a a § 26 odst. 2 rozpočtových pravidel jinak.<sup>18</sup>

Rozpočtová pravidla<sup>19</sup> limitují výši vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně s tím, že výše odvodu za porušení rozpočtové kázně nemůže být vyšší než celková výše dotace, která byla vyplacena ke dni porušení rozpočtové kázně. Rozpočtová pravidla také stanoví, že pokud výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souhrnu za všechna porušení ve vztahu k jedné poskytnuté dotaci nebo ve vztahu k celkovým použitým prostředkům nepřesáhne výši 1 000 Kč, odvod se nevyměří.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> Dle ustanovení § 14 odst. 5 rozpočtových pravidel je poskytovatel dotace oprávněn stanovit, že nesplnění některých podmínek, za nichž je dotace poskytována nebo porušení povinnosti stanovené právním předpisem v souvislosti s poskytovanou dotací, bude postiženo odvodem za porušení rozpočtové kázně v nižší výši, než kolik je celková částka dotace. Při stanovení snížené výši odvodu za porušení rozpočtové kázně musí poskytovatel dotace přihlédnout k závažnosti porušení a jeho vlivu na účel dotace.

<sup>18</sup> Srov. ustanovení § 44a odst. 5 rozpočtových pravidel.

<sup>19</sup> Ustanovení § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel.

<sup>20</sup> Ustanovení § 44a odst. 6 rozpočtových pravidel.

### 3.2.2 Penále dle rozpočtových pravidel

Penále představuje následek za prodlení s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně.<sup>21</sup> Povinnost ho uhradit má fyzická osoba, právnická osoba nebo organizační složka státu, která se dopustila porušení rozpočtové kázně.

Výše penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vyplývá z ustanovení § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel. Penále odpovídá výši 0,4 promile z částky odvodu za porušení rozpočtové kázně za každý den prodlení s tím, že se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně (tzn., ne od jejího vyměření), až do dne, kdy byl proveden odvod za porušení rozpočtové kázně nebo došlo u návratné finanční výpomoci k jejímu vrácení.

Rozpočtová pravidla limitují výši penále na úroveň plné výše vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně a také stanoví, že penále, které v jednotlivých případech nepřesáhne výši 500 Kč se nevyměří.<sup>22</sup>

Penále, které vzniklo v důsledku porušení rozpočtové kázně před vyměřením, je dle ustanovení § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel splatné do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru.

Příjemce penále je stejný jako příjemce odvodu za porušení rozpočtové kázně<sup>23</sup> s výjimkou případů, kdy odvod za porušení rozpočtové kázně náleží Národnímú fondu. V tomto případě je penále příjmem státního rozpočtu.<sup>24</sup>

### 3.2.3 Odvod za porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel územních rozpočtů

Odvod za porušení rozpočtové kázně představuje následek neoprávněného použití nebo zadržetí peněžních prostředků v podobě porušení

---

<sup>21</sup> Penále dle rozpočtových pravidel nahrazuje úrok z prodlení dle daňového řádu. Penále dle rozpočtových pravidel je nezbytně nutné odlišit od penále dle ustanovení § 251 daňového řádu, které představuje sankci *ex lege* v případě doměření daně.

<sup>22</sup> Ustanovení § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel.

<sup>23</sup> Viz ustanovení § 44a odst. 1 až 3 a odst. 8 rozpočtových pravidel.

<sup>24</sup> Ustanovení § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel.



rozpočtové kázně dle ustanovení § 22 odst. 1 až 3 rozpočtových pravidel územních rozpočtů. Ustanovení § 22 odst. 4 rozpočtových pravidel územních rozpočtů stanoví, že příjemcem odvodu za porušení rozpočtové kázně je rozpočet, z něhož byly dotčené prostředky poskytnuty.

Výše odvodu za porušení rozpočtové kázně vyplývá z ustanovení § 22 odst. 5 rozpočtových pravidel územních rozpočtů a závisí na typu porušené povinnosti, resp. rozpočtové kázně.

Odvod za porušení rozpočtové kázně odpovídá výši neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků

- a) v případě porušení povinnosti stanovené právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, veřejnoprávní smlouvou nebo při poskytnutí peněžních prostředků podle zvláštního právního předpisu,<sup>25</sup>
- b) v případě, že příjemce dotace nebo návratné finanční výpomoci neprokáže, jak byly poskytnuté prostředky použity.<sup>26</sup>

Odvod za porušení rozpočtové kázně odpovídá výši poskytnutých prostředků v případě porušení povinnosti, která souvisí s účelem, na který byly peněžní prostředky poskytnuty, stanovené právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, veřejnoprávní smlouvou nebo při poskytnutí peněžních prostředků podle zvláštního právního předpisu, ke kterému došlo po připsání peněžních prostředků na účet příjemce<sup>27</sup> nebo ke kterému došlo před připsáním peněžních prostředků na účet příjemce a které ke dni připsání trvá.<sup>28</sup> V těchto případech může být výše odvodu za porušení rozpočtové kázně stanovena v nižší výši předem ve veřejnoprávní smlouvě o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci (tzv. snížené odvody dle ustanovení § 10a odst. 6 rozpočtových pravidel územních rozpočtů).

Rozpočtová pravidla územních rozpočtů dále stanoví následující kritéria, která mají vliv na konečnou výši uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně:

---

<sup>25</sup> Ustanovení § 22 odst. 2 věta první rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

<sup>26</sup> Ustanovení § 22 odst. 2 písm. c) rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

<sup>27</sup> Ustanovení § 22 odst. 2 písm. a) rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

<sup>28</sup> Ustanovení § 22 odst. 2 písm. b) rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

- Při použití téže dotace nebo návratné finanční výpomoci se odvody za porušení rozpočtové kázně sčítají s výjimkou odvodu za porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek. V případě tzv. snížených odvodů může veřejnoprávní smlouva o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci toto pravidlo prolomit a stanovit jiný postup.
- Pokud by mělo být ukládáno více odvodů za porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek, tyto odvody se nesčítají, ale uloží se odvod ve výši nejzávažnějšího porušení pravidel pro zadávání veřejné zakázky. Toto pravidlo může být prolomeno, pokud tak stanoví veřejnoprávní smlouva o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci.
- Je stanovena minimální výše odvodu, resp. je stanoveno, že pokud celková výše za všechna porušení rozpočtové kázně při použití téže dotace nebo návratné finanční výpomoci nepřesáhne 1 000 Kč, odvod se neuloží.
- Maximální výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je stanovena jako výše peněžních prostředků poskytnutých ke dni porušení rozpočtové kázně.
- Při stanovení výše ukládaného odvodu za porušení rozpočtové kázně se přihlédne k závažnosti porušení a jeho vlivu na dodržení účelu dotace.

### 3.2.4 Penále dle rozpočtových pravidel územních rozpočtů

Penále představuje následek za prodlení s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně.<sup>29</sup> Povinnost ho uhradit má fyzická osoba nebo právnická osoba, která se dopustila porušení rozpočtové kázně.

Výše penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vyplývá z ustanovení § 22 odst. 8 rozpočtových pravidel územních rozpočtů. Penále odpovídá výši 0,4 promile z částky odvodu za porušení

---

<sup>29</sup> Penále dle rozpočtových pravidel územních rozpočtů nahrazuje úrok z prodlení dle daňového řádu. Penále dle rozpočtových pravidel územních rozpočtů je nezbytně nutné odlišit od penále dle ustanovení § 251 daňového řádu, které představuje sankci *ex lege* v případě doměření daně.

rozpočtové kázně za každý den prodlení s tím, že se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně (tzn., ne až od jejího vyměření), až do dne připsání peněžních prostředků na účet poskytovatele. V případě, že poskytovatel rozhodne o pozastavení vyplacení dotace v případě podezření na porušení rozpočtové kázně, počítá se penále jen z rozdílu mezi vyměřeným odvodem a částkou, jejíž vyplácení bylo pozastaveno.

Rozpočtová pravidla územních rozpočtů limitují výši penále na úroveň plné výše vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně a také stanoví, že penále, které v jednotlivých případech nepřesáhne výši 1 000 Kč, se nevyměří.<sup>30</sup>

Příjemce penále je stejný jako příjemce odvodu za porušení rozpočtové kázně.

### 3.2.5 Charakter odvodu za porušení rozpočtové kázně

Důvodová zpráva k ustanovení § 44 odst. 1 rozpočtových pravidel uvádí, že za porušení rozpočtové kázně, které je v předmětném ustanovení definováno, náleží sankce v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále. Dále důvodová zpráva uvádí, že uplatněním těchto sankcí není dotčena trestněprávní odpovědnost.

K charakteru odvodu za porušení rozpočtové kázně Boháč<sup>31</sup> uvádí, že se jedná o zákonnou, nenávratnou, nedobrovolnou a neekvivalentní sankční platbu, která může být uložena výhradně v případě porušení povinnosti, se kterou rozpočtová pravidla nebo rozpočtová pravidla územních rozpočtů vznik porušení rozpočtové kázně spojují. Z hlediska třídění příjmů veřejných rozpočtů představuje odvod za porušení rozpočtové kázně neúčelový, mimořádný, a tudíž neplánovaný a nepravidelný příjem. Boháč dále upozorňuje, že z důvodu sankčního charakteru odvodu za porušení rozpočtové kázně je nevhodné, aby byl ukládán podle daňového řádu: „*V tomto směru lze doplnit, že je nevhodné, aby takové sankční peněžité plnění, jakým je odvod za porušení rozpočtové kázně, bylo*

---

<sup>30</sup> Ustanovení § 22 odst. 8 rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

<sup>31</sup> BOHÁČ, Radim. Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5, s. 260 – 263.

ukládáno (stanovováno) v režimu daňového řádu. Důsledkem této konstrukce je pak mimo jiné nutnost institutu prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně. U peněžitých plnění stanovovaných v režimu daňového řádu totiž chybí diskrece toho, kdo taková plnění stanovuje, v jaké výši může taková plnění stanovit. Proto není možné přihlédnout ke specifickým okolnostem jednotlivých případů a všem je nutné uložit stejnou sankci. Diferenciace stanovených sankcí je pak uskutečňována až sekundárně pomocí institutu prominutí daně. Tento systém nepovažuji za správný, neboť tato diferenciace by měla být možná již v primárním řízení o stanovení takového peněžitého sankčního plnění. Uplatnit by se tudíž měl režim podle správního řádu, např. obdobný takovému, jaký je uplatňován u správních deliktů. Z uvedených důvodů by odvody za porušení rozpočtové kázně neměly být stanovovány v řízení podle daňového řádu, ale podle řádu správního. Inkasní rovina by pak mohla probíhat v režimu dělené správy již podle daňového řádu.<sup>32</sup> V této souvislosti je nutné pro úplnost upozornit na skutečnost, že zejména judikatura Nejvyššího správního soudu přispěla v mezidobí k zásadním změnám v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, které měly mimo jiné za následek, že již nedochází k nadužívání institutu prominutí odvodů za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále, jelikož je rozhodování správce daně vedeno zásadou proporcionality.

K charakteru odvodu se v rámci rozhodovací činnosti vyjadřuje i Nejvyšší správní soud. Ve svém rozhodnutí se Nejvyšší správní soud přiklání k názoru, že odvod za porušení rozpočtové kázně ve své podstatě není sankcí ve smyslu trestu: „*odvod totiž ve skutečnosti není sankcí, ale spíše opatřením k nápravě, kdy se do rozpočtu poskytovatele dotace navrací částka, kterou vyplatil příjemci v rozporu se smlouvou či podmínkami poskytnutí dotace, tedy v podstatě bez právního důvodu*“<sup>33</sup>. K tomuto názoru se přiklání i autoři komentáře k rozpočtovým pravidlům územních rozpočtů, který k tomu uvádí: „*cílem uložení odvodu je vrácení finančních prostředků, které nebyly řádně využity, a nikoli (správní)*

---

<sup>32</sup> BOHÁČ, Radim. Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5, s. 263.

<sup>33</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 As 18/2014 – 42.

potrestání“<sup>34</sup> a dále doplňují, že porušení rozpočtové kázně nemá dle stávající právní úpravy charakter přestupku, resp. správního deliktu<sup>35</sup>.

Pro úplnost je nutné uvést, že v jiných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu<sup>36</sup> je odvodu za porušení rozpočtové kázně přiznána sankční povaha. „Porušení rozpočtové kázně však správním deliktem není a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Byť se v souvislosti s odvodem za porušení rozpočtové kázně běžně hovoří o jeho sankčním charakteru, neznamena tento přívlastek bez dalšího, že jde o sankci trestní povahy, na kterou by bylo možné aplikovat zákonné instituty určené pro oblast správního trestání (zde konkrétně institut soudní moderace trestu) či snad jiné zásady, které pro oblast správních deliktů dovodily správní soudy a Ústavní soud především analogií z oblasti trestního práva. V širším slova smyslu je totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních norem jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti právní normy. Sankci v tomto širším slova smyslu pak od sankce v užším slova smyslu (tj. sankce trestní) odlišuje mj. cíl sankce. Přitom především cíl odvodu za porušení rozpočtové kázně, který je peněžitým plněním, jenž je příjmem státního rozpočtu [§ 2 odst. 1 a § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu], je jiný, než jaký je cíl trestní sankce. Tímto hlavním cílem je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity za účelem a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil. Jestliže totiž dotace, v rámci, níž jsou soukromým subjektům poskytovány veřejné finanční prostředky, nebyla zcela nebo z části využita ve prospěch stanovené priority, není důvodu, aby tyto prostředky zůstávaly v rukou soukromého subjektu. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak,

---

<sup>34</sup> Bouška, Michal, Mlynář, Robin, Rigel, Filip. Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Komentář. Wolters Kluwer. Stav ke dni 1. 7. 2017. Dostupný v ASPI.

<sup>35</sup> Bouška, Michal, Mlynář, Robin, Rigel, Filip. Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Komentář. Wolters Kluwer. Stav ke dni 1. 7. 2017. Dostupný v ASPI.

<sup>36</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 75/2013 – 55.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 95/2014 – 46.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 215/2014 – 40.

*aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu.*<sup>37</sup> Jiné argumenty Nejvyšší správní soud na podporu svých závěrů neuvádí. S tímto závěrem Nejvyššího správního soudu se lze plně ztotožnit. Nelze totiž opomíjet skutečnost, že právní systém není, na rozdíl od etického systému, založen na principu dobrovolnosti. Nerozlišování účelu činností státu by vedlo k absurdní situaci, kdy každá povinnost a zejména její aktivní vymáhání by bylo automaticky považováno za sankci.

S ohledem na právní úpravu obsaženou jak v rozpočtových pravidlech, tak v rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, je povaha odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou podle těchto právních předpisů ukládány, stejná.

### 3.3 Odpovědné orgány

#### 3.3.1 Porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel

Z ustanovení § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel vyplývá, že správu odvodu za porušení rozpočtové kázně provádí finanční úřady. Finanční úřady jako správní úřady a organizační složky státu jsou součástí soustavy orgánů Finanční správy České republiky dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“). Finanční úřady, jejichž územní působnost je daná ustanovením § 8 zákona o finanční správě, vedou řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále v prvním stupni. Kromě toho, že finanční úřady vedou řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, rozpočtová pravidla dále stanoví, že jejich prostřednictvím provádí fyzická osoba, právnická osoba nebo organizační složka státu, která porušila rozpočtovou kázeň, odvod za porušení rozpočtové kázně.

Odvolacím orgánem je dle ustanovení § 7 písm. a) zákona o finanční správě Odvolací finanční ředitelství.

V rámci správy odvodů za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále vystupuje i Generální finanční ředitelství jako další složka

---

<sup>37</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 95/2014 – 46.

soustavy orgánů Finanční správy České republiky. Generální finanční ředitelství má dle ustanovení § 44a odst. 13 rozpočtových pravidel pravomoc rozhodnout o prominutí nebo částečném prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo souvisejícího penále.

### 3.3.2 Porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel územních rozpočtů

Orgán kompetentní k vedení řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále je stanoven v ustanovení § 22 odst. 9 a 11 rozpočtových pravidel územních rozpočtů. Určení orgánu závisí na rozpočtu, ze kterého jsou dotčené peněžní prostředky vypláceny. V případě rozpočtu obce, rozhoduje obecní úřad, v případě rozpočtu kraje krajský úřad, u rozpočtu hlavního města Prahy rozhoduje Magistrát hlavního města Prahy a u peněžních prostředků poskytovaných z rozpočtů městských částí hlavního města Prahy rozhoduje příslušný úřad městské části. Ve všech případech příslušný úřad rozhoduje v rámci samostatné působnosti. V případě, že se porušení rozpočtové kázně týká prostředků poskytovaných z rozpočtu dobrovolného svazku obcí, rozhoduje o uložení odvodu orgán určený k tomu stanovami dobrovolného svazku obcí. V případě, že stanovami dobrovolného svazku obcí příslušný orgán neurčí, rozhoduje o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále orgán, který jedná jménem dobrovolného svazku obcí navenek.

Odvolací orgán je stanoven v ustanovení § 22 odst. 10 a 12 rozpočtových pravidel územních rozpočtů:

Rozpočet	Orgán, který rozhoduje v 1. stupni	Odvolací orgán
Obec	Obecní úřad v samostatné působnosti	Krajský úřad v přenesené působnosti
Kraj	Krajský úřad v samostatné působnosti	Ministerstvo financí
Městská část hlavního města Prahy	Úřad městské části hlavního města Prahy v samostatné působnosti	Magistrát hlavního města Prahy v přenesené působnosti



<b>Rozpočet</b>	<b>Orgán, který rozhoduje v 1. stupni</b>	<b>Odvolací orgán</b>
Hlavní město Praha	Magistrát hlavního města Prahy v samostatné působnosti	Ministerstvo financí
Dobrovolný svazek obcí	Orgán určený stanovami nebo orgán, který jedná jménem dobrovolného svazku obcí navenek	Krajský úřad v přenesené působnosti

Rozhodnutí o případném prominutí nebo částečném prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále vydává orgán, který rozhodl o poskytnutí peněžních prostředků dotčených porušením rozpočtové kázně.

Pro úplnost je nutné uvést, že rozpočtová pravidla územních rozpočtů upravují i orgán kompetentní k vedení řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále v případech, kdy byly peněžní prostředky vyplaceny z rozpočtu Regionálních rad regionu soudržnosti, které byly zrušeny k 1. lednu 2022. V případě porušení rozpočtové kázně u prostředků již zrušených Regionálních rad regionu soudržnosti, rozhoduje o uložení odvodu finanční úřad stejně jako v případech odvodu za porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel. Odvolacím orgánem je v tomto případě Odvolací finanční ředitelství, a to na základě ustanovení § 7 písm. a) zákona o finanční správě. Orgánem kompetentním k rozhodnutí o prominutí nebo částečném prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále je dle ustanovení § 22 odst. 14 písm. b) rozpočtových pravidel územních rozpočtů Generální finanční ředitelství.

### 3.4 Právní úprava procesu ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně

Z ustanovení § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel a ustanovení § 22 odst. 16 rozpočtových pravidel územních rozpočtů vyplývá, že odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále se ukládá podle daňového řádu. Vztah rozpočtových pravidel, resp. rozpočtových pravidel územních rozpočtů a daňového řádu je vztahem subsidiarity.



Rozpočtová pravidla, resp. rozpočtová pravidla územních rozpočtů upravují kromě hmotněprávních otázek i speciální procesní pravidla. Odpovědná osoba má v tomto případě postavení daňového subjektu. Účastníkem řízení, vůči kterému je vedeno řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále, může být fyzická osoba, právnická osoba nebo v případě odvodu za porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel i organizační složka státu.

Odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále jsou ukládány v rámci daňového řízení, které je zahajováno *ex officio* příslušným orgánem. Podnět k zahájení řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně může vycházet z vlastní vyhledávací činnosti kompetentního orgánu nebo z externího podnětu. Nejčastěji je externí podnět předáván kontrolním orgánem.

Odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále jsou ukládány rozhodnutím příslušného orgánu (platebním výměrem). Rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále obsahuje alespoň údaje stanovené v ustanovení § 102 daňového řádu:

- číslo jednací,
- označení orgánu, který rozhodnutí vydal,
- označení příjemce rozhodnutí, tzn. toho, kdo se dopustil porušení rozpočtové kázně a je povinen uhradit odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále,
- výrok s uvedením právního předpisu, dle kterého bylo rozhodováno,
- částka, která má být uhrazena včetně čísla účtu, na který má být uhrazena,
- lhůta k plnění,
- poučení o opravném prostředku,
- identifikace a podpis úřední osoby,
- datum podepsání rozhodnutí,
- odůvodnění.

Proti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a související penále lze podat odvolání (řádný opravný prostředek), a to do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále.

### 3.4.1 Speciální právní úprava dle rozpočtových pravidel

#### Právní nástupnictví

Z ustanovení § 14d odst. 2 rozpočtových pravidel vyplývá, že v případě fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka, odpovídá právní nástupce příjemce dotace nebo návratné finanční výpomoci za porušení rozpočtové kázně i v případě, že k porušení rozpočtové kázně došlo předtím, než nastaly účinky fúze, rozdělení nebo převodu jmění, a přitom práva a povinnosti z rozhodnutí o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci na něj nepřešly. Je-li právních nástupců příjemce více, odpovídají za porušení rozpočtové kázně všichni společně a nerozdílně.

#### Lhůta k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále

Dle ustanovení § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel lze odvod za porušení rozpočtové kázně a penále vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.<sup>38</sup>

#### Podávání informací orgány Finanční správy České republiky

Z ustanovení § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel vyplývá, že orgány Finanční správy České republiky, tedy finanční úřady, Odvolací finanční ředitelství i Generální finanční ředitelství mají povinnost poskytovat informace získané při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně, a to

- správnímu orgánu, který rozhodl o poskytnutí prostředků ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu,
- orgánu oprávněnému ke kontrole těchto poskytnutých prostředků, jakož i ke kontrole použití prostředků státního rozpočtu nebo jiných peněžních prostředků státu,
- orgánu Evropské unie a
- správnímu orgánu, který se podílí na správě těchto prostředků poskytnutých ze zahraničí.

Tyto informace se podávají na základě žádosti příslušného orgánu.

---

<sup>38</sup> Ustanovení je *lex specialis* k ustanovení § 148 daňového řádu.

## **Prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále**

Dle ustanovení § 44a odst. 13 rozpočtových pravidel je o prominutí nebo částečném prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo souvisejícího penále rozhodováno na základě žádosti fyzické osoby, právnické osoby nebo organizační složky státu, která se porušení rozpočtové kázně dopustila. Žádost se podává prostřednictvím finančního úřadu, který odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále uložil. K podání žádosti o prominutí nebo částečné prominutí rozpočtová pravidla stanoví lhůtu 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým byl odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále uložen. Ustanovení § 44 odst. 13 rozpočtových pravidel stanoví, kdy lhůta pro podání žádosti o prominutí nebo částečné prominutí neběží. Lhůta neběží ode dne

- a) podání návrhu na povolení obnovy řízení podle daňového řádu nebo ode dne zahájení obnoveného řízení do dne pravomocného zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení nebo pravomocného skončení obnoveného řízení,
- b) zahájení přezkumného řízení podle daňového řádu do dne pravomocného skončení tohoto řízení,
- c) zahájení řízení podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, o žalobě proti rozhodnutí správce daně do dne pravomocného skončení tohoto řízení nebo do dne pravomocného skončení řízení o kasační stížnosti.

Z ustanovení § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel vyplývá, že Generální finanční ředitelství rozhodne o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a případně souvisejícího penále, pokud jsou k tomu dány tzv. důvody hodné zvláštního zřetele. Rozpočtová pravidla ani jiný právní předpis nestanoví, co je myšleno důvody hodnými zvláštního zřetele, ani případně jaké atributy by měly být při jejich posuzování hodnoceny.

Rozpočtová pravidla stanoví, že odvod za porušení rozpočtové kázně nelze prominout v případě, že byl uložen za jako následek neoprávněného použití peněžních prostředků státního rozpočtu nebo peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, pokud jsou kryté z rozpočtu Evropské unie a nejsou kryté z Národního fondu a dále

v případě neoprávněného použití peněžních prostředků uhrazených ze státního rozpočtu za příjemce dotace na základě přímo použitelného předpisu Evropské unie (srov. ustanovení § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel ve spojení s ustanoveními § 44 odst. 2 písm. a) a b) a § 44 odst. 2 písm. i) rozpočtových pravidel).

### **3.4.2 Speciální právní úprava dle rozpočtových pravidel územních rozpočtů**

#### **Odvolací řízení**

V případě odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále se na odvolací řízení použijí ustanovení daňového řádu s výjimkou, že odvolací orgán není oprávněn rozhodnutí vydané v prvním stupni změnit, tzn., že se nepoužije ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pokud odvolací orgán odvolání nezamítne a napadené rozhodnutí nepotvrdí, musí odvolací orgán napadené rozhodnutí zrušit a buď řízení zastavit podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu nebo věc vrátit k novému projednání orgánu, který rozhodoval v prvním stupni dle ustanovení § 22 odst. 10 poslední věty rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

#### **Lhůta k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále**

Dle ustanovení § 22 odst. 13 rozpočtových pravidel územních rozpočtů lze odvod za porušení rozpočtové kázně a penále vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.<sup>39</sup>

#### **Podávání informací o porušení rozpočtové kázně**

Z ustanovení § 22 odst. 17 rozpočtových pravidel územních rozpočtů vyplývá, že územní samosprávné celky mají povinnost poskytovat informace získané při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně, a to orgánu oprávněnému ke kontrole těchto poskytnutých prostředků. Tyto informace se podávají na základě žádosti příslušného orgánu.

---

<sup>39</sup> Ustanovení je *lex specialis* k ustanovení § 148 daňového řádu.

## **Prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále**

Dle ustanovení § 22 odst. 14 rozpočtových pravidel územních rozpočtů je o prominutí nebo částečném prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo souvisejícího penále rozhodováno na základě žádosti fyzické osoby nebo právnické osoby, která se porušení rozpočtové kázně dopustila. K podání žádosti o prominutí nebo částečné prominutí rozpočtová pravidla územních rozpočtů stanoví lhůtu 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým byl odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále uloženo. Rozpočtová pravidla územních rozpočtů stanoví, kdy lhůta pro podání žádosti o prominutí nebo částečné prominutí neběží.<sup>40</sup> Lhůta neběží ode dne

- a) podání návrhu na povolení obnovy řízení podle daňového řádu nebo ode dne zahájení obnoveného řízení do dne pravomocného zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení nebo pravomocného skončení obnoveného řízení,
- b) zahájení přezkumného řízení podle daňového řádu do dne pravomocného skončení tohoto řízení,
- c) zahájení řízení podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, o žalobě proti rozhodnutí správce daně do dne pravomocného skončení tohoto řízení nebo do dne pravomocného skončení řízení o kasační stížnosti.

Z ustanovení § 22 odst. 14 rozpočtových pravidel územních rozpočtů vyplývá, že orgán, který rozhodl o poskytnutí dotčených peněžních prostředků, rozhodne o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a příp. souvisejícího penále, pokud jsou k tomu dány tzv. důvody hodné zvláštního zřetele. Rozpočtová pravidla územních rozpočtů ani jiný právní předpis nestanoví, co je myšleno důvody hodnými zvláštního zřetele, ani případně jaké atributy by měly být při jejich posuzování hodnoceny. Kompetentní orgán rozhoduje o prominutí nebo částečném prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále stejným postupem, jakým rozhodl o poskytnutí peněžních prostředků.

---

<sup>40</sup> Ustanovení § 22 odst. 15 rozpočtových pravidel územních rozpočtů.

### 3.5 Rozbor kontrolních závěrů Nejvyššího kontrolního úřadu

Výše popsaná právní úprava porušení rozpočtové kázně byla předmětem kontroly Nejvyššího kontrolního úřadu, a to nejdříve v roce 2010 (Kontrolní závěr č. 10/08<sup>41</sup>) a následně v roce 2013 (Kontrolní závěr č. 13/15<sup>42</sup>). Kontrolní závěry Nejvyššího kontrolního úřadu přináší relativně nezávislé hodnocení správy odvodů za porušení rozpočtové kázně, a tudíž i relevantní právní úpravy, i když od jejich vydání byla částečně změněna. I když byla právní úprava porušení rozpočtové kázně v mezidobí korigována rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, je pro analýzu tohoto institutu nezbytné zabývat se i případnými výtky Nejvyššího kontrolního úřadu.

#### 3.5.1 Kontrolní závěr Nejvyššího kontrolního úřadu č. 10/08 Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně

Cílem kontrolní akce, jejímž výstupem je kontrolní závěr č. 10/08 bylo „*prověřit postup finančních orgánů při vybírání a správě odvodů za porušení rozpočtové kázně, včetně vymáhání a promíjení stanoveného odvodu a jeho příslušenství*“. Kontrolovanými osobami bylo Ministerstvo financí a finanční úřady. Předmětem kontroly byly informační systémy, ve kterých jsou evidovány informace o správě odvodů za porušení rozpočtové kázně, činnost finančních úřadů a promíjení odvodů a souvisejícího penále Ministerstvem financí. Kromě nepřesností v evidencích kontrola Nejvyššího kontrolního úřadu odhalila, že Ministerstvo financí nestanovilo jednotný postup nakládání s podněty obsahujícími podezření na porušení rozpočtové kázně, což vedlo k tomu, že finanční úřady nepostupovaly stejně při nakládání s těmito podněty.

Významné nedostatky Nejvyšší kontrolní úřad identifikoval v případě zákonného nastavení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Rozpočtová pravidla nastavila neproporcionální výpočet výše odvodu,

---

<sup>41</sup> Kontrolní závěr je dostupný z: <https://www.nku.cz/scripts/rka/detail.asp?cislo-akce=10/08>

<sup>42</sup> Kontrolní závěr je dostupný z: <https://www.nku.cz/scripts/rka/detail.asp?cislo-akce=13/15&rok=0&sestava=0>

jelikož se odvod ukládal ve výši poskytnutých prostředků, týkalo-li se porušení celé částky, a to i v případech méně závažných pochybení jako například nedodržení lhůty, a naopak v případě, že se porušení týkalo jen části poskytnutých prostředků, byl odvod ukládán ve výši porušení, což bylo například v případě pochybení u zadávání veřejných zakázek. Toto nastavení vedlo k absurdním situacím, kdy za méně závažná pochybení mohl být vyměřen odvod ve vyšší výši než za závažnější pochybení. Toto neproporcionální nastavení vedlo k neefektivní správě odvodů za porušení rozpočtové kázně a mělo dopad na více fází procesu ukládání těchto odvodů. Neproporcionální nastavení bylo v praxi napravováno prostřednictvím řízení o prominutí odvodu a penále. O prominutí v kontrolovaném období rozhodovalo Ministerstvo financí. Nejvyšší kontrolní úřad k tomu uvedl: *„Tuto tvrdost zákona ovšem nelze odstraňovat správním rozhodnutím, které nemá oporu v zákoně. Ve smyslu zákona č. 2/1969 Sb. je MF ústředním orgánem státní správy mimo jiné jak pro oblast státního rozpočtu, tak oblast daní. V celém kontrolovaném období byl zákon č. 218/2000 Sb. sedmnáctkrát novelizován, a MF tedy mělo příležitost v rámci řádného legislativního procesu tvrdost zákona napravit. Stejně tak mohlo MF iniciovat sjednocení postupu u poskytovatelů dotací tak, aby odvody byla postihována skutečně zásadní porušení dotačních podmínek. Postup MF tedy nevede příjemce prostředků státního rozpočtu k dodržování rozpočtové kázně.“*

Ve vztahu k výši odvodů za porušení rozpočtové kázně Nejvyšší kontrolní úřad poukázal také na skutečnost, že poskytovatelé veřejné finanční podpory nevyužívají v dostatečné míře možnost stanovit v rozhodnutí o poskytnutí dotace podmínky, jejichž porušení bude posuzováno jako méně závažné porušení rozpočtové kázně, a tudíž postiženo nižším odvodem. Z navazujícího kontrolního závěru č. 13/15 vyplývá, že Kontrolní výbor Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky doporučil Ministerstvu financí, *„aby zvážilo, zda možnost stanovit v rozhodnutí o přiznání dotace podmínky, jejichž porušení bude posuzováno jako méně závažné porušení rozpočtové kázně, nezměnit na povinnost.“*

Nejvyšší kontrolní úřad ve svém kontrolním závěru popsal také porušení pravidel o veřejné podpoře. Došlo-li k prominutí odvodu nebo penále, mělo Ministerstvo financí *„postupovat podle příslušných ustanovení nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o Evropském společenství, a zákona č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory a o změně zákona o podpoře výzkumu a vývoje, a oznámit takovou podporu prostřednictvím*



Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže nebo Ministerstva zemědělství Evropské komisi (dále též „Komisi“) a předložit stanovené doklady.“ V případě, že se jednalo o tzv. podporu de minimis, tj. podporu, která nemá dopad na hospodářskou soutěž a obchod mezi členskými státy Evropské unie, byly povinnosti Ministerstva financí upraveny v nařízení Komise (ES) č. 69/2001 ES, resp. 1998/2006 ES o použití článků 87 a 88 Smlouvy na podporu de minimis.

Kontrolní závěr Nejvyššího kontrolního úřadu č. 10/08 byl projednán vládou České republiky, která na jeho základě však nepřijala žádná opatření. Následně byl tento kontrolní závěr projednáván Kontrolním výborem Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, který k němu přijal několik usnesení. Z hlediska předmětu této Analýzy je stěžejní

- bod III. usnesení Kontrolního výboru č. 87 ze 17. schůze dne 7. června 2011<sup>43</sup>, ve kterém, mimo jiné, žádá ministra financí, aby „navrhl novelizaci příslušných zákonů tak, aby nedocházelo k duplicitním procesním úkonům z titulu zákonů č. 320/2001 Sb. a č. 280/2009 Sb.“. Ze zápisu ze 17. schůze Kontrolního výboru však není zřejmé, v čem konkrétně Kontrolní výbor spatřoval duplicitu. Kontrolní závěr Nejvyššího kontrolního úřadu č. 10/08 se sice zabýval správou odvodů za porušení rozpočtové kázně, avšak jeho zjištění směřují do institutu promíjení vyměřených odvodů za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále.<sup>44</sup> Dle tehdejší právní úpravy, odvody za porušení rozpočtové kázně nebyly ukládány dle zásady přiměřenosti ve vztahu k závažnosti porušení rozpočtové kázně, ale ve výši 100 %. Toto bylo následně korigováno v rámci institutu promíjení. Ze statistik Ministerstva financí vyplynulo, že až 93 % uložených odvodů a penále bylo prominuto.
- bod III. usnesení Kontrolního výboru č. 97 z 19. schůze dne 13. října 2011<sup>45</sup>, ve kterém mimo jiné žádá ministra financí, aby

---

<sup>43</sup> Usnesení Kontrolního výboru č. 87 ze 17. schůze dne 7. června 2011. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=3605&ido=956&o=6&kk=5&td=1&n=5>

<sup>44</sup> Zápis ze 17. schůze Kontrolního výboru ze dne 7. června 2011. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=3605&o=6&kk=4>

<sup>45</sup> Usnesení Kontrolního výboru č. 97 z 19. schůze dne 13. října 2011. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=3605&ido=956&o=6&kk=5&td=1&n=5>



*„Ministerstvo financí ze zákona o správě daní a poplatků byly vyřazeny dotace a byly zařazeny do novely zákona o finanční kontrole tak, aby se v řízeních postupovalo podle správního řádu“. Na 19. schůzi Kontrolního výboru tehdejší ministr financí uvedl, že „shoda je na tom, aby se dále nepostupovalo podle daňového řádu, ale podle správního řádu. Ministerstvo financí již novelu zákona o finanční kontrole připravuje. V návaznosti je potřeba i novela zákona o rozpočtových pravidlech. Dále uvedl, že téma pro diskusi je přesunutí přestupků do správních deliktů.“<sup>46</sup>*

Návrh novely zákona o finanční kontrole byl Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky předložen dne 6. února 2012<sup>47</sup>. Nutno konstatovat, že tento návrh se s výše uvedenými žádostmi Kontrolního výboru nevypořádal. Ve vztahu ke správě odvodů za porušení rozpočtové kázně návrh novely obsahoval jen ustanovení, která představovala částečnou korekci kontrolní kompetence územních finančních orgánů k výkonu veřejnosprávní kontroly.

### **3.5.2 Kontrolní závěr Nejvyššího kontrolního úřadu č. 13/15 Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně**

Kontrolní akce, jejímž výstupem je kontrolní závěr č. 13/15, navazovala na předchozí kontrolu s kontrolním závěrem č. 10/08 Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně. Cílem této navazující kontrolní akce bylo prověření opatření k odstranění zjištěných nedostatků. S ohledem na charakter zjištění identifikovaných v rámci předchozí kontroly byly kontrolovanými osobami jen Ministerstvo financí a Generální finanční ředitelství, tedy již ne jednotlivé územní finanční orgány.

---

<sup>46</sup> Zápis z 19. schůze Kontrolního výboru ze dne 13. října 2011. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=3605&o=6&kk=4>

<sup>47</sup> Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů. Sněmovní tisk č. 595. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=6&t=595>

V mezidobí, ve vztahu ke kontrolovanému období v případě předchozí kontrolní akce Nejvyššího kontrolního úřadu, došlo ke změně kompetentního orgánu u promíjení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále. Původně byla pravomoc svěřena Ministerstvu financí, které bylo v průběhu roku 2011 nahrazeno Generálním finančním ředitelstvím.

Jelikož při projednávání předchozího kontrolního závěru Kontrolní výbor upozornil na existující duplicitu kontrol a doporučil „zařazení kontroly dotací do novely zákona o finanční kontrole a zvážení možnosti procesního postupu podle správního řádu“, zabýval se Nejvyšší kontrolní úřad i s tím souvisejícími otázkami. Nejvyšší kontrolní úřad v této souvislosti ve svém kontrolním závěru shrnul legislativní návrh, který v roce 2011 předložilo Generální finanční ředitelství Ministerstvu financí: „*GFŘ v roce 2011 předložilo MF návrh na úpravu právních předpisů pro ukládání sankcí za administrativní pochybení a méně závažné porušení povinností. Tento návrh předpokládal, že sankce by byla vyměřována na základě výsledků kontrol prováděných podle zákona č. 320/2001 Sb. postupem podle zákona č. 500/2004 Sb. Odvod podle zákona č. 218/2000 Sb. by byl vyměřován pouze v případech, kdy nedošlo ke splnění účelu, na který byly prostředky poskytnuty, anebo v případech postihu organizačních složek státu za ztrátu, která byla jejich pochybením způsobena státnímu rozpočtu. Podle návrhu by se podle zákona č. 280/2009 Sb. postupovalo pouze při placení a vymáhání sankcí.*“ Ministerstvo financí tento návrh při přípravě novelizace nezohlednilo.

Dne 1. ledna 2011 nabyl účinnosti daňový řád, který významným způsobem změnil proces správy daní, a tedy i proces ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále. Dle ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu má správce daně možnost využít jako důkazní prostředky i podklady převzaté od jiných orgánů veřejné správy, typicky tedy od poskytovatelů veřejné finanční podpory, resp. dalších orgánů veřejné správy, které použití veřejných prostředků kontrolují (například Ministerstvo financí, Nejvyšší kontrolní úřad). Nejvyšší kontrolní úřad k tomu uvádí následující: „*Toto oprávnění však klade značné nároky na kvalitu a úplnost podkladů získaných od příslušných orgánů provádějících kontrolu. Protože za správnost vyměření odvodu je i nadále zodpovědný správce daně, předané skutečnosti opětovně ověřuje a doplňuje v daňové kontrole.*“

Nejvyšší kontrolní úřad v rámci provedené navazující kontrolní akce identifikoval tato systémová zjištění:

- Nadále přetrvává stav, kdy poskytovatelé veřejné finanční podpory nedostatečně využívají možnost stanovit v rozhodnutí o poskytnutí dotace podmínky, jejichž porušení bude posuzováno jako méně závažné porušení rozpočtové kázně, a tudíž postiženo nižším odvodem. Výše odvodů za méně závažná pochybení je tak nadále korigována až následně v rámci promíjení.
- Zákon o rozpočtových pravidlech neupravuje důvody pro promíjení odvodů za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále. V rozpočtových pravidlech bylo ponecháno, že odvody jsou promíjeny z důvodů hodných zvláštního zřetele. Nejvyšší kontrolní úřad i Kontrolní výbor Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky již u předchozí kontrolní akce upozorňovaly na skutečnost, že takto stanovené důvody jsou netransparentní. Nejvyšší kontrolní úřad k tomu pro úplnost dodává, že netransparentnost byla kritizována i ze strany Evropské komise, přičemž se odkazuje na vládní návrh novely rozpočtových pravidel, která v případě prostředků poskytovaných z prostředků Evropské unie stanovila taxativní výčet důvodů pro prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně. Na prostředky státního rozpočtu se však navrhovaná právní úprava vztahovat neměla. Připravovaná novela však nebyla přijata. Důvody pro prominutí jsou nadále upraveny jen ve vnitřním pokynu. V důsledku zveřejnění tohoto pokynu na webových stránkách došlo ke zvýšení transparentnosti promíjení odvodů. Nejvyšší kontrolní úřad dále konstatoval, že došlo ke snížení procenta prominutých odvodů: „*V kontrolovaném období bylo prominuto 73 % pravomocně vyměřeného odvodu a penále. Ke snížení procenta prominutého odvodu a penále došlo zejména přísnějším posuzováním žádostí ze strany GFR.*“ Pro srovnání lze uvést, že v rámci předchozí kontroly bylo prominuto až 90 % pravomocně vyměřených odvodů a penále.
- Žádosti o prominutí odvodů byly posuzovány komisí, která je tvořena výlučně zástupci Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství. Nejvyšší kontrolní úřad v rámci předchozí kontrolní akce upozornil, že tato komise je tvořena výlučně zástupci resortu Ministerstva financí a nejsou v ní zastoupeny poskytovatelé veřejné finanční podpory, přitom jejich zapojení doporučoval

i Kontrolní výbor Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky. Ve vztahu k činnosti komise Nejvyšší kontrolní úřad kritizoval i skutečnost, že doporučení komise nejsou odůvodňována, což snižuje transparentnost rozhodování.

Nejvyšší kontrolní úřad dále upozornil, že novela rozpočtových pravidel účinná od 30. prosince 2011 obsahuje nejasnou formulaci, která může do budoucna přinést napadení uložených odvodů v rámci odvolacího řízení a případně i v rámci soudního přezkumu. Jde konkrétně o ustanovení § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel, které stanovilo, že orgány finanční správy mají při ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně mimo jiné zohlednit „*hospodárnost uložené sankce*“. Dle Nejvyššího kontrolního úřadu zvolená formulace „*neposkytuje jednoznačný výklad*“. Úplné znění dotčeného ustanovení § 44a odst. 4 písm. a) rozpočtových pravidel zní: „*v případě neoprávněného použití prostředků dotace pevnou částku podle § 14 odst. 5, nebo, pokud v rozhodnutí o ní bylo uvedeno jedno nebo více procentních rozmezí nebo pevný procentní podíl pro stanovení nižšího odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 14 odst. 5, finančním úřadem stanovenou částku vycházející z procentního rozmezí nebo pevného procentního podílu uvedeného v rozhodnutí, a to pro každý jednotlivý případ; při stanovení částky odvodu vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uloženého odvodu; v případě neoprávněného použití prostředků přesunutých podle § 24a nebo § 26 odst. 2 postupuje finanční úřad obdobně*“.

Na závěr Nejvyšší kontrolní úřad uvedl, že navzdory tomu, že došlo v oblasti správy odvodů za porušení rozpočtové kázně k významnému zlepšení, nelze posuzovanou oblast považovat za hospodárnou a efektivní. Nejvyšší kontrolní úřad v této souvislosti kritizoval zejména značnou administrativní náročnost procesu: „*Duplictní kontroly, vyměřování odvodu a penále, sledování úhrady, stanoviska a vyjádření k žádostem o prominutí, rozhodování o posečkání platby, návrhy předkládané komisi, doporučení komise a konečné rozhodování o prominutí představují velice zdoluhavé a finančně i personálně náročné procesy. Právní nejistota příjemců dotací ve věci rozhodnutí o jejich žádosti o prominutí (kdy čekací doba dosahuje téměř půl roku) může mít výrazně negativní dopad na jejich činnost.*“

## 4 Srovnání daňového a správního řádu

### 4.1 Obecně k použití příslušného procesního předpisu

Z pohledu vztahu daňového řádu, jakožto obecného právního předpisu upravujícího procesní otázky správy daní, a správního řádu, tedy obecného právního předpisu upravujícího primárně otázky související se správním řízením, lze konstatovat, že je v České republice dlouhodobě uplatňována koncepce speciality, ale ne subsidiarity.<sup>48</sup> „*Daňový řád tak lze považovat za jednotící prvek daňového práva procesního, který však v právu hmotném chybí, např. ve formě byť krátkého, ale obecného předpisu ke speciálním daňovým zákonům, jako je zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty, atd., kde by byly upraveny alespoň základní zásady a stěžejní instituty berního práva hmotného. Avšak s ohledem na skutečnost, že daňový řád obsahuje nejen normy procesní, ale lze tam také normy svou povahou hmotněprávní, je tak určitým sjednocovatelem a samozřejmě lex generalis k jiným daňovým zákonům.*“<sup>49</sup> V tomto ohledu lze odkázat na Karfíkovou, dle které jde v případě vztahu správního a daňového procesu o tradiční konstrukci, přičemž připouští, že daňové řízení postupně získává čím dál větší míru autonomie a samostatnosti.<sup>50</sup>

Zásadní rozdíl, který je primárním důvodem pro zvláštní právní úpravu procesních otázek správy daní, která je nezávislá na správním řádu, spočívá ve vymezení cíle obou procesů. V případě správy daní je cíl jednotný, bez ohledu na to, o jaké konkrétní řízení, případně postup se jedná. Tento cíl vychází z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, které

---

<sup>48</sup> Czudek, Damian. Daňový proces. Formalizované úkony se zaměřením na doručování.

Procedura podatkowa. Sformalizowane czynności prawne, zwłaszcza doręczenia. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně. 2014. s. 42.

<sup>49</sup> Czudek, Damian. Daňový proces. Formalizované úkony se zaměřením na doručování.

Procedura podatkowa. Sformalizowane czynności prawne, zwłaszcza doręczenia. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně. 2014. s. 42.

<sup>50</sup> KARFÍKOVÁ, Marie; KARFÍK Zdeněk. Právní úprava procesního daňového práva v České republice. In: ETEL, Leonard; TYNIEWICKI Marcin. *Finanse publiczne i prawo finansowe - realia i perspektywy zmian: księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Eugeniuszowi Ruškowskiemu*. Białystok: Temida 2, 2012, s. 442 až 447.

stanoví, že cílem správy daní je „správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“ Na tento cíl navazuje základní princip správy daní, tedy princip autoaplikace. „Autoaplikace je procesem nejčastěji zakončovaným aktem daňového subjektu v podobě obligatorního úkonu vůči správci daně, který má charakter deklarace existence daňového dluhu nebo daňové pohledávky. Tímto úkonem je splněna povinnost uložená zákonem daňovému subjektu, a jednak je zahájen možný proces přezkoumání správnosti plnění této povinnosti a povinnosti souvisejících.“<sup>51</sup> Z toho vyplývá, že pro správu daní je charakteristické, že k povinnosti provést úhradu dochází naplněním podmínek stanovených zákonem, ne vydáním rozhodnutím správního orgánu, tedy správce daně. Na to navazuje povinnost tvrzení daňového subjektu a s tím související povinnost důkazní. I když daňový řád primárně dopadá na příjmovou stránku veřejných rozpočtů, povinnost tvrdit má také příjemce veřejných prostředků (výdajová stránka rozpočtu). Příjemce veřejných prostředků má povinnost prokázat, jak s veřejnými prostředky naložil. Tzn. v této fázi nakládání s veřejnými prostředky se aplikuje zásada autoaplikace, kdy subjekt sám konkretizuje dotační povinnosti ve formě konkrétní realizace výdajů dle pravidel stanovených v příslušných právních předpisech. Institut finančního vypořádání<sup>52</sup>, jakožto koncová fáze realizace výdajové stránky rozpočtu v zásadě odpovídá daňovému tvrzení. Na základě informací získaných z těchto dokumentů může kontrolní orgán v obou případech provést kontrolu.

---

<sup>51</sup> MRKÝVKA, Petra a kol., *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 41.

<sup>52</sup> Srov. ustanovení § 75 rozpočtových pravidel: „Organizační složky státu, příspěvkové organizace a příjemci dotací a návratných finančních výpomocí provádějí finanční vypořádání se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem v termínech a podle zásad, které stanoví ministerstvo vyhláškou. Ustanovení § 14 odst. 9 věty druhé není větou první dotčeno.“

Ustanovení § 10a odst. 5 rozpočtových pravidel územních rozpočtů: „Veřejnoprávní smlouva o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci obsahuje alespoň... j) dobu pro předložení finančního vypořádání dotace nebo návratné finanční výpomoci a číslo účtu, na který mají být nepoužité peněžní prostředky nebo návratná finanční výpomoc vráceny“.

Daňové tvrzení<sup>53</sup>, resp. finanční vypořádání, jsou jedněmi ze zásadních výstupů plnění povinností (v rámci autoaplikace) nejen v souvislosti daněmi *sensu stricto*, ale také v souvislosti s plněním povinností, které ukládá zákon v souvislosti s poskytováním veřejných prostředků. Z povahy věci, mají meritorní rozhodnutí ve správě daní, stejně jako v případě porušení rozpočtové kázně, deklaratorní charakter. Toto je společný znak s přestupkovým řízením a zásadní rozdíl ve vztahu k obecné právní úpravě správního procesu. Cíl správního procesu závisí na předmětu správního řízení, resp. primárním cílem správního procesu je vydání rozhodnutí, v mnoha případech s konstitutivními účinky. Z hlediska správy daní je primárním cílem dosažení úhrady, obdobně jako v případě řízení o přestupku, jehož primárním cílem je určení odpovědné osoby a vyměření navazujícího trestu.<sup>54</sup> Z tohoto důvodu daňový řád obsahuje jak instituty pro dobrovolné stanovení daně, resp. splnění daňové povinnosti, tak instituty pro stanovení daně mocenskou cestou spolu s odpovídajícími následky v případě porušení povinností vyplývajících ze zásady autoaplikace, resp. obecného požadavku na řádné plnění závazků vůči veřejným rozpočtům, a to bez ohledu na to, zda vyplývají z daňových zákonů nebo jsou samy o sobě následkem nesplnění primární povinnosti ve formě peněžitého transferu.

## 4.2 Zásady

Základní zásady správy daní dle ustanovení § 5 až 9 daňového řádu, stejně jako základní zásady činnosti správních orgánů dle ustanovení hlavy II správního řádu představují základní interpretační vodítka pro správnou aplikaci navazujících ustanovení obsažených v obou procesních předpisech. Baxa v této souvislosti uvádí, že jejich zákonné

---

<sup>53</sup> Ustanovení § 1 odst. 4 daňového řádu.

<sup>54</sup> Czudek, Damian. Daňový proces. Formalizované úkony se zaměřením na doručování. Procedura podatkowa. Sformalizowane czynności prawne, zwłaszcza doręczenia. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně. 2014. s. 41 - 48. Ustanovení § 93 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.



vymezení v podobě speciálních ustanovení není nezbytně nutné, jelikož vychází přímo z ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a pro jejich reálnou aplikaci je nezbytné navázání na jiná konkrétní ustanovení příslušného procesního předpisu.<sup>55</sup>

Základní zásady správy daní jsou upraveny v ustanoveních § 5 až 9 daňového řádu, jak uvádí název hlavy II daňového řádu. Z tohoto názvu vyplývá, že při správě daní se uplatní i jiné zásady než zde výslovně uvedené a dále z toho vyplývá, že jsou zde shromážděny zásady, které jsou specifické pro správu daní a působí zejména ve spojení s dalšími ustanoveními daňového řádu, resp. jsou interpretačním vodítkem jejich aplikace.

Na správu daní se stejně, jako na jakoukoliv jinou činnost správního orgánu, použijí ustanovení hlavy II správního řádu, která upravují základní zásady činnosti správních orgánů, a to bez ohledu na to, zda tyto orgány vedou nebo nevedou správní řízení podle správního řádu. Aplikace těchto zásad však na správu daní bude omezena s ohledem na ustanovení § 262 daňového řádu a ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu. Na správu daní, a tudíž i správu odvodů za porušení rozpočtové kázně se základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 správního řádu použijí v případech, které nejsou pokryty základními zásadami správy daní, tedy ustanoveními § 5 až 9 daňového řádu.<sup>56</sup> Pro úplnost nutno uvést, že se základní zásady správy daní použijí na činnost jakéhokoliv správce daně, a to bez ohledu na to, zda je správce daně správním orgánem nebo nikoliv (např. soudy).<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> Baxa, Josef. Komentář k § 262. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>56</sup> V podrobnostech viz Baxa, Josef. Komentář k § 262. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>57</sup> Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Sněmovní tisk 685/0. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=5&ct=685&ct1=0>.



### 4.3 Správní orgán

Dle ustanovení § 1 odst. 1 správního řádu ve spojení s ustanovením § 10 správního řádu rozhodnutí vydává správní orgán, který je dle zákona k tomu věcně příslušný. Správce daně je dle ustanovení § 10 odst. 1 daňového řádu správní orgán nebo jiný státní orgán<sup>58</sup>, kterému je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

V intencích stávajícího nastavení řízení o ukládání odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále, i všech reálně uvažovaných variantách jeho případné změny, lze uzavřít, že nelze uvažovat o variantě, že by řízení vedl orgán, který by nebyl správním orgánem ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 správního řádu. S ohledem na takto vymezenou působnost jak správního orgánu, tak správce daně i skutečnost, že porušení rozpočtové kázně se dotýká peněžních prostředků, které jsou součástí různých veřejných rozpočtů, případně i státních fondů a Národního fondu, bude nezbytně nutné vždy v příslušném právním předpise specifikovat konkrétní správní orgán, který řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále povede.

Pro úplnost je nezbytné uvést, že v případě finančních úřadů, které dle ustanovení § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel, vedou řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále, je místní příslušnost upravena v ustanovení § 8 zákona o finanční správě. V obecné rovině platí pravidlo, že finanční úřad vykonává působnost na území příslušného kraje.<sup>59</sup> Z tohoto obecného pravidla však existuje výjimka, dle které mají finanční úřady pravomoc vykonávat vyhledávací<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> Jiným státním orgánem jsou myšleny orgány, které vykonávají správu daní, avšak z povahy věci nejsou správním orgánem ve smyslu správního řádu. Jde například o soudy, které vykonávají správu soudních poplatků. V podrobnostech viz Dráb, Ondřej. Komentář k § 10. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>59</sup> Ustanovení § 8 odst. 2 věta první zákona o finanční správě.

<sup>60</sup> Ustanovení § 78 až 84 daňového řádu.

a kontrolní postupy<sup>61</sup> na celém území České republiky.<sup>62</sup> Tato specifická kategorie územní působnosti byla do zákona o finanční správě doplněna novelou s účinností od 29. srpna 2016 provedenou zákonem č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona. Výhody a rizika takto upravené místní příslušnosti shrnul Trubač s Krupičkovou: *Tento krok dává finanční správě prostor pro zvýšení její efektivity a akceschopnosti. Primárně totiž umožňuje rozložit poměrně administrativně a časově náročnou agendu v podobě vyhledávací a kontrolní činnosti rovnoměrně mezi všechny finanční úřady v České republice, a ulevit tak dlouhodobě přetíženým finančním úřadům s velkým počtem daňových subjektů, kde je statisticky šance na daňovou kontrolu jednou za několik desítek let. Takový stav je především z hlediska preventivní funkce daňové kontroly jistě nežádoucí. Tímto krokem se otevírá rovněž možnost koncentrovat u jednoho finančního úřadu daňová řízení, která spolu věcně souvisí, ale týkají se daňových subjektů, pro něž jsou obecně místně příslušné různé finanční úřady. V neposlední řadě se v tomto ohledu nabízí rovněž otázka specializace jednotlivých finančních úřadů na kontrolu určitého typu činnosti atd. Na druhou stranu je třeba v této souvislosti důsledně dbát především na dodržování zásady hospodárnosti, a to z hlediska daňových subjektů, na něž nemohou být přenášeny negativní dopady vyplývající z organizace státní správy, jako jsou např. zvýšené cestovní náklady apod. (blíže viz komentář k § 13 odst. 4). Dále je nutné zajistit podmínky pro bezpečné předávání informací o daňových subjektech mezi jednotlivými finančními úřady a předcházet riziku porušení daňového tajemství.*<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> Ustanovení § 85 až 90 daňového řádu.

<sup>62</sup> Ustanovení § 8 odst. 2 věta druhá zákona o finanční správě ve spojení s ustanovením § 10 odst. 4 zákona o finanční správě.

<sup>63</sup> KRUPÍČKOVÁ, Lenka. Zákon o Finanční správě České republiky: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-444-3. ASPI. Právní stav k 1. 1. 2017.

#### 4.4 Podklady k vydání rozhodnutí

Řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále bude, bez ohledu na to, jak bude upraveno řízení, vždy z povahy věci zahajováno *ex offio*, tedy z moci úřední.

K zahájení správního řízení *ex offio* dochází dle ustanovení § 46 odst. 1 správního řádu oznámením zahájení řízení účastníkovi. Oznámení zahájení správního řízení lze učinit prostřednictvím doručení oznámení o zahájení řízení nebo ústním prohlášením v případě ústního jednání. Ustanovení § 46 odst. 2 stanoví, že pokud je v řízení více účastníků, je správní řízení zahájeno jeho oznámením dle odstavce 1 prvním z nich. Hrabák odkazem na Závěr č. 62 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 26.11.2007<sup>64</sup> upozorňuje na určitá specifika vymezení předmětu řízení v případě, že je z moci úřední zahajováno řízení, které je svou povahou sankční, případně slouží k ukládání opatření k nápravě. Vychází ze skutečnosti, že správní orgán má při zahájení řízení jen omezené informace o předmětu řízení, resp. o skutku, který je předmětem řízení. Správní orgán má usilovat o co nejpřesnější vymezení předmětu zahajovaného řízení, resp. skutku, který je jeho předmětem a navazujícími právy a povinnostmi účastníka, avšak je přípustné, aby v průběhu správního řízení, případně došlo ke změně právní kvalifikace. K vymezení předmětu v oznámení o zahájení řízení se vyjadřoval i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č.j. 1 Afs 58/2009-541, č. 2119/2010 Sb. NSS: „*Předmět řízení musí být v oznámení o zahájení řízení identifikován dostatečně určitě tak, aby účastníkovi řízení bylo zřejmé, jaké jeho jednání bude posuzováno, a aby bylo zaručeno jeho právo účinně se v daném řízení hájit. Správní orgán může v průběhu řízení zahajovaného z moci úřední upřesnit jeho předmět, nedojde-li tímto úkonem k žádné procesní újmě na straně účastníků řízení. Upřesněním předmětu řízení nesmí dojít k jeho zásadnímu rozšíření nebo změně oproti jeho vymezení v oznámení o zahájení správního řízení. Správní orgán musí*

---

<sup>64</sup> Srov. Hrabák, Jan. Komentář k § 46. In HRABÁK, Jan. Správní řád s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-134-9. ASPI.

*s upřesněním předmětu řízení řádně seznámit účastníky řízení a musí jim dát možnost se k němu vyjádřit.“*

Zahájení daňového řízení je, oproti právní úpravě správního řízení, upraveno stručněji. Je obsahem ustanovení § 91 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že v případě daňového řízení, které je zahajováno *ex offio*, není úkon, kterým je zahajováno řízení formalizován a nejsou stanoveny ani jeho náležitosti (na rozdíl od ustanovení § 46 odst. 1 správního řádu, které stanoví, mimo jiné, i minimální povinné náležitosti oznámení o zahájení správního řízení). Ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu stanoví jen, že daňové řízení z moci úřední je zahajováno učiněním prvního úkonu správce daně vůči osobě zúčastněné na správě daní, aniž by byl dále tento první úkon nějak specifikován. Z důvodové zprávy vyplývá, že překladatel záměrně nspecifikuje podrobněji způsob zahájení daňového řízení po vzoru správního řízení: *„Toto doplnění by však způsobilo nechtěný efekt, kdy by povinnost oznamovat zahájení dopadala i na tzv. další postupy správce daně (postupem je možné rozumět různé dílčí kroky činěné v rámci řízení i mimo něj - např. dokazování, doručování atd.). Pokud by správce daně byl nucen k tomuto formalistickému a administrativně náročnějšímu kroku, hrozilo by riziko zbytečných sporů na téma neoznámení zahájení určitých postupů. U určitých zákonem upravených postupů by to vedlo k absurdním závěrům.“*<sup>65</sup> Pro úplnost je nutné uvést, že ustanovení § 91 odst. 2 daňového řádu<sup>66</sup>, se v případě řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně z povahy věci nepoužije, jelikož jde o ustanovení, které dopadá na daňové řízení, které je zahajováno v souladu se zásadou autoaplikace.

Jedním ze zásadních rozdílů v právní úpravě obstarávání podkladů nezbytných k vydání rozhodnutí podle daňového a správního řádu spočívá ve skutečnosti, že daňový řád explicitně počítá s vyhledávací činností správce daně před samotným zahájením řízení. Takto je koncipováno ustanovení § 78 odst. 1 daňového řádu, které stanoví povinnost

---

<sup>65</sup> Baxa, Josef. Komentář k § 91. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>66</sup> *„Nesplní-li daňový subjekt svou povinnost učinit podání zahajující řízení, zahájí správce daně toto řízení z moci úřední, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost.“*

správce daně provádět vyhledávací činnost nejen v průběhu daňového řízení, ale také před jeho zahájením. Vyhledávací činnost má být dle tohoto ustanovení zaměřena na vyhledávání daňových subjektů, ověřování plnění jejich povinností a vyhledávání důkazních prostředků.

Předmětné vymezení vyhledávací činnosti správce daně navazuje na zásadu autoaplikace, tedy umožňuje správci daně ověřit, zda daňový subjekt řádně splnil své povinnosti<sup>67</sup>, nicméně je zřejmé, že tato koncepce dobře vyhovuje i principům řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále, protože bez ohledu na to, zda lze připustit jeho sankční charakter, spočívá podstata pravomoci správce daně v ověření plnění povinností. Z hlediska zaměření vyhledávací činnosti na důkazní prostředky Žiškova upozorňuje, že součástí vyhledávací činnosti není provádění dokazování a hodnocení důkazů.<sup>68</sup>

Aby mohl správce daně účinně provádět vyhledávací činnost, musí k tomu disponovat adekvátními prostředky a pravomocemi. Proto ustanovení § 78 odst. 2 a 3 daňového řádu explicitně stanoví, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti i bez součinnosti daňového subjektu:

- ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,
- zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,
- shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady<sup>69</sup>,
- opatřuje nezbytná vysvětlení,
- provádí místní šetření.

---

<sup>67</sup> Žiškova, Marie. Komentář k § 78. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>68</sup> Žiškova, Marie. Komentář k § 78. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>69</sup> Srov. ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu.

Výčet postupů správce daně v rámci vyhledávací činnosti, který je uveden v ustanovení § 78 odst. 3 daňového řádu, je taxativní.<sup>70</sup>

Vedle vyhledávací činnosti upravuje daňový řád, nad rámec právní úpravy srovnatelné se správním řádem, kontrolní postupy, které obdobně jako vyhledávací postupy správce daně, mají sloužit, především k ověření plnění povinností daňovými subjekty. Kontrolní postupy správce daně jsou upraveny v ustanoveních § 85 až 90 daňového řádu a zahrnují institut postupu k odstranění pochybností a institut daňové kontroly.

Správní řád v obecné rovině upravuje opatřování podkladů pro vydání rozhodnutí v ustanovení § 50 a dále obsahuje zvláštní ustanovení o postupech správního orgánu před zahájením řízení v ustanoveních § 137 až 139 správního řádu, která upravují institut vysvětlení, zajištění důkazu a předběžné informace<sup>71</sup>. *Podkladem pro vydání správního rozhodnutí mohou být zejména návrhy účastníků, důkazy, skutečnosti známé správnímu orgánu z úřední činnosti, podklady od jiných správních orgánů nebo orgánů veřejné moci, jakož i skutečnosti obecně známé.*<sup>72</sup> Podklady pro vydání rozhodnutí opatřuje primárně správní orgán<sup>73</sup> tak, aby zjistil

---

<sup>70</sup> Žišková, Marie. Komentář k § 78. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>71</sup> Institut předběžné informace není z hlediska předmětu této Analýzy relevantní, jelikož se vztahuje k rozhodování ve správním řízení, které je zahajováno na žádost, ne z moci úřední.

<sup>72</sup> Ustanovení § 50 odst. 1 správního řádu.

<sup>73</sup> Hrabák, Jan. Komentář k § 46. In HRABÁK, Jan. Správní řád s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-134-9. ASPI: „*Správní řád žádá, aby podklady pro vydání rozhodnutí ve věci opatřoval vždy ponejprve z vlastní iniciativy sám správní orgán. Opatřovat podklady mohou dále účastníci řízení, to však jen za podmínky, že to na jejich požádání správní orgán připustil a opatření podkladů účastníky namísto správním orgánem nemůže ohrozit účel správního řízení. K odmítnutí opatření podkladů účastníkem může tedy správní orgán vést, byť jen potenciální, a nikoli nezbytně nutně nastalé ohrožení řízení ve věci. Zpravidla však správní orgán požádání podle odstavce 2 vyhoví.*“

všechny okolnosti důležité pro ochranu veřejného zájmu, resp. v případě, kdy má být rozhodnutím uložena povinnost tak, aby zjistil všechny skutečnosti rozhodné pro vydání takového rozhodnutí, a to bez ohledu na to, zda jsou ve prospěch nebo v neprospěch toho, komu má být povinnost uložena.<sup>74</sup> Jde o projev zásady materiální pravdy, která je zakotvena v ustanovení § 3 správního řádu: „*Nevyplývá-li ze zákona něco jiného, postupuje správní orgán tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jeho úkonu s požadavky uvedenými v § 2.*“

#### 4.4.1 Evidence a registry daňových subjektů

Při ověřování úplnosti informací o daňových subjektech v evidencích a registracích má správce daně jednak k dispozici evidence a registry, které vede sám dle ustanovení § 11 odst. 2 daňového řádu a jednak evidence a registry, které vedou jiné orgány veřejné správy a osoby a informace, z nichž jsou dle ustanovení § 57 a 57a daňového řádu přístupné na vyžádání správci daně.<sup>75</sup>

Daňový řád ani jiný právní předpis blíže nespecifikují požadavky na vedení evidence a registru daňových subjektů, zejména neupravují formu, ve které jsou vedeny (elektronická, listinná) nebo zda jsou veřejně přístupné. „*Hranice pravomoci správců daně zřizovat a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností je proto třeba hledat za pomoci aplikace základních právních principů správy daní, zejména zásady zákonnosti. V souladu s touto zásadou musí být zřízení každého registru či evidence, ale též rozsah údajů a informací v nich vedených a použití těchto registrů či evidencí pro činnost správce daně, podrobeno testu nezbytnosti pro dosažení účelu správy daní.*“<sup>76</sup> Ustanovení § 58

---

<sup>74</sup> Ustanovení § 50 odst. 2 a 3 správního řádu.

<sup>75</sup> Srov. Žišková, Marie. Komentář k § 78. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>76</sup> Dráb, Ondřej. Komentář k § 11. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.



odst. 3 daňového řádu stanoví, že pokud správce daně nemůže informaci potřebnou pro správu daní získat z vlastní úřední evidence, kterou vede, může si ji vyžádat od orgánu veřejné moci, případně od třetí osoby, pokud požadovanou informací nedisponují ani orgány veřejné moci. Okruhy takto dostupných informací jsou uvedeny v ustanoveních § 57 a 57a daňového řádu.

Podrobnosti předávání informací správci daně od orgánů veřejné správy a třetích osob je upraveno v ustanovení § 58 odst. 1 a 2 daňového řádu, dle kterého jsou dostupné informace předávány správci daně na vyžádání, bezúplatně, v rozsahu nezbytném pro správu daní a jednotlivě nebo dohodnutým způsobem (např. v pravidelných dávkách).

Speciální právní úprava k předávání informací správci daně je obsažena v ustanovení § 59 daňového řádu, které upravuje povinnost kontrolních orgánů, včetně Nejvyššího kontrolního úřadu, předávat správci daně údaje uvedené v kontrolních protokolech v případě, že mají vztah ke správě daní, tedy i k porušení rozpočtové kázně. Kontrolní orgány mají povinnost tyto informace předat automaticky, tzn. i bez vyžádání správce daně, a to do 30 dnů ode dne zjištění dotčených informací. Z důvodové zprávy<sup>77</sup> vyplývá, že 30-ti denní lhůtu poskytuje zákonodárce kontrolnímu orgánu, případně poskytovateli dotace nebo návratné finanční výpomoci ke zjednání nápravy, a to například prostřednictvím uložení opatření k nápravě nebo výzvou k vrácení dotace nebo její části dle ustanovení § 14f rozpočtových pravidel. Z ustanovení § 14f odst. 7 rozpočtových pravidel vyplývá s tím související povinnost poskytovatele bez zbytečného odkladu informovat finanční úřad o vydání výzvy k provedení opatření k nápravě nebo o vydání výzvy k vrácení dotace a o tom, jak bylo na výzvu reagováno. Toto může kontrolní orgán učinit najednou v rámci předmětné 30-ti denní lhůty stanovené ustanovením § 59 odst. 2 daňového řádu.

---

<sup>77</sup> Kaniová, Lenka. Komentář k § 59. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.



#### 4.4.2 Vysvětlení

Institut vysvětlení je upraven v ustanovení § 79 daňového řádu. Vysvětlení podává kdokoliv, koho o to správce daně požádá, s výjimkou osoby, která by tím způsobila nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým<sup>78</sup> a osoby, která by porušila povinnosti spojené s utajováním informací nebo zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže by byla této povinnosti zproštěna příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má<sup>79</sup>. Dle ustanovení § 96 odst. 4 daňového řádu má správce daně povinnost poučit osobu, která má podat vysvětlení o možnosti odepřít podání vysvětlení, o povinnosti uvádět pravdivé informace a nic nezamlčovat a o právních následcích podání nepravdivých nebo neúplných informací. Ustanovení § 96 odst. 2 až 4 daňového řádu upravují podrobnosti odepření svědecké výpovědi, avšak na základě ustanovení § 79 odst. 2 daňového řádu se obdobně použijí i v případě odepření podání vysvětlení. Osoba, která má podat vysvětlení může být správcem daně předvolána, příp. předvedena dle ustanovení § 100 daňového řádu. Správce daně může také využít dalšího donucovacího prostředku, a to pořádkové pokuty dle ustanovení § 247 odst. 2 daňového řádu, dle kterého může správce daně uložit pořádkovou pokutu až do výše 500 000 Kč osobě, která *„závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně.“*

Ustanovení § 79 odst. 1 daňového řádu stanoví podmínky, za kterých může správce daně využít institut vysvětlení. Jde o následující situace:

- Vysvětlení má sloužit k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu<sup>80</sup>.

---

<sup>78</sup> Ustanovení § 79 odst. 2 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 96 odst. 2 daňového řádu.

<sup>79</sup> Ustanovení § 79 odst. 2 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 96 odst. 3 daňového řádu.

<sup>80</sup> *„Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“*

- Tyto rozhodné skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem, např. prostřednictvím vlastní vyhledávací činnosti správce daně nebo prostřednictvím informací získaných od jiných orgánů veřejné správy.

Zásadní pro vedení řízení je ustanovení § 79 odst. 3 daňového řádu, dle kterého nelze podané vysvětlení použít jako důkazní prostředek. Smyslem tohoto ustanovení je zajistit, aby institut vysvětlení nenahrazoval institut svědecké výpovědi dle ustanovení § 96 daňového řádu. Vysvětlení samo o sobě tedy může sloužit maximálně jako pomůcka pro vyměření, resp. doměření daně dle ustanovení § 98 daňového řádu.<sup>81</sup> *„Účelem vyhledávací činnosti je především zjistit skutečnosti rozhodné pro správu daně, a to i bez vědomí a součinnosti daňového subjektu. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti získává prostředky zejména pro budoucí dokazování. V rámci vyhledávací činnosti se však neprovádí dokazování - což je a priori vyloučeno i tím, že ji lze vykonávat i bez součinnosti s daňovým subjektem. Má-li být určité informace (listiny, podaná vysvětlení etc.) použito jako důkazu, je nutno ji jako důkaz osvědčit v rámci dokazování při zachování všech práv daňového subjektu.“*<sup>82</sup>

Auditní stopa v případě podání vysvětlení je uchovávána v podobě protokolu nebo úředního záznamu, a to podle povahy podaného vysvětlení.<sup>83</sup> Protokol je upraven v ustanoveních § 60 až § 62 daňového řádu. Protokol správce daně sepisuje o ústních podáních a jednáních. Ustanovení § 60 odst. 2 daňového řádu stanoví minimální povinné náležitosti protokolu: předmět jednání, místo jednání, časový údaj o začátku a skončení jednání, označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla, údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily, vylíčení průběhu jednání, označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, poskytnutá

<sup>81</sup> Žižková, Marie. Komentář k § 79. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>82</sup> MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9. ASPI.

<sup>83</sup> Ustanovení § 79 odst. 4 daňového řádu.

poučení a vyjádření poučených osob, návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejích výhrady směřující proti obsahu protokolu a vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám.

Úřední záznam je upraven v ustanovení § 63 daňového řádu, dle kterého správce daně sepíše úřední záznam o důležitých úkonech, které nejsou součástí protokolu<sup>84</sup>. Dráb upozorňuje na to, že z každého osobního jednání správce daně s osobou zúčastněnou na správě daní má správce daně povinnost pořídit protokol, ne úřední záznam. Své tvrzení dokládá odkazem na rozsáhlou judikaturu správních soudů.<sup>85</sup>

Protokol i úřední záznam jsou úřední listinou dle ustanovení § 94 daňového řádu, tzn., že není-li prokázán opak, považuje se obsah úředního záznamu i protokolu za pravdivý (tzv. presumpce správnosti). Pro úplnost je nutno uvést, že Dráb zpochybňuje zařazení úředního záznamu do okruhu veřejných listin, jelikož objektivita jeho obsahu není potvrzena podpisem osoby zúčastněné na správě daní. *„Vzhledem k tomu, že osoba zúčastněná na správě daní úřední záznam (na rozdíl od protokolu) nepodepisuje a, nenahlédne-li do spisu, kde je uložen, se tak o vyhotovení úředního záznamu a jeho obsahu nemusí vůbec dozvědět, tj. jeho obsah není osobou zúčastněnou na správě daní žádným způsobem korigován (přestože se může jednat o informace, které správce daně získal právě od této osoby), a proto ani nemusí být zcela objektivní, nemůže mít úřední záznam ze své podstaty stejnou důkazní sílu jako protokol. To musí mít správce daně na paměti a při hodnocení důkazů musí pravdivost obsahu úředního záznamu sám od sebe vždy testovat ve vazbě na další důkazní prostředky, např. výpověď osoby zúčastněné na správě daní, která byla zdrojem informací v úředním záznamu zachycených, či listinné důkazy uložené v jiných spisech či evidencích, z nichž vyplývají skutečnosti v úředním záznamu zachycené. V případě nesouladu pak správce daně musí sám učinit závěr, že daný úřední záznam status veřejné listiny nemá a je pouze*

---

<sup>84</sup> V podrobnostech viz Dráb, Ondřej. Komentář k § 63. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>85</sup> V podrobnostech viz Dráb, Ondřej. Komentář k § 60. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

*jedním z řady dalších důkazních prostředků. Ani úřední záznam, jehož pravdivost není nijak zpochybněna, však nemůže být nikdy tzv. korunním důkazem (na rozdíl od protokolu).“<sup>86</sup>*

Na rozdíl od protokolu, daňový řád nestanoví povinné náležitosti úředního záznamu, s výjimkou požadavku na popis zjištěných skutečností a na podpis úřední osoby, která ho vyhotovila a data jeho vyhotovení<sup>87</sup>.

Primárně by tedy podání každého vysvětlení mělo být zaprotokolováno. Přílohou protokolu může být dle ustanovení § 60 odst. 2 daňového řádu i obrazový nebo zvukový záznam. Podmínkou pořízení těchto záznamů, resp. podmínkou, aby tyto záznamy mohly sloužit jako důkazní prostředek při správě daní, je uvědomení osoby, která se úkonu účastní, že z něho bude pořizován záznam. V opačném případě by šlo o nezákonně získaný důkazní prostředek.<sup>88</sup>

Právní úprava vysvětlení, která je obsažena v daňovém řádu je inspirována právní úpravou vysvětlení dle správního řádu<sup>89</sup>. Správní řád upravuje institut vysvětlení v ustanovení § 137 správního řádu. Vysvětlení dle správního řádu je koncipováno podobně jako vysvětlení dle daňového řádu, nicméně lze zde spatřit určité drobné rozdíly. Vysvětlení dle správního řádu slouží primárně k opatření podkladů pro rozhodnutí, zda zahájit správní řízení z moci úřední. Jako podklad pro vydání rozhodnutí se institut vysvětlení dle správního řádu použije jen v případě, že tak výslovně stanoví zvláštní zákon. Stejně jako v případě daňového řádu, má institut vysvětlení charakter podpůrného nástroje a správní orgán ho může použít jen v případě, že rozhodné skutečnosti nemůže zjistit jiným

---

<sup>86</sup> V podrobnostech viz Dráb, Ondřej. Komentář k § 63. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>87</sup> Ustanovení § 63 odst. 2 daňového řádu.

<sup>88</sup> V podrobnostech viz Dráb, Ondřej. Komentář k § 60. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>89</sup> Žišková, Marie. Komentář k § 79. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

úředním postupem. Obdobně jako v případě daňového řádu se na institut vysvětlení dle správního řádu použijí ustanovení o předvolání, předvedení a odepření podání vysvětlení, resp. o zákazu podat vysvětlení. I správní řád umožňuje jako donucovací prostředek použít pořádkovou pokutu, avšak její maximální výše je významně nižší než u daňového řádu a může být uložena maximálně do výše 5 000 Kč<sup>90</sup> (dle daňového řádu může být pořádková pokuta uložena až do výše 500 000 Kč<sup>91</sup>). Stejně jako v případě vysvětlení dle daňového řádu, ani vysvětlení dle správního řádu nelze použít jako důkazní prostředek<sup>92</sup>, aby nedocházelo k obcházení institutu svědecké výpovědi.

Na rozdíl od daňového řádu, který umožňuje z podání vysvětlení uchovávat auditní stopu jak v podobě protokolu, tak v podobě úředního záznamu, ustanovení § 137 odst. 3 správního řádu stanoví, že z podání vysvětlení je vždy pořizován záznam, i když správní řád obsahuje také úpravu protokolu, který se pořizuje vždy v souvislosti s ústním jednáním nebo ústním podáním, a dále v zákonem stanovených případech<sup>93</sup>. Záznam dle ustanovení § 137 odst. 3 správního řádu obsahuje údaje o identifikaci osoby, která podává vysvětlení, vylíčení předmětných skutečností, identifikaci úřední osoby a datum.

#### 4.4.3 Místní šetření

Místní šetření je součástí vyhledávacích postupů správce daně a jeho provádění je upraveno v ustanoveních § 80 až 84 daňového řádu. I když správní řád výslovně počítá s prováděním místního šetření

---

<sup>90</sup> Ustanovení § 137 odst. 2 správního řádu.

<sup>91</sup> Ustanovení § 247 odst. 2 daňového řádu.

<sup>92</sup> Ustanovení § 137 odst. 4 správního řádu.

<sup>93</sup> Srov. ustanovení § 18 odst. 1 správního řádu: „*O ústním jednání (§ 49) a o ústním podání, výslechu svědka, výslechu znalce, provedení důkazu listinou a ohledání, pokud jsou prováděny mimo ústní jednání, jakož i o jiných úkonech souvisejících s řízením v dané věci, při nichž dochází ke styku s účastníky řízení, se sepisuje protokol. Kromě protokolu lze též pořádit obrazový nebo zvukový záznam.*“

v ustanovení § 71 odst. 3 písm. a) správního řádu<sup>94</sup>, jeho provádění není ve správním řádu podrobněji upraveno. Správní řád, zase na rozdíl od daňového řádu, upravuje podrobněji důkazní prostředek ohledání, a to v ustanovení § 54 správního řádu.

Cílem místního šetření dle daňového řádu je zejména opatření důkazních prostředků, včetně provádění ohledání. Ohledání věci je jedním z důkazních prostředků, které lze použít při správě daní dle ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu. Z ustanovení § 80 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že institut místního šetření má širší využití než důkazní prostředek ohledání. S ohledem na skutečnost, že místní šetření je součástí vyhledávací činnosti správce daně ve smyslu ustanovení § 78 daňového řádu, může správce daně tento institut využít, kromě vyhledávání důkazních prostředků, i k vyhledávání daňových subjektů a ověřování plnění jejich povinností při správě daní.<sup>95</sup> Pro úplnost je nezbytné uvést, že institut místního šetření slouží k vyhledávání důkazních prostředků, ne k jejich hodnocení<sup>96</sup>.

Stejně jako v případě institutu vysvětlení, daňový řád stanoví, že o průběhu místního šetření se sepíše protokol nebo úřední záznam, a to dle povahy úkonu<sup>97</sup> a přílohou protokolu nebo úředního záznamu může být obrazový nebo zvukový materiál.<sup>98</sup> V podrobnostech viz výše část věnovanou institutu vysvětlení.

---

<sup>94</sup> „Pokud nelze rozhodnutí vydat bezodkladně, je správní orgán povinen vydat rozhodnutí nejpozději do 30 dnů od zahájení řízení, k nimž se připočítává doba a) až 30 dnů, jestliže je zapotřebí nařídit ústní jednání nebo místní šetření, je-li třeba někoho předvolat, někoho nechat předvést nebo doručovat veřejnou vyhláškou osobám, jimž se prokazatelně nedaří doručovat, nebo jde-li o zvláště složitý případ...“

<sup>95</sup> Srov. Žišková, Marie. Komentář k § 80. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>96</sup> Srov. Žišková, Marie. Komentář k § 80. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>97</sup> Ustanovení § 80 odst. 3 daňového řádu.

<sup>98</sup> Ustanovení § 80 odst. 4 daňového řádu.

Správce daně má při provádění místního šetření zejména následující oprávnění:

- vstupovat na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků a přepravních obalů a obydlí v případě, že daňový subjekt obydlí využívá i pro podnikání. V případě přístupu do obydlí platí určitá omezení. Podmínkou přístupu do obydlí je, že je to nezbytné pro naplnění cíle správy daní a rozhodné skutečnosti nelze zjistit jiným způsobem;<sup>99</sup>
- přistupovat k účetním záznamům nebo jiným informacím, a to i na technických nosičích dat;<sup>100</sup>
- pořizovat výpisy a kopie z účetních záznamů a jiných informací;<sup>101</sup>
- využívat programové vybavení;<sup>102</sup>
- vyžadovat nebo odebírat vzorky;<sup>103</sup>
- zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředek, za podmínky, že existuje důvodná obava, že by později nebylo možné příslušný důkazní prostředek provést vůbec nebo jen s velkými obtížemi.

Při zajištění věci může správce daně věc převzít a přemístit na vhodné místo, nebo věc ponechat na místě a vyznačit na ní zajištění, a to buď bez zamezení přístupu k věci nebo se zamezením přístupu prostřednictvím úřední uzávěry. Rozhodnutí o zajištění věci je součástí protokolu, který je předáván dotčené osobě. Pokud z objektivních důvodů není možné o zajištění sepsat protokol, sepíše správce daně o provedení zajištění úřední záznam.<sup>104</sup> „*Daňový řád nevyužívá institutu zajištění důkazu v takovém rozsahu jako jiné procesní předpisy a omezuje se pouze na zajištění věci. To je dáno především tím, že v daňovém řízení je řada důkazních prostředků listinné povahy a ochrana jejich pozdější použitelnosti*

---

<sup>99</sup> Ustanovení § 81 odst. 1 daňového řádu.

<sup>100</sup> Ustanovení § 81 odst. 1 daňového řádu.

<sup>101</sup> Ustanovení § 81 odst. 2 daňového řádu.

<sup>102</sup> Ustanovení § 81 odst. 3 daňového řádu.

<sup>103</sup> Ustanovení § 82 odst. 3 daňového řádu.

<sup>104</sup> Ustanovení § 83 daňového řádu.



*jako důkazních prostředků je realizována tím, že si je správce daně v rámci prováděného místního šetření, v němž byly vyhledány, vyžádá k zapůjčení.*<sup>105</sup> Ve správním řádu je zajištění věci upraveno v ustanovení § 138, jehož působnost je, jak uvádí Žišková, širší a vztahuje se obecně k zajištění důkazů, nejen k zajištění věci. Rozhodnutí o zajištění důkazu má, dle ustanovení § 138 odst. 1 správního řádu formu usnesení. V případě zajištění dle daňového řádu je rozhodnutí o zajištění věci součástí protokolu.<sup>106</sup> Podle správního řádu se kromě usnesení vyhotovuje i protokol.<sup>107</sup> Protokol v tomto případě slouží pouze ke zdokumentování průběhu zajištění důkazu.

Využití všech výše uvedených oprávnění správce daně je možné jen v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy daní dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Daňový subjekt i další osoby, které jsou přítomné místnímu šetření mají, dle ustanovení § 82 odst. 1 a 2 daňového řádu, povinnost poskytnout správci daně potřebnou součinnost. „Z § 78 odst. 2 vyplývá, že i místní šetření může správce daně provádět i bez součinnosti s daňovým subjektem. Provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je možností správce daně, nikoliv jeho povinností. Naopak v zájmu transparentnosti postupu správce daně je žádoucí, aby správce daně tam, kde pro to nemá důvod, v součinnosti s daňovým subjektem postupoval, a v řadě případů ani místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem nelze realizovat.“<sup>108</sup>

Pro úplnost je nezbytné upozornit na skutečnost, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že institut místního šetření nemůže sloužit k obcházení institutu daňové kontroly.<sup>109</sup> „Tak, jak je judikatura

---

<sup>105</sup> Žišková, Marie. Komentář k § 83. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>106</sup> Srov. ustanovení § 83 odst. 3 daňového řádu.

<sup>107</sup> Srov. ustanovení § 138 odst. 4 správního řádu.

<sup>108</sup> Srov. Žišková, Marie. Komentář k § 80. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>109</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5. s. 139.



*nyní nastavena, se zdá, že nelze požadovat kompletní dokumentaci k určité otázce (například k odpočtům daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2020), avšak jen dílčí podklady, kupříkladu k jednomu obchodnímu případu, tak, aby si správce daně byl schopen udělat obrázek o fungování daňového subjektu. Jinými slovy, aby opravdu vyhledával a mapoval terén, nekontrolovat v pravém slova smyslu.“<sup>110</sup>*

#### **4.4.4      Kontrola**

Daňová kontrola je institut, který je upraven výlučně v daňovém řádu. Správce daně má automaticky pravomoc vykonávat i kontrolní činnost, a na rozdíl od správního orgánu, který postupuje podle správního řádu, správce daně nepotřebuje k výkonu kontrolní činnosti, aby zvláštní právní předpis zakotvil jeho pravomoc k výkonu kontroly. Správní orgány, pokud jim zákon přiznává kontrolní pravomoc, postupují při výkonu kontroly podle kontrolního řádu. Kontrolní řád je tedy obecným předpisem upravujícím postup výkonu kontroly obdobně jako je správní řád obecným předpisem upravujícím správní řízení, tzn., že cílem kontroly je ověření, „*jak kontrolovaná osoby plní povinnosti, které jí vyplývají z jiných právních předpisů nebo které jí byly uloženy na základě těchto předpisů*“<sup>111</sup>. Stejně jako v případě správního řízení dle správního řádu, i v případě kontrolního postupu dle kontrolního řádu, je cíl vymezen značně obecně, na rozdíl od daňové kontroly, která je, stejně jako celá správa daní navázána na ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, tzn. „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“.

Předmětem daňové kontroly jsou, v obecné rovině okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. „*Daňovou kontrolu je třeba chápat jako prostor, ve kterém je i daňovému subjektu umožněno, aby prokázal, že je schopen doložit svá tvrzení. Výlučně vrchnostenský charakter získává daňová kontrola až spolu s prvními pochybnostmi, že důkazní*

---

<sup>110</sup> ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5. s. 139.

<sup>111</sup> Ustanovení § 2 kontrolního řádu.

*prostředky daňového subjektu nejsou zcela v pořádku.*<sup>112</sup> Tvrzení v tomto případě je nezbytné chápat v nejširším smyslu slova, tzn. v případě řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále, jsou tím myšlena tvrzení, které příslušný orgán veřejné správy, který hospodaří s veřejnými prostředky nebo příjemce veřejné finanční podpory, uvádí ve prospěch doložení řádného použití svěřených veřejných prostředků.

Předmět kontroly musí být daňovému subjektu oznámen, stejně jako případné změny v rozsahu již prováděné kontroly<sup>113</sup>. Doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, které obsahuje vymezení předmětu a rozsahu kontroly, je daňová kontrola zahájena<sup>114</sup>. „*Daňová kontrola je svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků. Daňová kontrola má své uplatnění v řízení nalézacím ve fázi vyměřovací a doměřovací, popř. v řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti rozhodnutím vydaným v nalézacím řízení [srov. komentář k § 134 odst. 3 písm. a) a c)].*“<sup>115</sup> V případě kontroly dle kontrolního řádu není předmět kontroly povinnou náležitostí oznámení o zahájení kontroly ani pověření ke kontrole.<sup>116</sup> Vymezení předmětu kontroly je však stěžejní i při výkonu kontroly dle kontrolního řádu, a dle kontrolního řádu musí být zaznamenáno minimálně v protokolu

---

<sup>112</sup> Žiškova, Marie. Komentář k § 86. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>113</sup> Ustanovení § 85 odst. 1 a 3 daňového řádu.

<sup>114</sup> Ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu.

<sup>115</sup> Žiškova, Marie. Komentář k § 85 In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>116</sup> Dle ustanovení § 5 kontrolního řádu se kontrola dle kontrolního řádu zahajuje předložením pověření, doručením oznámení o zahájení kontroly kontrolované osoby nebo prvním z kontrolních úkonů bezprostředně předcházejících předložením pověření ke kontrole. Náležitosti pověření ke kontrole vychází z ustanovení § 4 kontrolního řádu. Ve vztahu k oznámení o zahájení kontroly kontrolní řád pouze stanoví, že jeho součástí musí být pověření ke kontrole nebo alespoň seznam kontrolujících.

o kontrole.<sup>117</sup> Jelikož však na předmět kontroly navazují pravomoci a povinnosti kontrolního orgánu, musí být předmět kontrol sdělen kontrolované osobě nejpozději se zahájením provádění konkrétních kontrolních úkonů.

Kromě pravomocí, která daňový řád výslovně zmiňuje v ustanoveních upravujících daňovou kontrolu, má správce daně rovněž pravomoci, která má při provádění místního šetření.<sup>118</sup>

Daňový subjekt má v rámci daňové kontroly následující povinnosti:

- umožnit správci daně provedení kontroly,<sup>119</sup>
- povinnosti, která má při provádění místního šetření dle ustanovení § 82 daňového řádu,
- zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly,
- poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněných jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících jeho činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby,
- předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,
- umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnosti,
- nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí.<sup>120</sup>

Práva daňového subjektu jsou vymezena zejména v ustanovení § 86 odst. 2 daňového řádu:

- být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,
- předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,
- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.

---

<sup>117</sup> Ustanovení § 12 odst. 1 písm. e) kontrolního řádu.

<sup>118</sup> Ustanovení § 86 odst. 4 daňového řádu.

<sup>119</sup> Ustanovení § 86 odst. 1 daňového řádu.

<sup>120</sup> Ustanovení § 86 odst. 3 daňového řádu.

Kontrolní orgán má při výkonu kontroly dle kontrolního řádu primárně pravomoci stanovené v ustanovení § 7 a 8 kontrolního řádu. Jde zejména o

- vstup do staveb, dopravních prostředků, na pozemky a do dalších prostor; v případě obydlí platí omezující podmínky, které jsou stejně jako v případě právní úpravy dle daňového řádu na vázány na ústavní práva a nedotknutelnost obydlí;
- požadovat po přítomných osobách prokázání totožnosti,
- provádět kontrolní nákupy, měření, sledování, prohlídky, zkoušky,
- odebírat vzorky,
- požadovat poskytnutí podkladů,
- zajišťovat originály podkladů,
- pořizovat obrazové nebo zvukové záznamy,
- užívat technické prostředky kontrolované osoby,
- vyžadovat další potřebnou součinnost.

Povinnosti kontrolního orgánu vychází z ustanovení § 9 kontrolního řádu a odpovídají právům kontrolované osoby dle ustanovení § 10 odst. 1 kontrolního řádu. Kontrolní orgán má povinnost zejména šetřit práva a oprávněné zájmy kontrolované osoby, povinné osoby i třetích osob a umožnit kontrolované osobě účastnit se kontrolních úkonů, nebrání-li to splnění účelu nebo provedení kontroly. Základní povinností kontrolované osoby je pak vytvořit podmínky pro výkon kontroly a poskytnout kontrolnímu orgánu nezbytnou součinnost.<sup>121</sup>

Ustanovení § 88 daňového řádu upravuje tzv. dosavadní výsledek kontrolní činnosti. Tento institut slouží k posílení postavení daňového subjektu a rozšíření možností k prokázání jeho tvrzení, resp. obrany proti zjištěním správce daně. Pokud z dosavadního výsledku kontrolní činnosti vyplývá, že na jeho základě bude stanovena daň, má správce daně povinnost toto sdělit daňovému subjektu a stanovit mu přiměřenou lhůtu k vyjádření<sup>122</sup>. Daňový subjekt má právo se k dosavadnímu kontrolnímu výsledku vyjádřit, a zejména vznést k němu výhradu nebo

---

<sup>121</sup> Srov. ustanovení § 10 odst. 2 kontrolního řádu.

<sup>122</sup> Ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu.

podat návrh na jeho doplnění.<sup>123</sup> Kontrolní řád institut srovnatelný s dosavadním kontrolním výsledkem neupravuje. Výstupem kontroly dle kontrolního řádu je protokol o kontrole, jehož obsah stanoví ustanovení § 12 odst. 1 kontrolního řádu. Náležitosti protokolu o kontrole jsou:

- a) *označení kontrolního orgánu a kontrolujícího,*
- b) *označení ustanovení právního předpisu vymezujícího pravomoc kontrolního orgánu k výkonu kontroly,*
- c) *označení přizvané osoby, včetně důvodu jejího přizvání,*
- d) *označení kontrolované osoby,*
- e) *označení předmětu kontroly,*
- f) *kontrolní úkon, jímž byla kontrola zahájena, a den, kdy byl tento kontrolní úkon proveden,*
- g) *poslední kontrolní úkon předcházející vyhotovení protokolu o kontrole a den, kdy byl tento kontrolní úkon proveden,*
- h) *kontrolní zjištění, obsahující zjištěný stav věci s uvedením nedostatků a označení právních předpisů, které byly porušeny, včetně uvedení podkladů, z kterých tato kontrolní zjištění vycházejí,*
- i) *poučení o možnosti podat proti kontrolním zjištěním uvedeným v protokolu o kontrole námitky s uvedením lhůty pro jejich podání a komu se podávají,*
- j) *datum vyhotovení,*
- k) *podpis kontrolujícího.“*

Výstupem daňové kontroly je zpráva o daňové kontrole, která má následující obsah:<sup>124</sup>

- informaci o oznámení o zahájení daňové kontroly,
- konečný výsledek kontrolního zjištění,
- hodnocení důkazů,
- stanovisko správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku dosavadního kontrolního zjištění.

Ke stanovení daně může dojít i výhradně na základě výsledku daňové kontroly. V tomto případě může správce daně doručit daňovému subjektu rozhodnutí o stanovení daně společně s oznámením o ukončení

---

<sup>123</sup> Ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu.

<sup>124</sup> Ustanovení § 88a odst. 1 a 2 daňového řádu.

daňové kontroly, kterým je daňová kontrola ukončena.<sup>125</sup> Z ustanovení § 147 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že pokud je daň, tzn. i odvod za porušení rozpočtové kázně stanoven výlučně na základě výsledku daňového kontroly, případně výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění platebního výměru (rozhodnutí) zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

#### 4.4.5 Postup k odstranění pochybností

Postup k odstranění pochybností je nástroj správce daně, který slouží k získání podložených informací nezbytných pro správné stanovení daně. V důvodové zprávě se předpokládá, že tento institut bude využíván v případech, kdy má správce daně dílčí pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti písemností předložených daňovým subjektem a zároveň nejsou naplněny podmínky pro zahájení náročnější daňové kontroly.<sup>126</sup> Ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu připouští, aby v případě, že méně náročný postup k odstranění pochybností nebude vést k požadovanému výsledku, mohl správce daně zahájit daňovou kontrolu.

Postup k odstranění pochybností je zahajován výzvou adresovanou daňovému subjektu k odstranění konkrétních pochybností správce daně. Z ustanovení § 89 odst. 2 daňového řádu vyplývá požadavek na to, aby byl popis pochybností dostatečně konkrétní tak, *„aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.“* Součástí výzvy je i lhůta stanovená správcem daně, ve které má daňový subjekt identifikované pochybnosti vyvrátit a poučení o možných následcích, pokud nebude na výzvu řádně reagováno nebo nebudou pochybnosti odstraněny. Ustanovení § 89 odst. 3 daňového řádu požaduje, aby lhůta k odstranění pochybností nebyla kratší než 15 dnů.

---

<sup>125</sup> Ustanovení § 88a odst. 1 a 4 daňového řádu.

<sup>126</sup> Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Sněmovní tisk 685/0. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=5&ct=685&ct1=0>.

Stejně jako v případě institutu vysvětlení a místního šetření, daňový řád stanoví, že o průběhu postupu k odstranění pochybností se sepíše protokol nebo úřední záznam, a to dle povahy úkonu.<sup>127</sup> V podrobnostech viz výše část věnovanou institutu vysvětlení. V protokolu, příp. úředním záznamu správce daně uvede pochybnosti, které považuje za odstraněné zcela nebo zčásti a na základě čeho dospěl k tomuto závěru a pochybnosti, které nepovažuje za odstraněné a důvody, které ho k tomu vedou.<sup>128</sup> „Požadavky kladené komentovaným ustanovením na obsah protokolu sepisovaného o průběhu postupu k odstranění pochybností představují speciální úpravu ve vztahu k obecné úpravě vymezující obsah protokolu (§ 60 odst. 3). Obecně totiž protokol má obsahovat pouhý popis děje, úkonu, který se před správcem daně odehrál, nebo zachycení důkazů, které byly při jednání provedeny. Součástí obsahu protokolu o odstranění pochybností má být vedle shora popsaných skutečností dokumentujících průběh postupu k odstranění pochybností i hodnocení vyjádření a důkazních prostředků, na jehož základě činí správce daně závěr o tom, které pochybnosti byly vyvráceny a v jakém rozsahu a jaké jsou důvody přetrvávajících pochybností. Protokol o odstranění pochybností se tak spíše než protokolu ve smyslu § 60 odst. 3 blíží svým obsahem zprávě o daňové kontrole (§ 88 odst. 1).“<sup>129</sup>

Možné způsoby ukončení postupu k odstranění pochybností jsou upraveny v daňovém řádu takto:

- Pokud postup k odstranění pochybností vedl k odstranění pochybností, vydá správce daně rozhodnutí o stanovení daně.<sup>130</sup> Z ustanovení § 147 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že pokud je daň, tzn. i odvod za porušení rozpočtové kázně stanoven výlučně na základě výsledku daňové kontroly, případně výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění platebního výměru (rozhodnutí) zpráva o daňové kontrole,

---

<sup>127</sup> Ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu.

<sup>128</sup> Ustanovení § 90 odst. 1 daňového řádu.

<sup>129</sup> Žišková, Marie. Komentář k § 78. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357

<sup>130</sup> Ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu.

popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

- Pokud postup k odstranění pochybností nevedl k odstranění pochybností, může správce daně v závislosti na okolnostech daného případu rozhodnout o:
  - a. sdělení výsledku daňovému subjektu, který má právo podat návrh na pokračování dokazování,<sup>131</sup>
  - b. zahájení daňové kontroly, kterou je postup k odstranění pochybností ukončen,<sup>132</sup> nebo
  - c. stanovení daně podle pomůcek, resp. o sjednání daně.<sup>133</sup>

#### 4.4.6 Dokazování

Dokazování je upraveno primárně v ustanoveních § 92 až 96 daňového řádu, resp. v ustanoveních § 51 až 56 správního řádu. Dokazování

---

<sup>131</sup> Ustanovení § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu: „(2) Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. (3) Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.“

<sup>132</sup> Ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu: „Správce daně může zahájit za účelem odstranění pochybností daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou tímto účelem omezeny. Zahájením této daňové kontroly je postup k odstranění pochybností ukončen.“

<sup>133</sup> Ustanovení § 90 odst. 4 daňového řádu: „Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.“ Ustanovení § 98 odst. 4 daňového řádu: „Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.“



je v případě daňového řádu i správního řádu vedeno zásadou volného hodnocení důkazů a zásadou materiální pravdy.

Zásada volného hodnocení důkazů je vyjádřena v

- ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu: *„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“*
- ustanovení 50 odst. 4 správního řádu: *„Pokud zákon nestanoví, že některý podklad je pro správní orgán závazný, hodnotí správní orgán podklady, zejména důkazy, podle své úvahy; přitom pečlivě přihlíží ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, včetně toho, co uvedli účastníci.“*

Zásada materiální pravdy je vyjádřena v:

- ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu: *„Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“*
- ustanovení § 3 správního řádu: *„Nevyplývá-li ze zákona něco jiného, postupuje správní orgán tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro soulad jeho úkonu s požadavky uvedenými v § 2.“*

Z teoretického pohledu je dokazování prostředek poznání, kterým se objasňují minulé události ve vnějším světě. Dokazování slouží ke zrekonstruování skutkového stavu tak, aby na jeho základě mohlo být vydáno rozhodnutí. Důkazní prostředek je procesní postup poznání skutkové okolnosti. Důkaz je výsledek poznání, tedy informace, kterou správní orgán, resp. správce daně získal dokazováním použitím konkrétního důkazního prostředku.<sup>134</sup>

Důkazní prostředky jsou vymezeny v ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, resp. v ustanovení § 51 odst. 1 správního řádu. Jako důkazní prostředek může sloužit cokoliv, co umožní zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro vydání rozhodnutí. Oba procesní předpisy navazují s uvedením demonstrativního výčtu důkazních prostředků.

---

<sup>134</sup> Baxa, Josef. Komentář k § 92. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

Jako důkazní prostředek může sloužit zejména svědecká výpověď, listina, znalecký posudek, ohledání.

Obdobně jako vymezení důkazních prostředků i způsob provádění dokazování je v obou procesních předpisech upraven srovnatelným způsobem, spíše s menšími rozdíly. Daňový řád, jak vyplývá i z popisu výše uvedených institutů v rámci vyhledávacích a kontrolních postupů, upravuje, s ohledem na své zaměření, instituty sloužící k obstarávání důkazních prostředků poměrně detailněji než správní řád, resp. správní řád některé instituty neupravuje vůbec (např. kontrola, postup k odstranění pochybností).

## 4.5 Rozhodnutí

Výstupem daňového řízení je, dle ustanovení § 101 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí správce daně, tedy jednostranný individuální správní akt. Ustanovení § 101 odst.1 daňového řádu rozlišuje dva typy rozhodnutí, a to rozhodnutí, kterým se ukládají povinnosti nebo přiznávají práva, tedy tzv. konstitutivní rozhodnutí a rozhodnutí, kterým se pouze prohlašují existující práva a povinnosti stanovené zákonem, tedy tzv. deklaratorní rozhodnutí. *„Jestliže správce daně přiznává práva nebo stanoví povinnosti, popř. je mění, ruší, jde o konstitutivní rozhodnutí. Působí zpravidla od právní moci (srov. § 103) a do budoucna. Prohlašuje-li správce daně autoritativně rozhodnutím práva nebo povinnosti stanovené zákonem, jedná se o rozhodnutí deklaratorní, která působí do minulosti, k okamžiku jejich vzniku (ex tunc). I zde se pochopitelně lze setkat s rozhodnutími, která mají obojí charakter. Např. v rozhodnutí o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti (srov. § 246) bude mít výrok o vině (skutková i právní věta) charakter deklaratorní, neboť bude konstatovat porušení povinnosti mlčenlivosti stanovené zákonem konkrétní osobou v minulosti, zatímco výrok o uložení pokuty za tento přestupek bude mít povahu konstitutivní, neboť ukládá povinnost zaplatit pokutu ve stanovené výši a možnost vynutit splnění této povinnosti nastane až okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí. Pokud by byl součástí rozhodnutí o přestupku výrok*

*o náhradě škody učiněný v adhezním řízení, šlo by opět o deklaratorní rozhodnutí.*<sup>135</sup>

Z hlediska účinků, je rozhodnutí dle daňového řádu:

- vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení;<sup>136</sup>
- účinné okamžikem jeho oznámení příjemcům, tj. okamžikem, kdy bylo rozhodnutí doručeno nebo byl učiněn jiný prokazatelný způsob seznámení příjemce s jeho obsahem; rozhodnutí, kterým je jeho příjemci přiznáváno právo anebo prohlášeno právo stanovené zákonem, je vůči správci daně účinné okamžikem jeho vydání;<sup>137</sup>
- pravomocné, pokud je účinné a nelze se proti němu odvolat;<sup>138</sup>
- vykonatelné, pokud je účinné a nelze se proti němu odvolat nebo pokud nemá odvolání odkladný účinek, uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena.<sup>139</sup>

Rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále je vydáváno v rámci vyměřovacího řízení a označuje se jako platební výměr.<sup>140</sup> Platební výměr musí obsahovat odůvodnění s výjimkou případů, kdy ke stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně dochází výlučně na základě výsledku daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností. V těchto případech platí, že zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností se považuje za odůvodnění.<sup>141</sup>

Výstupem správního řízení v případě, že by jeho předmětem bylo ukládání odvodu za porušení rozpočtové kázně a související penále, by bylo rozhodnutí dle ustanovení § 67 odst. 1 správního řádu, které stanoví, že rozhodnutím správní orgán „zakládá, mění nebo ruší práva anebo

---

<sup>135</sup> Baxa, Josef. Komentář k § 101. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>136</sup> Ustanovení § 101 odst. 2 daňového řádu.

<sup>137</sup> Ustanovení § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu.

<sup>138</sup> Ustanovení § 103 odst. 1 daňového řádu.

<sup>139</sup> Ustanovení § 103 odst. 2 daňového řádu.

<sup>140</sup> Srov. ustanovení § 147 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

<sup>141</sup> Srov. ustanovení § 147 odst. 2 a 3 daňového řádu.

*povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách.*“ Stejně jako v případě daňového řádu, lze rozhodnutí dle správního řádu dělit na konstitutivní a deklaratorní. Rozhodnutí vydávané dle správního řádu obsahuje stejně, jako platební výměr dle daňového řádu, odůvodnění.

Z hlediska účinků, je rozhodnutí dle správního řádu:

- vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení;<sup>142</sup>
- účinné okamžikem jeho oznámení příjemcům, tj. okamžikem, kdy bylo rozhodnutí doručeno do vlastních rukou nebo ústním vyhlášení v případě, že se účastník současně vzdá nároku na doručení písemného vyhotovení rozhodnutí;<sup>143</sup>
- pravomocné, pokud bylo oznámeno a nelze se proti němu odvolat;<sup>144</sup>
- vykonatelné, pokud nabylo právní moci nebo pozdějším dnem uvedeným v rozhodnutí; v případě, že odvolání nemá odkladný účinek, je rozhodnutí předběžně vykonatelné.<sup>145</sup>

Správní řád, na rozdíl od daňového řádu, stanoví lhůtu k vydání rozhodnutí poměrně přísně, a to v ustanovení § 71 odst. 3:

*„Pokud nelze rozhodnutí vydat bezodkladně, je správní orgán povinen vydat rozhodnutí nejpozději do 30 dnů od zahájení řízení, k nimž se připočítává doba*

- a) až 30 dnů, jestliže je zapotřebí nařídít ústní jednání nebo místní šetření, je-li třeba někoho předvolat, někoho nechat předvést nebo doručovat veřejnou vyhláškou osobám, jimž se prokazatelně nedaří doručovat, nebo jde-li o zvlášť složitý případ,*
- b) nutná k provedení dožádání podle § 13 odst. 3, ke zpracování znaleckého posudku nebo k doručení písemnosti do ciziny.“*

Daňový řád stanoví, že rozhodnutí musí být vydáno bezodkladně poté, co došlo ke shromáždění podkladů potřebných k jeho vydání.<sup>146</sup>

<sup>142</sup> Ustanovení § 71 odst. 2 správního řádu.

<sup>143</sup> Ustanovení § 72 správního řádu.

<sup>144</sup> Ustanovení § 73 odst. 1 správního řádu.

<sup>145</sup> Ustanovení § 74 odst. 1 správního řádu.

<sup>146</sup> Srov. ustanovení § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

I když oba právní předpisy stanoví, že rozhodnutí musí být vydáno bezodkladně, rozdíl je v počátku běhu této lhůty. V případě správního řádu je počátek běhu lhůty vázán na zahájení řízení, kdežto u daňového řádu je počátek spojován až se shromážděním potřebných podkladů.

## 4.6 Řádné opravné prostředky

Odvolání a rozklad jsou řádnými opravnými prostředky, na jejichž základě dochází k přezkoumání vydaného rozhodnutí.<sup>147</sup>

### 4.6.1 Odvolání

Odvolání a navazující odvolací řízení je upraveno v ustanoveních § 109 až 116 daňového řádu. Daňový řád upravuje odvolání jako řádný a běžný prostředek obrany pro rozhodnutí správce daně. Proti každému rozhodnutí, které správce daně vydá, je přípustné odvolání, pokud zákon nestanoví jinak.<sup>148</sup> Na stejném principu je postaven i správní řád.<sup>149</sup>

Odvolání proti rozhodnutí správce daně primárně nemá odkladný účinek. Ten má jen v případě, že tak zákon výslovně stanoví.<sup>150</sup> Naopak je to v případě odvolání dle správního řádu, který přiznává včas podanému a přípustnému odvolání odkladný účinek vždy, pokud zákon nestanoví jinak. Správní řád dále uvádí případy, ve kterých může správní orgán rozhodnout o vyloučení odkladného účinku. Vyloučení odkladného účinku musí být vždy odůvodněno.<sup>151</sup> Vyloučit odkladný účinek lze v následujících případech:<sup>152</sup>

- naléhavě to vyžaduje veřejný zájem;
- hrozí vážná újma účastníku řízení;
- účastník o to požádá a nevznikne tím újma jiným účastníkům a není to v rozporu s veřejným zájmem;

---

<sup>147</sup> Srov. ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

<sup>148</sup> Ustanovení § 109 odst. 1 daňového řádu.

<sup>149</sup> Ustanovení § 81 odst. 1 správního řádu.

<sup>150</sup> Ustanovení § 109 odst. 5 daňového řádu.

<sup>151</sup> Ustanovení § 85 správního řádu.

<sup>152</sup> Ustanovení § 85 odst. 2 a 3 správního řádu.

- správní orgán promíjí zmeškání odvolání a je to odůvodněno ochranou práv nabytých v dobré víře, oprávněným zájem účastníků nebo veřejným zájmem.

Odvolání dle daňového řádu lze podat ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti kterému směřuje.<sup>153</sup> V případě, že nebyla osoba, vůči níž rozhodnutí směřuje řádně poučena o možnosti podat odvolání nebo nebyla poučena vůbec, dochází k prodloužení této lhůty dle ustanovení § 110 daňového řádu. Správní řád stanoví pro podání odvolání lhůtu kratší, a to 15 dnů ode dne oznámení napadeného rozhodnutí.<sup>154</sup> V případě, že nebyla osoba, vůči níž rozhodnutí směřuje řádně poučena o možnosti podat odvolání nebo nebyla poučena vůbec, dochází k prodloužení této lhůty dle ustanovení § 83 odst. 2 správního řádu.

Povinné náležitosti odvolání jsou stanoveny v ustanovení § 112 odst.1 daňového řádu. Pokud má odvolání vady, které brání jeho řádnému projednání, má správce daně povinnost vyzvat odvolatele k odstranění vad a stanoví mu k tomu přiměřenou lhůtu, ne kratší než 15 dnů. Pokud jsou vady odstraněny, má se za to, že lhůta pro podání odvolání byla dodržena. Pokud nejsou vady odstraněny, správce daně řízení zastaví.<sup>155</sup> Obdobou právní úpravu obsahuje i správní řád. Povinné náležitosti odvolání dle správního řádu jsou upraveny v ustanoveních § 37 odst. 2 a § 82 odst. 2 správního řádu. Pokud odvolání trpí vadami, má správní orgán povinnost pomoci podateli s jejich odstraněním nebo vyzvat podatele k jejich odstranění a stanovit mu k tomu přiměřenou lhůtu.<sup>156</sup>

Odvolání se podává u správce daně, který vedl řízení v prvním stupni, tzn. u správce daně, který vydal rozhodnutí, které je odvoláním napadeno<sup>157</sup>, resp. v případě rozhodnutí podle správního řádu u správního orgánu, který toto rozhodnutí vydal.<sup>158</sup> Daňový řád, obdobně jako ustanovení § 87 správního řádu, upravuje institut autoremedury, a to

---

<sup>153</sup> Ustanovení § 109 odst. 4 daňového řádu.

<sup>154</sup> Ustanovení § 83 správního řádu.

<sup>155</sup> Ustanovení § 112 odst. 2 a 3 daňového řádu.

<sup>156</sup> Ustanovení § 37 odst. 3 správního řádu.

<sup>157</sup> Ustanovení § 109 odst. 3 daňového řádu.

<sup>158</sup> Ustanovení § 86 odst. 1 správního řádu.

v ustanovení § 113 daňového řádu. Právní úprava institutu autoremedury v daňovém řádu je však širší než právní úprava, kterou zákonodárce zvolil v případě správního řádu. V případě odvolání podaného dle správního řádu, může prvostupňový orgán napadené rozhodnutí buď zrušit nebo změnit v plném rozsahu tak, jak požaduje odvolatel. V případě, že rozhodnutí, které vydal nezruší nebo má za to, že lze odvolání vyhovět jen částečně, předá orgán, který rozhodoval v prvním stupni věc k rozhodnutí nadřízenému správnímu orgánu.<sup>159</sup> Daňový řád naopak umožňuje, aby prvostupňový správce daně kromě toho, že může odvolání vyhovět v plném rozsahu dle požadavku odvolatele, má možnost odvolání vyhovět jen částečně a ve zbytku ho zamítnout.<sup>160</sup>

Na rozdíl od správního řádu však daňový řád neumožňuje správcům daně v rámci odvolacího řízení rozhodnutí zrušit a vrátit prvostupňovému orgánu k novému řízení tak, jak to umožňuje ustanovení § 90 odst. 1 písm. b) správního řádu. V případě odvolacího řízení dle správního řádu má odvolací orgán následující možnosti:<sup>161</sup>

- zrušit napadené rozhodnutí a řízení zastavit;
- zrušit část napadeného rozhodnutí a řízení zastavit;
- zrušit napadené rozhodnutí a věc vrátit prvostupňovému orgánu k novému projednání;
- zrušit část napadeného rozhodnutí a věc vrátit prvostupňovému orgánu k novému projednání;
- změnit napadené rozhodnutí;
- změnit část napadeného rozhodnutí;
- potvrdit napadené rozhodnutí a zamítnout odvolání.

Ze správního řádu vyplývají následující omezení možnosti správního orgánu změnit rozhodnutí napadené odvoláním nebo jeho část:

- ustanovení § 90 odst. 1 písm. c) věta za středníkem: „*změnu nelze provést, pokud by tím některému z účastníků, jemuž je ukládána povinnost, hrozila újma z důvodu ztráty možnosti odvolat se*“
- ustanovení § 90 odst. 3 správního řádu: „*Odvolací správní orgán nemůže změnit napadené rozhodnutí v neprospěch odvolatele,*

---

<sup>159</sup> Srov. ustanovení § 87 správního řádu.

<sup>160</sup> Srov. ustanovení § 113 odst. 1 daňového řádu.

<sup>161</sup> Ustanovení § 90 správního řádu.



*ledaže odvolání podal také jiný účastník, jehož zájmy nejsou shodné, anebo je napadené rozhodnutí v rozporu s právními předpisy nebo jiným veřejným zájmem.“*

V souvislosti se způsoby ukončení odvolacího řízení je nezbytné upozornit na speciální právní úpravu v případě porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 22 rozpočtových pravidel územních rozpočtů. Z ustanovení § 22 odst. 10 poslední věty rozpočtových pravidel územních rozpočtů vyplývá, že se v případě řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel územních rozpočtů nepoužije ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pokud odvolací orgán odvolání nezamítne a napadené rozhodnutí nepotvrdí, musí odvolací orgán napadené rozhodnutí zrušit a buď řízení zastavit podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu nebo věc vrátit k novému projednání orgánu, který rozhodoval v prvním stupni.

Pro úplnost je nutné upozornit i na skutečnost, že v případě územních samosprávných celků je rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a související penále vydáváno v samostatné působnosti, tzn., že v případě, že by řízení bylo vedeno podle správního řádu, došlo by k aktivaci speciální právní úpravy obsažené v ustanovení § 90 odst. 1 písm. c) poslední věta správního řádu dle které „*odvolací správní orgán nemůže svým rozhodnutím změnit rozhodnutí orgánu územního samosprávného celku vydané v samostatné působnosti.*“

Hlediska, ze kterých je posuzováno rozhodnutí napadnuté odvoláním, jsou upravena v ustanoveních § 114 daňového řádu, resp. ustanovení § 89 správního řádu. V případě odvolání podaného dle daňového řádu přezkoumává odvolací orgán soulad se zákonem, a to jak rozhodnutí, tak řízení, které k němu vedlo a také přezkoumává správnost vydaného rozhodnutí. Odvolací orgán není vázán odvoláním, avšak napadené rozhodnutí přezkoumává vždy alespoň v rozsahu požadovaném odvolatelem. Na rozdíl od správního řádu, odvolací orgán vydá rozhodnutí i v neprospěch odvolatele, pokud v rámci odvolacího řízení zjistí nezákonnost nebo nesprávnost. „*Nové skutečnosti mohou svědčit ve prospěch i neprospěch stěžovatele. Odvolací orgán je povinen přihlížet ke všem skutečnostem, které vyjdou v odvolacím řízení najevo, a provádět dokazování ke zjištění zákonnosti a správnosti napadeného rozhodnutí, i když takové vady rozhodnutí, popř. i vady řízení, odvolatel nenamítal. V daňovém*



*odvolacím řízení se uplatňuje zásada reformace in peius, která ve výsledku může vést k tomu, že výsledné rozhodnutí bude pro odvolatele nepříznivější než rozhodnutí, které odvoláním napadl. Z povinnosti odvolacího orgánu zohlednit nové skutečnosti však zároveň vyplývá, že odvolací orgán je povinen přihlížet i k těm skutečnostem, které vyšly najevo a svědčí pro vydání příznivějšího rozhodnutí pro odvolatele, i když je v odvolání neuplatnil.“<sup>162</sup>*

Odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dle správního řádu přezkoumává

- soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy,
- soulad řízení, které vedlo k vydání napadeného rozhodnutí, s právními předpisy a
- správnost napadeného rozhodnutí, ale jen v rozsahu podaného odvolání nebo vyžaduje-li to veřejný zájem.<sup>163</sup>

Správní řád tedy, na rozdíl od daňového řádu, zakotvuje zákaz *reformace in peius*. „*Reformace in peius je nicméně povolena v případě, že:*

- *odvolání podal kromě odvolatele též i jiný účastník řízení v prvním stupni, jehož zájmy nejsou přitom s odvolatelovými zájmy shodné, tedy jsou od nich odlišné,*
- *napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy,*
- *napadené rozhodnutí je v rozporu s jiným veřejným zájmem.“<sup>164</sup>*

#### 4.6.2 Rozklad

Rozklad se podává proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu, tzn. v případech, kdy správní orgán nemá nadřízený správní orgán. Zajímavé je stanovisko Kaniové, že právní úprava rozkladu je z povahy věci v rozporu s ústavním zákonem č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění

---

<sup>162</sup> Žiškova, Marie. Komentář k § 114. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>163</sup> Ustanovení § 89 správního řádu.

<sup>164</sup> Hrabák, Jan. Komentář k § 90. In HRABÁK, Jan. Správní řád s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-134-9. ASPI.

pozdějších předpisů. Své tvrzení odůvodňuje takto: „*Obecnou podmínkou vyloučení z rozhodování je nalezení důvodného předpokladu, že tato osoba může mít pro svůj poměr k věci zájem na výsledku řízení. Pojmeme „poměr k věci“ je však třeba rozumět nejen individuální (popř. emocionální) zájem na výsledku řízení z důvodu kladných či negativních emocí úřední osoby vůči účastníkům řízení či např. na vztazích ekonomické závislosti vůči některému z účastníků řízení, ale mnohdy je nutno na podjatost rozhodující osoby nahlížet z širšího úhlu. Rozhodoval-li by věc již v prvním stupni ministr, stěžít si lze představit, že při rozhodování o rozkladu proti tomuto svému rozhodnutí nebude mít žádný „poměr k věci“.*“<sup>165</sup> Z důvodové zprávy k vládnímu návrhu správního řádu vyplývá, že i předkladatel si byl vědom skutečnosti, že institut rozkladu nezaručuje účastníkům řízení dostatečnou míru ochrany. Předkladatel tak počítal výslovně s tím, že ve skutečnosti dozorovou funkci vůči první instanci budou vykonávat správní soudy. „*Jako hlavní problém institutu rozkladu se jeví skutečnost, že tento institut uměle rozděluje ústřední správní úřad a jeho vedoucího do dvou procesních instancí, čímž účastník de facto přichází o instanci. Z tohoto důvodu by rozklad jako procesní institut měl být, pokud možno omezen*“<sup>166</sup> Adamec v této souvislosti doplňuje, že i když předkladatel nebo odborná literatura doporučují v obecné rovině omezovat využívání institutu rozkladu, praxe v České republice je spíše opačná, a to navzdory trendu, který je patrný v jiných evropských zemích. Důvodem však není ani tak právní úprava v obecném procesním předpisu, jako spíše právní úprava obsažena v příslušných zvláštních právních předpisech.<sup>167</sup>

O rozkladu rozhoduje úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené komise.<sup>168</sup> Obdobně

---

<sup>165</sup> Kaniová, Lenka. Komentář k §108. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>166</sup> Důvodová zpráva k vládnímu návrhu správního řádu. Sněmovní tisk č. 201/0. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=4&CT=201&CT1=0>

<sup>167</sup> Adamec, Martin. Zásada dvojinstančnosti v řízení před správními orgány. In: RAJ-CHL, Jiří, ed. Správní řád: 10 let v akci. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2016. ISBN 978-80-87975-57-2.

<sup>168</sup> Srov. ustanovení § 108 odst. 2 daňového řádu.

je rozklad upraven i ve správním řádu.<sup>169</sup> Správní řád, kromě obdobné právní úpravy, jakou obsahuje daňový řád, stanoví požadavky na členy rozkladové komise. Dle ustanovení § 152 odst. 3 správního řádu má rozkladová komise nejméně 5 členů, přičemž většinu členů tvoří externí odborníci, tj. odborníci, kteří nejsou zařazeni do ústředního správního orgánu. Pro úplnost je nutné uvést, že rozkladová komise je poradním orgánem a úřední osoba, která o rozkladu rozhoduje není vázána jejím návrhem<sup>170</sup>.

Jak v případě daňového řádu, tak v případě správního řádu se na řízení o rozkladu použijí obdobně ustanovení o odvolání.<sup>171</sup> Ustanovení § 152 odst. 6 správního řádu stanoví taxativní výčet způsobů, jakými může být rozhodnuto o rozkladu proti rozhodnutí vydanému dle správního řádu:

- Napadené rozhodnutí bude zrušeno, pokud se tím plně vyhoví rozkladu a jestliže tím nemůže být způsobena újma žádnému z účastníků, ledaže s tím všichni, jichž se to týká, vyslovili souhlas.
- Napadené rozhodnutí bude změněno, pokud se tím plně vyhoví rozkladu a jestliže tím nemůže být způsobena újma žádnému z účastníků, ledaže s tím všichni, jichž se to týká, vyslovili souhlas.
- Rozklad bude zamítnutý.

---

<sup>169</sup> Srov. ustanovení § 152 odst. 1 až 3 správního řádu.

<sup>170</sup> Srov. Kaniová, Lenka. Komentář k §108. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

Hrabák, Jan. Komentář k § 46. In HRABÁK, Jan. Správní řád s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-134-9. ASPI.

<sup>171</sup> Srov. ustanovení § 108 odst. 2 daňového řádu a ustanovení § 152 odst. 5 správního řádu.

## 4.7 Mimořádné opravné a dozorčí prostředky

Daňový řád rozlišuje, v ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) a c) mimořádné opravné a dozorčí prostředky. Rozdíl mezi nimi spočívá v tom, kdo je aktivně legitimován. V případě mimořádného opravného prostředku se jedná o nástroj, který má v rukou osoba, vůči níž směřuje rozhodnutí. Tímto nástrojem je návrh na povolení obnovy řízení. Naopak dozorčí prostředky jsou plně v dispozici nadřízeného správce daně, tedy uplatňují se *ex officio*. Dozorčími prostředky jsou nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.<sup>172</sup> Správní řád v rámci mimořádných opravných a dozorčích prostředků upravuje obnovu řízení na žádost účastníka dle ustanovení § 100 odst. 1 správního řádu, nové řízení dle ustanovení § 101 správního řádu a přezkumné řízení dle ustanovení § 94 odst. 1 správního řádu.

### 4.7.1 Obnova řízení

Smyslem obnovy řízení je náprava skutkových, ne právních vad pravomocně ukončeného řízení.<sup>173</sup> Tento charakter obnovy řízení se projevuje v důvodech, pro které lze řízení obnovit. Ustanovení § 117 odst. 1 daňového řádu upravuje důvody, za kterých správce daně rozhodně o obnově řízení, které bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím, a to bez ohledu na to, zda jde o obnovu řízení zahajovanou na návrh nebo z moci úřední. Jde o tyto důvody:

---

<sup>172</sup> Srov. Kaniová, Lenka. Komentář k § 108. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>173</sup> Srov. Kaniová, Lenka. Komentář k § 117. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

MATYÁŠOVÁ, Lenka. Komentář k § 117. In: Daňový řád: s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9. ASPI.

- a) *vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,*
- b) *rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,*
- c) *rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo*
- d) *rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu předcházející řízení.“*

Správní řád upravuje obnovu řízení jak na žádost účastníka řízení<sup>174</sup>, tak z moci úřední<sup>175</sup>. Správní orgán rozhodne o obnově řízení, které bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím, pokud nově známé skutečnosti mohou odůvodňovat jiné řešení otázky, jež byla předmětem rozhodování a pokud je naplněn alespoň jeden z následujících důvodů:

- a) *„vyšly najevo dříve neznámé skutečnosti nebo důkazy, které existovaly v době původního řízení a které účastník, jemuž jsou ku prospěchu, nemohl v původním řízení uplatnit, anebo se provedené důkazy ukázaly nepravdivými, nebo*
- b) *bylo zrušeno či změněno rozhodnutí, které bylo podkladem rozhodnutí vydaného v řízení, které má být obnoveno.“<sup>176</sup>*

Stejně jako v případě daňového řádu, tyto důvody odůvodňují obnovení řízení jak na žádost účastníka, tak z moci úřední. V případě obnovení řízení z moci úřední musí být, kromě alespoň jednoho z výše uvedených důvodů, naplněna ještě jedna podmínka, a to veřejný zájem na novém řízení. Z moci úřední v těchto případech rozhoduje správní orgán, který rozhodoval v posledním stupni. Správní řád mu k tomu dává k dispozici 3 roky od právní moci rozhodnutí, které je předmětem obnovy.<sup>177</sup>

Kromě těchto důvodů, rozhodne správní orgán z moci úřední o obnově řízení v případě, že rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem. I na

---

<sup>174</sup> Ustanovení § 100 odst. 1 správního řádu.

<sup>175</sup> Ustanovení § 100 odst. 3 a 4 správního řádu.

<sup>176</sup> Ustanovení § 100 odst. 1 správního řádu.

<sup>177</sup> Ustanovení § 100 odst. 3 správního řádu.

tento případ se vztahuje tříletá lhůta, která začíná běžet dnem následujícím pod ní nabytí právní moci rozsudku vydaném v trestním řízení.<sup>178</sup>

Lze uzavřít, že výčet důvodů k obnově řízení dle daňového řádu je v obecné rovině srovnatelný s důvody, které uvádí správní řád.

O obnově řízení rozhoduje správce daně, resp. správní orgán který ve věci rozhodl v posledním stupni.<sup>179</sup> Daňový řád obsahuje speciální právní úpravu pro případ, že bylo posledním stupněm řízení rozhodnutí o rozkladu. V tomto případě rozhodne o návrhu na obnovu nebo obnovu nařídí úřední osoba, která stojí v čele ústředního správního orgánu, a to na základě návrhu jí ustanovené komise.<sup>180</sup> Stejně jako v případě rozkladu, ani v tomto případě není úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu vázána návrhem komise.

Obnovené řízení ve věci provede správce daně, resp. správní orgán, který rozhodoval v posledním stupni.<sup>181</sup> Daňový řád dále stanoví, že pokud bylo rozhodnutí dosaženo trestným činem<sup>182</sup>, obnovené řízení provede správce daně, v jímž vedeném řízení tyto důvody nastaly.<sup>183</sup>

Obnovené řízení dle daňového řádu má odkladný účinek.<sup>184</sup> „V komentovaném zákoně se nedá nalézt mnoho případů přiznání odkladného účinku. Daňové řízení je v podstatě založeno na vyloučení odkladného účinku jednotlivých úkonů; rozhodnutí je tedy možné zpravidla vykonat, bez ohledu na jeho právní moc. Pokud jim však zákon hodlá odkladný účinek přiznat, musí to učinit vysloveně. Právě tak je tomu u rozhodnutí o povolení nebo nařízení obnovy; to má vůči původnímu rozhodnutí odkladný účinek až do doby oznámení rozhodnutí ve věci v obnoveném řízení (vůči konečnému rozhodnutí ve věci, které je rovněž řádně doručeno příjemci). Odkladný účinek je přiznán tradičně rovněž rozhodnutím týkajícím se

---

<sup>178</sup> Ustanovení § 100 odst. 4 daňového řádu.

<sup>179</sup> Ustanovení § 119 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Ustanovení § 100 odst. 2 správního řádu.

<sup>180</sup> Ustanovení § 119 odst. 1 a 2 daňového řádu.

<sup>181</sup> Dle ustanovení § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu a ustanovení § 100 odst. 2 správního řádu.

<sup>182</sup> Dle ustanovení § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

<sup>183</sup> Ustanovení § 120 odst. 1 daňového řádu.

<sup>184</sup> Ustanovení § 120 odst. 3 daňového řádu.

*pokut, např. u pořádkové pokuty (§ 248 odst. 3).*<sup>185</sup> Správní řád, na rozdíl od daňového řádu, stanoví konkrétní podmínky, za nichž má obnoveného řízení odkladný účinek. Jde o tyto podmínky, které musí být splněny kumulativně:<sup>186</sup>

- hrozí vážná újma účastníkovi nebo veřejnému zájmu;
- napadené rozhodnutí nebylo dosud vykonáno;
- správní orgán v rozhodnutí odkladný účinek nevyloučil z jednoho z důvodů uvedených v § 85 odst. 2 správního řádu:<sup>187</sup>
  - a. naléhavý veřejný zájem,
  - b. hrozba závažné újmy některému z účastníků,
  - c. na žádost účastníka, pokud by tím nevznikla újma jiných účastníků ani to není v rozporu s veřejným zájmem;
- vykonatelnost ani jiné účinky rozhodnutí ještě nezanikly.

Nové rozhodnutí vydané na základě obnovy řízení, a to jak dle daňového řádu, tak dle správního řádu, plně nahrazuje, tzn. ruší původní rozhodnutí vydané ve věci. Proti tomuto novému rozhodnutí lze podat odvolání.<sup>188</sup>

#### **4.7.2 Nové rozhodnutí dle ustanovení § 101 správního řádu**

Nové rozhodnutí dle ustanovení § 101 správního řádu představuje mimořádný opravný prostředek, který doplňuje obnovu řízení. Obdobný institut není v daňovém řádu upraven.<sup>189</sup>

---

<sup>185</sup> Kaniová, Lenka. Komentář k § 120. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>186</sup> Ustanovení § 100 odst. 6 správního řádu.

<sup>187</sup> Jde o důvody, na jejichž základě může správní orgán vyloučit odkladný účinek odvolání.

<sup>188</sup> Ustanovení § 120 odst. 4 daňového řádu a ustanovení § 102 odst. 1 a 9 správního řádu.

<sup>189</sup> Srov. Hrabák, Jan. Komentář k § 101. In HRABÁK, Jan. Správní řád s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-134-9. ASPI.

Jak v případě nového rozhodnutí dle § 101 správního řádu, tak v případě obnovy řízení dle ustanovení § 100 správního řádu, správní orgán, který vedl řízení v prvním stupni, resp. který byl příslušný k původnímu řízení v prvním stupni, povede zcela nové řízení, jehož výsledkem bude nové rozhodnutí, proti kterému je možné podat odvolání.<sup>190</sup> Účinky nového rozhodnutí dle ustanovení § 101 správního řádu upravuje ustanovení § 102 odst. 9 správního řádu. V případě, že je nové rozhodnutí vydáváno v návaznosti na prominutí zmeškání lhůty, původní rozhodnutí se v plném rozsahu ruší. V ostatních případech nové rozhodnutí neruší původní rozhodnutí, ale brání v jeho vykonatelnosti nebo jeho jiným právním účinkům.

Nové řízení dle ustanovení § 101 správního řádu může být zahájeno jak na žádost, tak z moci úřední.<sup>191</sup> Ustanovení § 101 správního řádu uvádí důvody, které odůvodňují provedení nového řízení a vydání nového rozhodnutí. Jde o následující důvody pro zahájení nového řízení:

- je to nezbytné při prominutí zmeškaného úkonu podle § 41 odst. 6 věty druhé správního řádu,
- novým rozhodnutím bude vyhověno žádosti, která byla pravomocně zamítnuta,
- nové rozhodnutí z vážných důvodů dodatečně stanoví nebo změni dobu platnosti nebo účinnosti rozhodnutí anebo lhůtu ke splnění povinnosti nebo dodatečně povolí plnění ve splátkách, popřípadě po částech; zkrácení doby platnosti nebo účinnosti rozhodnutí anebo lhůty ke splnění povinnosti je možné pouze tehdy, stanoví-li tuto možnost zákon,
- rozhodnutí ve věci bylo zrušeno jiným orgánem veřejné moci podle zvláštního zákona, nebo
- stanoví tak zvláštní zákon.

Při zahájení nového řízení nebo kdykoliv v jeho průběhu může správní orgán pozastavit vykonatelnost nebo jiné právní účinky původního rozhodnutí, a to jak na žádost účastníka, tak z moci úřední. Má-li se tak stát na žádost účastníka, správní orgán pozastaví vykonatelnost nebo

---

<sup>190</sup> Ustanovení § 102 odst. 1 správního řádu.

<sup>191</sup> Ustanovení § 102 odst. 3 správního řádu.



jiné právní účinky rozhodnutí jen v případě, že hrozí vážná újma některému z účastníků nebo veřejnému zájmu.<sup>192</sup>

### 4.7.3 Přezkumné řízení

Přezkumné řízení představuje dozorčí prostředek<sup>193</sup>, který je v dispozici výlučně správce daně, resp. správního orgánu, tzn., že je zahájováno z moci úřední. V této souvislosti je vhodné upozornit na skutečnost, že dle ustanovení § 121 odst. 4 daňového řádu, může dát podnět k zahájení přezkumného řízení kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní<sup>194</sup>, která zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky. Stejně tak může dát podnět k zahájení přezkumného řízení účastník správního řízení dle ustanovení § 94 odst. 1 věta třetí správního řádu a dotčený orgán dle ustanovení § 136 odst. 4 správního řádu.

Tak jak obnova řízení sloužila k nápravě skutkových vad, tak přezkumné řízení slouží k nápravě právních vad, a to jak na straně rozhodnutí, tak na straně řízení<sup>195</sup>.

---

<sup>192</sup> Ustanovení § 102 odst. 5 správního řádu ve spojení s ustanovením § 95 odst. 5 správního řádu.

<sup>193</sup> Kaniová, Lenka. Komentář k § 121. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.: „*Přezkoumání daňových rozhodnutí je tedy dozorčím prostředkem nápravným. Dozorčí prostředky obecně slouží k ochraně objektivního práva, a to i na újmu účastníkům [stanovisko pléna sp. zn. Pl. ÚS-st 12/2000 ze dne 19. 12. 2000 (ST 12/21 SbNU 484), rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2006, čj. 1 Afs 56/2004-114, publikován pod č. 1113/2007 Sb. NSS].*“

<sup>194</sup> Osobou zúčastněnou na správě daní jsou daňové subjekty dle ustanovení § 20 daňového řádu a třetí osoby dle ustanovení § 22 daňového řádu.

<sup>195</sup> Ustanovení § 121 odst. 1 daňového řádu.

Ustanovení § 94 odst. 1 správního řádu.

Srov. Kaniová, Lenka. Komentář k § 121. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

Přezkumné řízení dle daňového řádu nařídí správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni<sup>196</sup>, pokud po předběžném posouzení dospěl k závěru, že předmětné rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem.<sup>197</sup> Daňový řád obsahuje speciální právní úpravu pro případy, že dotčeným rozhodnutí je rozhodnutí ústředního správního orgánu nebo úřední osoby stojící v jeho čele. V tomto případě nařídí přezkoumání rozhodnutí úřední osoba stojící v čele ústředního správního orgánu na základě návrhu jí ustanovené komise.<sup>198</sup> Přezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni,<sup>199</sup> přitom je vázán důvody pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí.<sup>200</sup>

Dle správního řádu zahajuje přezkumné řízení správní orgán, který je nadřízený správnímu orgánu, který vydal původní rozhodnutí.<sup>201</sup> Ustanovení § 95 odst. 2 správního řádu umožňuje, aby za určitých podmínek přezkumné řízení provedl správní orgán, který vydal přezkoumávané rozhodnutí. Podmínky pro to jsou následující:

- podnět k přezkumnému řízení dal účastník,
- správní orgán plně vyhoví účastníkovi, který podnět uplatnil,
- nebude tím způsobena újma jinému účastníkovi nebo s tím všichni účastníci vyslovili souhlas.

V případě, že dotčeným rozhodnutím je rozhodnutí ústředního správního úřadu, rozhoduje v přezkumném řízení ministr nebo vedoucí jiného ústředního správního úřadu.<sup>202</sup>

Nařízení přezkoumání dle daňového řádu, má odkladný účinek vůči přezkoumávanému rozhodnutí<sup>203</sup>, stejně jako v případě obnovy řízení. Na rozdíl od daňového řádu, zahájení přezkumného řízení dle správního

---

<sup>196</sup> Ustanovení § 122 odst. 1 daňového řádu.

<sup>197</sup> Ustanovení § 121 odst. 1 daňového řádu.

<sup>198</sup> Ustanovení § 122 odst. 2 daňového řádu.

<sup>199</sup> Ustanovení § 123 odst. 1 daňového řádu.

<sup>200</sup> Ustanovení § 123 odst. 3 daňového řádu.

<sup>201</sup> Ustanovení § 95 odst. 1 správního řádu.

<sup>202</sup> Ustanovení § 95 odst. 6 správního řádu.

<sup>203</sup> Ustanovení § 123 odst. 4 daňového řádu.

řádu nemá primárně odkladný účinek. O odkladném účinku, tedy o pozastavení vykonatelnosti nebo jiných právních účincích přezkoumávaného rozhodnutí rozhodne správní orgán při zahájení přezkumného řízení nebo v jeho průběhu, a to pouze v případě, že některému z účastníků nebo veřejnému zájmu hrozí vážná újma.<sup>204</sup>

Výsledkem přezkumného řízení dle daňového řádu může být:

- potvrzení přezkoumávaného rozhodnutí,
- změna přezkoumávaného rozhodnutí nebo
- zrušení přezkoumávaného rozhodnutí.<sup>205</sup>

Jelikož je vydáváno zcela nové rozhodnutí ve věci, je vůči němu přípustné odvolání.<sup>206</sup>

Na rozdíl od správního řádu, daňový řád neumožňuje v rámci přezkumného řízení původní rozhodnutí zrušit a vrátit věc k novému projednání. Ustanovení § 97 odst. 1 a 3 správního řádu stanoví, že pokud správní orgán dojde k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, má správní orgán následující možnosti, jak přezkumné řízení ukončit:

- řízení zastavit, tzn. potvrdit původní rozhodnutí,
- změnit přezkoumávané rozhodnutí,
- zrušit přezkoumávané rozhodnutí,
- zrušit přezkoumávané rozhodnutí a vrátit věc odvolacímu správnímu orgánu nebo správnímu orgánu prvního stupně; orgány, kterým byla věc vrácena jsou vázány právním názorem správního orgánu, který přezkoumávané rozhodnutí zrušil.

V zájmu ochrany práv účastníků nabytých v dobré víře ustanovení § 94 odst. 4 správního řádu připouští, aby rozhodnutí, které bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, bylo přezkoumávajícím správním orgánem potvrzeno. Podmínkou pro uplatnění tohoto postupu je skutečnost, že újma, která by zrušením nebo změnou rozhodnutí vznikla některému z účastníků, který nabyl práva z rozhodnutí v dobré víře, by byla ve

---

<sup>204</sup> Ustanovení § 95 odst. 5 správního řádu.

<sup>205</sup> Ustanovení § 123 odst. 5 daňového řádu.

<sup>206</sup> Srov. Kaniová, Lenka. Komentář k § 123. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

zjevném nepoměru k újmě, která vznikla jinému účastníkovi nebo veřejnému zájmu.

## 4.8 Dělená správa

Dělená správa je v našem právním řádu již tradiční institut, který byl zaveden s ohledem na požadavek naplnění zásady hospodárnosti. „Dělenou správu lze charakterizovat jako snahu o jednotný, poměrně jednoduchý a racionální postup pro správu placení (tedy vybírání, vymáhání i evidenci) peněžitých plnění vzniklých ze zákona nebo na základě zákona určených do veřejných rozpočtů.“<sup>207</sup> Dělená správa je definována v ustanovení § 161 odst. 1 daňového řádu: „K dělené správě dochází, je-li rozhodnutím orgánu veřejné moci, který není správcem daně, vydaným při výkonu veřejné moci uložena platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu a postupuje-li se při jeho placení podle tohoto zákona nebo podle jeho jednotlivých ustanovení. To platí i tehdy, pokud vznikla platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí.“ Pro úplnost je nutné odkázat i na ustanovení § 161 odst. 3 daňového řádu: „K dělené správě rovněž dochází, jestliže zákon stanoví, že ke správě placení peněžitého plnění je příslušný jiný správní orgán než orgán veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil.“

---

<sup>207</sup> Kohoutová, Alena. Dělená správa podle daňového řádu potřetí. In Daňový expert, č. 2/2013. Wolters Kluwer. ASPI.

Dělenou správu lze v teoretické rovině rozdělit na dělenou správu ve funkčním smyslu<sup>208</sup> (příp. se užívá i pojmu procesní dělená správa<sup>209</sup>), která je vyjádřena v ustanovení § 106 odst. 3 správního řádu, ze kterého vyplývá, že vybírání a vymáhání peněžitých plnění se řídí daňovým řádem<sup>210</sup> a na dělenou správu v organizačním smyslu (příp. se užívá i pojmu věcná dělená správa). Dělená správa v organizačním smyslu v případě správního řízení vychází z ustanovení § 106 odst. 1 správního řádu, které stanoví, že exekčním správním orgánem, tedy orgánem, který provede exekuci, je obecný správce daně. Obecným správcem daně je celní úřad.<sup>211</sup> Správní orgán, který vydal rozhodnutí podle správního

---

<sup>208</sup> Šimek, Karel. Komentář k § 161. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI: *Účel existence dělené správy procesní je zřejmý. Skutečnost, že peněžité plnění vznikající na základě veřejnoprávních vztahů určená do veřejných rozpočtů jsou inkasována podle jednotného procesního režimu (tj. podle daňového řádu), se jeví jako logická s ohledem na princip rovného přístupu k adresátům veřejné správy, princip jednotnosti a bezrozpornosti správního řádu, princip právní jistoty, zásadu hospodárnosti i efektivitu celého systému spočívající ve vzájemné kompatibilitě postupů jednotlivých orgánů. To se projeví zejména z hlediska možného započítávání jednotlivých přeplatků na nedoplatky jiných správců daně (srov. § 154). Jednotný procesní režim zajišťuje rovněž snazší kontrolu postupů orgánů veřejné moci jak z hlediska evidence, tak z hlediska způsobu vybírání a vymáhání.*

<sup>209</sup> Srov. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Sněmovní tisk 685/0. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=5&ct=685&ct1=0>.

<sup>210</sup> Ustanovení § 106 odst. 3 správního řádu: „Pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se uplatní postup pro správu daní.“

<sup>211</sup> Ustanovení § 106 odst. 1 správního řádu: „Exekčním správním orgánem, který na žádost správního orgánu uvedeného v § 105 odst. 1 písm. a) nebo osoby oprávněné z exekčního titulu provádí exekuci na peněžité plnění, je obecný správce daně místně příslušný podle zvláštního zákona, nestanoví-li zákon, že exekčním správním orgánem je správní orgán uvedený v § 105 odst. 1 písm. a).“

Ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů: „Celní úřad je obecným správcem daně podle správního řádu a vykonává správu placení peněžitých plnění v rámci dělené správy, která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávných celků.“

řádu na peněžité plnění může o provedení exekuce požádat dále soud nebo soudního exekutora. Obecná právní úprava exekuce na peněžité plnění ukládané dle správního řádu dále výslovně předpokládá, že speciální zákon, může stanovit, že exekučním správním orgánem bude správní orgán, který vydal rozhodnutí, které má být exekučním titulem podle ustanovení § 105 odst. 1 písm. a) správního řádu. Ustanovení § 106 odst. 2 správního řádu<sup>212</sup> upravuje speciální právní úpravu v případech, kdy rozhodnutí v prvním stupni vydal orgán obce, kraje nebo hlavního města Prahy. V těchto případech je primárním exekučním správním orgánem obecní úřad, resp. krajský úřad nebo Magistrát hlavního města Prahy. Nicméně orgán obce, kraje nebo hlavního města Prahy se může rozhodnout, zda o provedení exekuce na peněžité plnění požádá obecní, resp. krajský úřad nebo Magistrát hlavního města Prahy, nebo zda požádá o provedení exekuce celní úřad jako obecného správce daně nebo soudního exekutora.<sup>213</sup>

## 4.9 Vyhodnocení

Z pohledu vztahu daňového řádu, jakožto obecného právního předpisu upravujícího procesní otázky správy daní ve smyslu daně dle ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, tj. v zásadě všech plnění, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, a správního řádu, tedy obecného právního předpisu upravujícího primárně otázky související se správním řízením, lze konstatovat, že je v České republice dlouhodobě uplatňována

---

<sup>212</sup> Ustanovení § 106 odst. 2 správního řádu: „*Obecní úřad nebo krajský úřad je exekučním správním orgánem tehdy, je-li současně správním orgánem uvedeným v § 105 odst. 1 písm. a) nebo je-li takovým správním orgánem jiný orgán územního samosprávného celku. Na žádost obecního úřadu provede exekuci obecný správce daně místně příslušný podle zvláštního zákona.*“

<sup>213</sup> POTĚŠIL, Lukáš a kol. Správní řád: komentář. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020. Beckovy komentáře. ISBN 978-80-7400-804-7.

koncepce speciality, ale ne subsidiarity.<sup>214</sup> Zásadní rozdíl, který je primárním důvodem pro zvláštní právní úpravu procesních otázek správy daní, která je nezávislá na správním řádu, spočívá ve vymezení cíle obou procesů. V případě správy daní je cíl jednotný, bez ohledu na to, o jaké konkrétní řízení, případně postup se jedná. Tento cíl vychází z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, které stanoví, že cílem správy daní je „správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“ Na tento cíl navazuje základní princip správy daní, tedy princip autoaplikace. Z toho vyplývá, že pro správu daní je charakteristické, že k povinnosti provést úhradu dochází naplněním podmínek stanovených zákonem, ne vydáním rozhodnutím správního orgánu, tedy správce daně. Z povahy věci, mají meritorní rozhodnutí ve správě daní deklaratorní charakter. Toto je společný znak s přestupkovým řízením a zásadní rozdíl ve vztahu k obecné právní úpravě správního procesu. Cíl správního procesu závisí na předmětu správního řízení, resp. primárním cílem správního procesu je vydání rozhodnutí, v mnoha případech s konstitutivními účinky. Z hlediska správy daní je primárním cílem dosažení úhrady, obdobně jako v případě řízení o přestupku, jehož primárním cílem je určení odpovědné osoby a vyměření navazujícího trestu.<sup>215</sup> Ze srovnání obou procesních předpisů je patrné zejména následující:

- Řada procesních otázek je upravena v zásadě srovnatelným způsobem (např. zásady, dokazování).
- V některých případech byly zvoleny protichůdné koncepce a přístupy k nastavení procesních pravidel (např. odkladný účinek opravných prostředků).
- Daňový řád, upravuje, s ohledem na své zaměření, instituty sloužící k obstarávání důkazních prostředků (podkladů k vydání

---

<sup>214</sup> Czudek, Damian. Daňový proces. Formalizované úkony se zaměřením na doručování. Procedura podatkowa. Sformalizowane czynności prawne, zwlaszcza doręczenia. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně. 2014. s. 42.

<sup>215</sup> Czudek, Damian. Daňový proces. Formalizované úkony se zaměřením na doručování. Procedura podatkowa. Sformalizowane czynności prawne, zwlaszcza doręczenia. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně. 2014. s. 41 - 48. Ustanovení § 93 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

rozhodnutí) poměrně detailněji než správní řád, resp. správní řád některé instituty neupravuje vůbec (např. kontrola, postup k odstranění pochybností).

- Správní řád, na rozdíl od daňového řádu, stanoví lhůtu k vydání rozhodnutí poměrně přísně. I když oba právní předpisy stanoví, že rozhodnutí musí být vydáno bezodkladně, rozdíl je v počátku běhu této lhůty. V případě správního řádu je počátek běhu lhůty vázán na zahájení řízení, kdežto u daňového řádu je počátek spojen se shromážděním potřebných podkladů.
- I v případě, že bude odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále ukládán podle správního řádu, bude příslušný orgán ve fázi placení, tzn. vybírání a vymáhání, postupovat podle daňového řádu (dělená správa ve funkčním smyslu).



## 5 Mezinárodní srovnání

Tato kapitola je vytvořena na základě dotazníkového šetření, které bylo realizováno za pomoci Ministerstva financí. S ohledem na zaměření Analýzy, není v rámci mezinárodního srovnání proveden rozbor trestněprávní úpravy. Za veřejné prostředky se pro účely tohoto mezinárodního srovnání považují veřejné finance, věci, majetková práva a jiné majetkové hodnoty, patřící organizacím sektoru vládních institucí dle metodiky ESA 95.

### 5.1 Litva

Správní delikty související s veřejnými prostředky a řízení o nich jsou upraveny v zákoně o správních deliktech<sup>216</sup> v části XV - Správní delikty související s obchodem, finančním systémem a statistikou. Neoprávněné nakládání s veřejnými prostředky je řešeno např. v ustanovení § 186 Porušení postupu při přidělování a použití rozpočtových prostředků. Ustanovení je značně stručné, pouze stanoví, že za porušení postupu pro přidělování a použití rozpočtových položek se ukládá pokuta ve výši 600 až 5 800 EUR správcům rozpočtových prostředků a vedoucím podřízených rozpočtových orgánů.

Řízení o přestupcích je primárně upraveno v části XXIX zákona o správních deliktech, která nese název Zahájení stíhání správního deliktu a vyšetřování správních přestupků. Řízení o porušení postupu při přidělování a použití rozpočtových prostředků vede Státní kontrolní úřad. Zahájení správního řízení není formalizováno. Úřední osoby, které vedou řízení mají následující pravomoci:<sup>217</sup>

- provádět výslech a přijímat písemná svědectví,
- provádět prohlídku místa, předmětů a dokumentů,
- požadovat vysvětlení,
- provádět kontrolu na místě,
- provádět konfrontaci a experiment,

---

<sup>216</sup> Zákon o správních deliktech. Dostupný z: <https://www.e-tar.lt/portal/en/index>

<sup>217</sup> Srov. ustanovení § 593 zákon o správních deliktech.

- požadovat předložení předmětů a dokumentů,
- požadovat zpracování znaleckého posudku,
- obrátit se na policii ve věci předvedení osoby, která se dopustila správního deliktu, když se tato odmítne dostavit na určené místo k výslechu nebo jinému procesnímu úkonu.

V trestněprávní rovině působí na úseku neoprávněného použití veřejných prostředků Služba pro vyšetřování finanční kriminality, která je odpovědná ministerstvu vnitra. Jejím úkolem je odhalovat a vyšetřovat trestné činy a jiná porušení zákona v rámci finančního systému. Služba pro vyšetřování finanční kriminality při plnění svých úkolů v souladu s příslušnými zákony odhaluje a prošetřuje činnosti související s klamavým a nedbalým vedením účetnictví ze strany daňových subjektů, předkládáním vědomě nepravdivých údajů o daních, státních odvodech a jiných platbách odpovědným institucím, daňové úniky, a úniky na státních odvodech, dále odhaluje a prošetřuje činnosti související s legalizací peněžních prostředků nebo majetku pocházejícího z trestné činnosti a jiná porušení zákona související s finančním systémem. Služba pro vyšetřování finanční kriminality je hlavní institucí odpovědnou za koordinaci aktivit proti praní špinavých peněz. Působí také jako partner Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF) a plní roli koordinační služby pro boj proti podvodům (AFCOS).

Služba pro vyšetřování finanční kriminality provádí operativní činnost, šetření, předběžná šetření ekonomických a finančních činností a také kontroluje a spolupracuje s donucovacími orgány a dalšími institucemi a agenturami Litevské republiky, dalších zemí a mezinárodních organizací.

## 5.2 Lotyšsko

Proces řízení o neoprávněném použití veřejných prostředků je upraven zákonem o rozpočtu a finančním řízení<sup>218</sup> a zákonem

---

<sup>218</sup> Zákon o rozpočtu a finančním řízení. Dostupný z: <https://likumi.lv/p/en/>

o předcházení plýtvání finančními prostředky a majetkem veřejné osoby<sup>219</sup>. Účelem těchto právních předpisů je

- zajistit, aby s veřejnými prostředky bylo nakládáno v souladu se zákonem a veřejným zájmem,
- zamezit plýtvání a neúčelnému nakládání s veřejnými prostředky,
- zamezit korupci státních úředníků.

Z hlediska vymezení odpovědnosti je stěžejní ustanovení § 15 zákona o předcházení plýtvání finančními prostředky a majetkem veřejné osoby, které stanoví, mimo jiné, odpovědnost za škodu úředníků a jiných zaměstnanců veřejných osob.

Následky neoprávněného použití veřejných prostředků jsou výpověď smlouvy, vrácení poskytnutých prostředků až do výše 100 procent, pokuty a penále. Dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o rozpočtu a finančním řízení vymáhá státní pokladna nebo jiný zákonem určený orgán odvod ve výši dlužné částky, která nebyla včas nebo ve správné výši uhrazena do státního rozpočtu a také úrok z prodlení ve výši 0,1 procenta dotčené částky za každý den prodlení.

Ustanovení § 47 odst. 3 zákona o rozpočtu a finančním řízení stanoví, že pokud orgány financované z veřejného rozpočtu, jakož i kapitálové společnosti, do kterých byl vložen kapitálový podíl státu nebo územní samosprávy, porušily ustanovení o hospodaření stanovená tímto zákonem, ministr financí, správce státní pokladny nebo vedoucí ministerstev a jiných ústředních státních institucí mohou v souladu se svou působností přijímat tato opatření:

- odejmout na určitou dobu oprávnění přidělovat rozpočtové příjmy nebo výdaje nebo s nimi nakládat;
- stanovit omezení pro používání účtů;
- zrušit nebo pozastavit přidělení prostředků za účelem vrácení nezákonně použitých prostředků nebo požadovat vrácení nezákonně použitých prostředků;
- podat občanskoprávní žalobu k soudu nebo podat podnět orgánům činným v trestním řízení;

---

<sup>219</sup> Zákon o předcházení plýtvání finančními prostředky a majetkem veřejné osoby. Dostupný z: <https://likumi.lv/ta/en/en/id/36190-on-prevention-of-squandering-of-the-financial-resources-and-property-of-a-public-person>

- zrušit nebo pozastavit platby.

Dle ustanovení § 48 zákona o rozpočtu a finančním řízení může vláda nebo ministr financí zřídit komisi pro prošetřování porušení uvedených v tomto zákoně.

Odhalování nesrovnalostí v rámci programů a projektů z fondů Evropské unie a výpočet souvisejících finančních oprav je upraven ve zvláštních předpisech.

### 5.3 Lucembursko

Neoprávněné použití veřejných prostředků může být stíháno jako trestný čin zpronevěry ve smyslu ustanovení § 240 trestního zákoníku<sup>220</sup>. Dle tohoto ustanovení se trestného činu dopustí ten, kdo přímo nebo nepřímo zpronevěří veřejné prostředky nebo je užívá způsobem, který je v rozporu s jejich určením a způsobem, který poškozuje veřejný zájem. Jako trest je stanoveno odnětí svobody na pět až deset let.

### 5.4 Norsko

Norský trestní zákoník<sup>221</sup> neobsahuje samostatné ustanovení týkající se neoprávněného použití veřejných prostředků. V norském trestním právu tedy neexistuje žádná formální definice pojmu „neoprávněného použití veřejných prostředků“. Takové jednání může být nicméně trestné dle příslušných ustanovení trestního zákoníku (např. trestný čin zpronevěry, podvodu, korupce nebo porušení povinností při správě cizího majetku).

---

<sup>220</sup> Trestní zákoník. Dostupný z: <https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/code/penal/20210430>

<sup>221</sup> Trestní zákoník. Dostupný z: <https://lovdata.no/dokument/NLE/lov/2005-05-20-28>

## 5.5 Polsko

Polský právní řád neupravuje definici rozpočtové kázně, i když stanoví odpovědnost za její porušení, a to v zákoně o odpovědnosti za porušení rozpočtové kázně.<sup>222</sup> Tento zákon odkazuje na zákon o veřejných financích<sup>223</sup>, který upřesňuje zejména úpravu nakládání s veřejnými prostředky. Pro úplnost je nutné uvést, že kromě odpovědnosti za porušení rozpočtové kázně, polský právní řád zakotvuje i jiné typy odpovědnosti, a to trestní odpovědnost dle trestního zákoníku (např. trestný čin nehospodárnosti)<sup>224</sup>, občanskoprávní odpovědnost (např. náhrada škody za protiprávní jednání) a pracovněprávní odpovědnost.

Na rozdíl od české právní úpravy je z porušení rozpočtové kázně vyzovována osobní odpovědnost. Odpovědnosti za porušení rozpočtové kázně podléhají:

- osoby zařazené do orgánu, který realizuje veřejný rozpočet nebo řídicího orgánu subjektu nezačleněného do sektoru veřejných financí, kterému byly poskytnuty veřejné prostředky nebo který hospodaří s veřejným majetkem;
- vedoucí organizace sektoru veřejných financí;
- zaměstnanci organizace sektoru veřejných financí nebo jiné osoby pověřené výkonem úkolů spadajících do působnosti organizace sektoru veřejných financí;
- osoby vykonávající jménem subjektu mimo sektor veřejných financí činnosti související s nakládáním s veřejnými prostředky;
- osoby povinné nebo oprávněné jednat jménem veřejnoprávního nebo soukromého subjektu, které vedoucí zadavatele pověřil přípravou nebo vedením zadávacího řízení;

---

<sup>222</sup> Zákon o odpovědnosti za porušení kázně veřejných financí. Dostupný z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu20050140114>

<sup>223</sup> Zákon o veřejných financích. Dostupný z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu20091571240>.

<sup>224</sup> Trestní zákoník. Dostupný z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu19970880553>

- osoby povinné nebo oprávněné jednat jménem subjektu, kterému byly svěřeny konkrétní úkoly související s realizací programu financovaného z rozpočtu Evropské unie;
- osoby, které realizují projekt financovaný z prostředků Evropského unie nebo prostředků poskytnutých ze zahraničí;
- osoby povinné nebo oprávněné jednat jménem subjektu, který realizuje projekt financovaný z prostředků Evropského unie nebo prostředků poskytnutých ze zahraničí.

Rozpočtová kázeň zahrnuje respektování zákonem stanovených pravidel pro vznik, vymáhání a exekuci pohledávek tvořících veřejné prostředky, jakož i nakládání s nimi v mikroekonomickém měřítku, tedy uvnitř i vně subjektů sektoru veřejných financí, pokud tyto subjekty využívají veřejné prostředky. Výčet skutkových podstat porušení rozpočtové kázně je uzavřený. Ofiarski<sup>225</sup> dělí skutkové podstaty porušení rozpočtové kázně na:

- porušení rozpočtové kázně spojené s vybíráním veřejných prostředků,
- porušení rozpočtové kázně spojené s vynakládáním veřejných prostředků,
- porušení rozpočtové kázně spojené s veřejnými zakázkami,
- porušení rozpočtové kázně spojené s uzavřením koncese,
- porušení rozpočtové kázně spojené s uzavíráním smluv a plněním závazků,
- ostatní porušení rozpočtové kázně.

Za porušení rozpočtové kázně lze uložit následující sankce:

- upozornění;
- napomenutí;
- pokutu ve výši od jedné čtvrtiny do trojnásobku měsíčního platu osoby odpovědné za porušení rozpočtové kázně; uložením pokuty není dotčen případný nárok na náhradu škody;
- zákaz výkonu funkcí souvisejících s nakládáním s veřejnými prostředky po dobu jednoho roku až pěti let.

---

<sup>225</sup> OFIARSKI, Zbigniew. Prawo finansowe. Varšava: C.H. Beck. 2010. ISBN 978-8325511593.

Z ustanovení § 169 odst. 1 zákona o veřejných financích<sup>226</sup> dále vyplývá, že neoprávněně použité veřejné prostředky musí být vráceny do státního rozpočtu spolu s úroky ve výši odpovídající úrokům z prodlení u daňových nedoplatků.

Řízení o porušení rozpočtové kázně má kvazi administrativně trestní charakter a je upraveno v ucelené podobě v zákoně o odpovědnosti za porušení kázně veřejných financí. V prvním stupni rozhoduje komise příslušná podle věcného charakteru porušení rozpočtové kázně.<sup>227</sup> Výstupem řízení v prvním stupni je rozhodnutí o vině a trestu, rozhodnutí o vině a o upouštění od potrestání nebo rozhodnutí o nevině. Řízení o porušení rozpočtové kázně je dvojinstanční, tzn., že proti rozhodnutí vydaném v prvním stupni lze podat odvolání. O odvolání rozhoduje hlavní komise. Odvolací orgán má s ohledem na okolnosti daného případu následující možnosti:<sup>228</sup>

- napadané rozhodnutí potvrdit,
- napadené rozhodnutí nebo jeho část změnit,
- napadené rozhodnutí nebo jeho část zrušit a zastavit řízení,
- napadené rozhodnutí nebo jeho část zrušit a věc vrátit orgánu, který rozhodoval v prvním stupni k vydání nového rozhodnutí.

## 5.6 Portugalsko

Neoprávněné použití veřejných prostředků a související otázky jsou upraveny v zákoně o organizaci Dvora auditorů a řízení před ním.<sup>229</sup> Tento zákon upravuje dva typy odpovědnosti – odpovědnost za navrácení neoprávněně použitých veřejných prostředků a sankční odpovědnost. Odpovědnost za škodu a trestněprávní odpovědnost tímto nejsou dotčeny.

---

<sup>226</sup> Zákon o veřejných financích. Dostupný z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=wdu20091571240>.

<sup>227</sup> Ustanovení § 46 až 51 zákona o odpovědnosti za porušení kázně veřejných financí.

<sup>228</sup> Ustanovení § 46 až 51 zákona o odpovědnosti za porušení kázně veřejných financí.

<sup>229</sup> Zákon o organizaci a postupu Dvora auditorů. Dostupný z: <https://dre.pt/dre/en>

## Odpovědnost za navrácení neoprávněně použitých veřejných prostředků

Odpovědnost za navrácení neoprávněně použitých veřejných prostředků je upravena v ustanoveních § 59 až 64 zákona o organizaci Dvora auditorů a řízení před ním. Dvůr auditorů může, v případě neoprávněného použití veřejných prostředků, zpronevěry nebo provedení neoprávněné platby, nařídít odpovědné osobě, aby vrátila dotčené prostředky, aniž by tím byla dotčena odpovědnost dle jiných předpisů.

Za neoprávněné platby se považují všechny nezákonné platby, které mohou způsobit škodu veřejné pokladně (státní a regionální). Odpovědnost za navrácení neoprávněně použitých veřejných prostředků se uplatní i v případě porušení finančních pravidel včetně pravidel upravujících veřejné zadávání. Vedle navrácení neoprávněně použitých veřejných prostředků jsou hrazeny i úroky z prodlení ve výši úroků uplatňovaných u nedoplatků na daních.

Dvůr auditorů přihlíží k míře zavinění a dalším okolnostem případu. Zohledňuje objem dotčených finančních prostředků, výši škody a lidské a materiální zdroje příslušné organizace. V případě zavinění z nedbalosti může Dvůr auditorů rozhodnout o snížení objemu prostředků, které mají být navráceny nebo od navrácení zcela upustit.

## Správně-právní odpovědnost

Správně-právní odpovědnost je upravena v ustanoveních § 65 až 68 zákona o organizaci Dvora auditorů a řízení před ním a zahrnuje ukládání pokut Dvorem auditorů za následující jednání:

- nevypořádání, nevybrání nebo nedodání dlužných příjmů do státní pokladny,
- porušení právních norem upravujících sestavování a plnění rozpočtů, schvalování a provádění plateb veřejných výdajů,
- nevymáhání nebo nesprávné zadržování slev, které musí být ze zákona poskytnuty zaměstnancům,
- porušení právních předpisů týkajících se řízení a kontroly, rozpočtu, pokladny a majetku,
- poskytování záloh na platby v případech, které nejsou výslovně stanoveny zákonem,



- využití veřejných půjček na zákonem nepředvídané účely, jakož i překročení zákonem povolené míry zadlužení,
- nesprávné použití finančních prostředků přesouvaných na pokladní operace za účelem financování veřejných výdajů,
- realizace smluv bez předchozího souhlasu a smluv, které nebyly podrobeny předběžné kontrole,
- použití peněz nebo jiného veřejného majetku na jiné než zákonem stanovené účely,
- opakované a neodůvodněné nerespektování příkazů a doporučení Dvora auditorů,
- porušení právních předpisů týkajících se přijímání zaměstnanců.

Zákon stanoví minimální a maximální výši pokuty a také podmínky stanovení konkrétní výše pokuty s ohledem na okolnosti daného případu:

- pokud odpovědná osoba zaplatí pokutu dříve, než je vydán rozsudek, bude částka stanovena v minimální zákonné výši,
- je-li přestupek spáchán podvodem, minimální výše pokuty je stanovena na třetinu maximálního zákonného limitu,
- pokud je přestupek spáchán z nedbalosti, je maximální limit snížen na polovinu.

Zákon stanoví i podmínky, za nichž lze pachatele přestupku zprostit odpovědnosti:

- existuje dostatek důkazů, že přestupek byl spáchán v nedbalosti,
- Dvůr auditorů ani žádný orgán vnitřní kontroly předtím nevydal doporučení k nápravě zjištěných nedostatků,
- je to poprvé, co stanul pachatel za takový přestupek před Dvorem auditorů.

Uložením pokuty není dotčeno vymáhání odpovědnosti za navrácení neoprávněně použitých veřejných prostředků.

Dále zákon upravuje následující přestupky, za které může Dvůr auditorů uložit pokutu:

- neodeslání účetní závěrky Dvoru auditorů, nebo pozdní odeslání nebo odeslání s nedostatky, které znemožňují nebo extrémně znesnadňují její ověření,
- neodůvodněné pozdní doložení dokladů, které mají být dle zákona poskytnuty,

- neodůvodněné neposkytnutí požadovaných informací a dokumentů a neposkytnutí vysvětlení,
- neodůvodněné neposkytnutí součinnosti Dvoru auditorů,
- nedodržení zákonných lhůt pro předložení věci Dvoru auditorů,
- uvedení Dvora auditorů v omyl.

V těchto případech je také stanovena minimální a maximální výše pokuty. Dále je stanoveno, že v případě spáchání přestupku z nedbalosti, je maximální limit snížen na polovinu.

Při ukládání pokut Dvůr auditorů zohledňuje závažnost všech relevantních skutečností, míru zavinění, věcnou výši poškozených nebo ohrožených veřejných prostředků, hierarchickou úroveň odpovědných subjektů, jejich ekonomickou situaci, existenci minulých záznamů a míru souladu s případnými doporučeními Dvora auditorů.

### Právní úprava řízení

Právní úprava řízení je částečně upravena v zákoně o organizaci Dvora auditorů a řízení před ním (ustanovení § 89 až 95). Subsidiárně se použije občanský soudní řád, případně trestní řád. Řízení je zahájeno na návrh, který podává primárně státní zástupce. V případě, že státní zástupce návrh na zahájení řízení nepodá, může návrh na zahájení řízení podat řídicí orgán nebo orgán vnitřní kontroly. Výstupem řízení je rozsudek vydaný soudcem. Soudce při jeho vydání není vázán návrhem na zahájení řízení. Proti rozsudku lze podat odvolání. O odvolání rozhoduje speciální senát Dvora auditorů.

## 5.7 Slovensko

Neoprávněné použití veřejných prostředků je definováno v ustanovení § 31 odst. 1 a 2 zákona o rozpočtových pravidlech veřejné správy<sup>230</sup> jako skutková podstata porušení finanční disciplíny, která se vztahuje jak k prostředkům státního rozpočtu, tak k prostředkům jiných subjektů

---

<sup>230</sup> Zákon č. 523/2004 Z. z., o rozpočtových pravidlech veřejné správy. Dostupný z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-523>

veřejné správy<sup>231</sup>, včetně obcí a krajů. V případě obcí a krajů zákon o pravidlech rozpočtového hospodaření pro obce a vyšší územní celky stanoví, že sankce za porušení finanční disciplíny uložené obcí, resp. krajem jsou příjmem jejich rozpočtu.<sup>232</sup>

Kromě porušení finanční disciplíny je neoprávněné použití veřejných prostředků upraveno i v trestněprávní rovině. Skutkové podstaty trestných činů v souvislosti s neoprávněným použitím veřejných prostředků jsou upraveny v trestním zákoně.<sup>233</sup>

Z ustanovení § 31 odst. 1 a 2 zákona o rozpočtových pravidlech veřejné správy vyplývá, že porušením finanční disciplíny je:

- poskytnutí nebo použití veřejných prostředků v rozporu se stanoveným účelem; poskytnutím nebo použitím veřejných prostředků v rozporu se stanoveným účelem není realizace výdajů, při níž došlo k nesprávnému zařídění výdajů podle rozpočtové skladby, jestli byl dodržen stanovený účel použití veřejných prostředků,
- poskytnutí nebo použití veřejných prostředků nad rámec oprávnění, kterým dojde k vyššímu čerpání veřejných prostředků,
- neprovedení odvodu prostředků subjektu veřejné správy ve stanovené lhůtě a rozsahu,
- neprovedení odvodu výnosů z veřejných prostředků do rozpočtu subjektu veřejné správy,
- překročení lhůty stanovené pro použití veřejných prostředků,

---

<sup>231</sup> Subjekty veřejné správy jsou definované v ustanovení § 3 zákona o rozpočtových pravidlech veřejné správy jako právnické osoby zapsané v registry organizací vedeném Statistickým úřadem a zařazené do sektoru vládních institucí podle metodiky Eurostatu ESA 95. Sektor vládních institucí tvoří státní rozpočtové organizace, státní příspěvkové organizace, státní účelové fondy, Slovenský pozemkový fond, veřejné vysoké školy, obce, kraje a jimi zřízené rozpočtové organizace a příspěvkové organizace a dále Sociální pojišťovna, zdravotní pojišťovny a další organizace zapsané v registru organizací vedeném Statistickým úřadem.

<sup>232</sup> Srov. ustanovení § 5 odst. 1 písm. a) a ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 583/2004 Z. z., o pravidlech rozpočtového hospodaření pro obce a vyšší územní celky. Dostupný z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-583>

<sup>233</sup> Zákon č. 300/2005 Z. z., trestní zákon. Dostupný z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2005-300>

- překročení rozsahu zmocnění k převzetí závazků podle ustanovení § 19 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech veřejné správy, dle kterého se subjekt veřejné správy nesmí zavazovat v běžném rozpočtovém roce k úhradě, kterou nemá krytu rozpočtem,
- umožnění bezdůvodného obohacení získáním finančního prospěchu z veřejných prostředků,
- konání v rozporu s ustanoveními § 15 až 18 zákona o rozpočtových pravidlech veřejné správy, která upravují provádění rozpočtových opatření, přesuny rozpočtových prostředků a tzv. povolené překročení limitů výdajů,
- použití veřejných prostředků na financování, založení nebo zřízení právnické osoby v rozporu se zákonem o rozpočtových pravidlech veřejné správy nebo jiným zvláštním právním předpisem,
- nevhodné, neefektivní a neúčelné nakládání s veřejnými prostředky,
- nedodržení stanoveného způsobu nakládání s veřejnými prostředky,
- úhrada zálohy z veřejných prostředků v rozporu se zákonem o rozpočtových pravidlech veřejné správy nebo v rozporu s podmínkami určenými při poskytnutí veřejných prostředků,
- porušení pravidel a podmínek pro poskytování prostředků z veřejného rozpočtu,
- porušení pravidel a podmínek, za kterých byly veřejné prostředky poskytnuty.

Následky porušení finanční disciplíny se liší v závislosti na skutkové podstatě, která byla naplněna:

- Za nedodržení účelu, tzn. poskytnutí nebo použití veřejných prostředků v rozporu se stanoveným účelem se uloží odvod ve výši odpovídající míře porušení finanční disciplíny a penále ve výši 0,1 % z částky, která byla neoprávněně použita, za každý i započatý den porušení finanční disciplíny do dne odvedení finančních

prostředků včetně, maximálně však do výše poskytovaných prostředků.<sup>234</sup>

- Za nedodržení účelu při nakládání se státními finančními aktivy poskytnutými jako úvěr, půjčka nebo návratná finanční výpomoc se uloží odvod ve výši odpovídající míře porušení finanční disciplíny, resp. jistiny, která nebyla do ukončení kontroly nebo vládního auditu uhrazena a pokuta ve výši 10 % z částky odpovídající porušení finanční disciplíny.<sup>235</sup>
- Za poskytnutí nebo použití veřejných prostředků nad rámec oprávnění, kterým dojde k vyššímu čerpání veřejných prostředků, se uloží odvod ve výši odpovídající míře porušení finanční disciplíny a penále ve výši 0,1 % z částky, ve které došlo k porušení finanční disciplíny, za každý i započatý den prodlení s úhradou uloženého odvodu.<sup>236</sup>
- Za neprovedení odvodu prostředků subjektu veřejné správy ve stanovené lhůtě a rozsahu a za neprovedení odvodu výnosů z veřejných prostředků do rozpočtu subjektu veřejné správy se uloží odvod ve výši odpovídající míře porušení finanční disciplíny a penále ve výši 0,1 % částky neodvedené v stanovené lhůtě za každý den prodlení včetně dne jejich odvodu.<sup>237</sup> V případě, že odpovědná osoba odstraní nedostatky do dne skončení kontroly nebo interního auditu, který porušení finanční disciplíny odhalil, nejpozději však do zahájení vládního auditu, správní řízení nebude zahájeno.<sup>238</sup>

---

<sup>234</sup> Ustanovení § 31 odst. 3 část věty před středníkem zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů.

<sup>235</sup> Ustanovení § 31 odst. 3 část věty za středníkem zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů.

<sup>236</sup> Ustanovení § 31 odst. 4 první věta zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů.

<sup>237</sup> Ustanovení § 31 odst. 4 druhá věta zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů.

<sup>238</sup> Ustanovení § 31 odst. 4 třetí věta zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů.

- Za překročení lhůty stanovené pro použití veřejných prostředků se uloží penále ve výši 0,1 % takto použitých veřejných prostředků, a to za každý den překročení lhůty, a to až do dne jejich použití, nejvýše však do výše takto použité částky.<sup>239</sup>
- Za překročení rozsahu zmocnění k převzetí závazků, za umožnění bezdůvodného obohacení získáním finančního prospěchu z veřejných prostředků, za jednání v rozporu s ustanoveními § 15 až 18 zákona o rozpočtových pravidlech veřejné správy, která upravují provádění rozpočtových opatření, přesuny rozpočtových prostředků a tzv. povolené překročení limitů výdajů a za použití veřejných prostředků na financování, založení nebo zřízení právnické osoby v rozporu se zákonem, se uloží pokuta v rozmezí 200 EUR až 10 000 EUR, podle typu porušení finanční disciplíny, jeho závažnosti a délky trvání.<sup>240</sup>

Uložený odvod, penále i pokutu je nezbytné odvést do subjektu veřejné správy, ze kterého byly poskytnuty, s výjimkou případů porušení finanční disciplíny subjektem veřejné správy při nakládání s jinými finančními prostředky, než jsou prostředky poskytnuté z rozpočtu jiného subjektu veřejné správy. V těchto případech jsou uloženy penále a pokuta příjmem státního rozpočtu. Příjmem státního rozpočtu je odvod, penále a pokuta i v případě prostředků Evropské unie.<sup>241</sup>

Správní řízení o uložení odvodu, penále a pokuty za porušení finanční disciplíny vede příslušný kontrolní orgán v rozsahu své působnosti.<sup>242</sup> Dle ustanovení § 4 odst. 4 písm. b) a c) zákona o finančních kontrole a auditu<sup>243</sup> Úřad vládního auditu ukládá a vymáhá sankce za porušení finanční disciplíny, pokud jiný právní předpis nestanoví jinak, v následujících případech:

- při nakládání s veřejnými prostředky poskytnutými ze zahraničí na základě mezinárodních smluv, kterými je Slovenská republika

---

<sup>239</sup> Ustanovení § 31 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů.

<sup>240</sup> Ustanovení § 31 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů.

<sup>241</sup> Ustanovení § 31 odst. 8 a 15 zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů.

<sup>242</sup> Ustanovení § 31 odst. 9 až 12 zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů.

<sup>243</sup> Zákon č. 357/2015 Z. z., o finančních kontrole a auditu.

vázána a s prostředky státního rozpočtu, pokud jejich poskytnutí je podmínkou poskytnutí finančních prostředků ze zahraničí,

- při nakládání s finančními prostředky státní rozpočtovou organizací a státní příspěvkovou organizací,
- při nakládání s finančními prostředky státního rozpočtu,
- při nakládání s finančními prostředky Evropské unie.

V případě, že řízení o porušení finanční disciplíny vede Úřad vládního auditu, je odvolacím orgánem Ministerstvo financí.

Kromě institutu porušení finanční disciplíny upravuje ustanovení § 32 zákona o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů pravomoc Ministerstva financí a Úřadu vládního auditu ukládat pokuty až do výše 500 000 EUR za nesplnění jiných povinností stanovených zákonem o rozpočtových pravidlech veřejných rozpočtů. Takto uložené pokuty jsou příjmem státního rozpočtu. Výše ukládané pokuty závisí na závažnosti porušení a délky trvání protiprávního stavu.

## 5.8 Slovinsko

Ve slovinském právním řádu jsou důsledky zneužití veřejných prostředků upraveny trestním zákoníkem<sup>244</sup>, konkrétně ustanovením § 257 trestního zákoníku s názvem „Zneužití veřejných prostředků“.

Zneužití veřejných prostředků je definováno jako neoprávněné nakládání s veřejnými prostředky, kterého se dopustí úředník, popř. jiná osoba pověřená uživatelem veřejných prostředků, která příkázáním, nabytím, správou nebo nakládáním s těmito prostředky vědomě porušuje předpisy, nevykonává řádný dohled nebo jinak způsobí či umožní neoprávněné nakládání s veřejnými prostředky, ačkoliv byla srozuměna nebo měla a mohla pochopit, že takové jednání může způsobit velkou škodu veřejným prostředkům a k takové škodě skutečně došlo. Uživatelem veřejných prostředků podle tohoto článku je veřejnoprávní právnická osoba nebo její jednotka, soukromoprávní právnická osoba nebo soukromá osoba, která z veřejných prostředků poskytuje veřejnou službu, nebo vykonává jinou činnost ve veřejném zájmu nebo poskytuje

---

<sup>244</sup> Trestní zákoník. Dostupný z: <http://www.pisrs.si/Pis.web/>

veřejné statky na základě koncese nebo jiného výhradního nebo zvláštního práva.

## 5.9 Švédsko

Ustanovení proti zneužívání veřejných prostředků lze nalézt v mnoha různých předpisech, i když právní řád neobsahuje definici neoprávněného použití veřejných prostředků. Takové jednání může být nicméně trestné dle příslušných ustanovení trestního zákoníku<sup>245</sup>. Jde například o trestný čin podvodu, zneužití dotace (tj. použití dotace v rozporu s právními předpisy nebo stanovenými podmínkami), porušení povinností při správě cizího majetku. Pokud je zneužití trestným činem, může být pachatel odsouzen k odnětí svobody nebo jiným trestům. Bez ohledu na to, zda je čin považován za trestný, lze odpovědné osobě nařídit vrácení finančních prostředků, náhradu škody nebo uložit pokutu.

---

<sup>245</sup> Trestní zákoník. Dostupný z: <https://www.government.se/government-policy/judicial-system/the-swedish-criminal-code/>



## 6 Vyhodnocení a závěr

Na základě analýzy kontrolních závěrů Nejvyššího kontrolního úřadu, které se vztahovaly ke správě odvodů za porušení rozpočtové kázně a připomínek uplatněných v minulých legislativních pokusech o změnu řízení a kontroly veřejných financí byly identifikovány následující možnosti nastavení správy odvodů za porušení rozpočtové kázně:

- ponechání stávajícího stavu,
- změna procesního režimu, tzn. nahrazení daňového řádu správním řádem,
- změna orgánů příslušných k vedení řízení, případně v kombinaci se změnou procesního režimu,
- vytvoření nové skutkové podstaty přestupku,
- zrušení řízení o porušení rozpočtové kázně.

Výběr konkrétní varianty závisí primárně na strategickém rozhodnutí vlády jako předkladatele návrhu právní úpravy a zvoleném přístupu k řízení veřejných financí. Jedná se tedy primárně o otázku politickou, ne právní, i když s tím některé právní otázky úzce souvisí. Nadcházející shrnutí nejvýznamnějších souvisejících právních otázek a navazujících úvah vychází z provedených analýz a komparací.

Rozhodnutí o procesním předpisu, kterým se mají řešit otázky řízení a souvisejících procesů by mělo vycházet ze stanovených požadavků na upravované řízení a znalosti obou procesních předpisů. Z pohledu vztahu daňového řádu, jakožto obecného právního předpisu upravujícího procesní otázky správy daní ve smyslu daně dle ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, tj. v zásadě všech plnění, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, a správního řádu, tedy obecného právního předpisu upravujícího primárně otázky související se správním řízením, lze konstatovat, že je v České republice dlouhodobě uplatňována koncepce speciality, ale ne subsidiarity.<sup>246</sup> Zásadní rozdíl, který je primárním důvodem pro zvláštní právní úpravu procesních otázek správy daní, která je nezávislá na

---

<sup>246</sup> Czudek, Damian. Daňový proces. Formalizované úkony se zaměřením na doručování. Procedura podatkowa. Sformalizowane czynności prawne, zwłaszcza doręczenia. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně. 2014. s. 42.

správním řádu, spočívá ve vymezení cíle obou procesů. V případě správy daní je cíl jednotný, bez ohledu na to, o jaké konkrétní řízení, případně postup se jedná. Tento cíl vychází z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, které stanoví, že cílem správy daní je „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ Na tento cíl navazuje základní princip správy daní, tedy princip autoaplikace. Z toho vyplývá, že pro správu daní je charakteristické, že k povinnosti provést úhradu dochází naplněním podmínek stanovených zákonem, ne vydáním rozhodnutím správního orgánu, tedy správce daně. Z povahy věci, mají meritorní rozhodnutí ve správě daní deklaratorní charakter. Toto je společný znak s přestupkovým řízením a zásadní rozdíl ve vztahu k obecné právní úpravě správního procesu. Cíl správního procesu závisí na předmětu správního řízení, resp. primárním cílem správního procesu je vydání rozhodnutí, v mnoha případech s konstitutivními účinky. Z hlediska správy daní je primárním cílem dosažení úhrady, obdobně jako v případě řízení o přestupku, jehož primárním cílem je určení odpovědné osoby a vyměření navazujícího trestu.<sup>247</sup> Ze srovnání obou procesních předpisů je patrné zejména následující:

- Řada procesních otázek je upravena v zásadě srovnatelným způsobem (např. zásady, dokazování).
- V některých případech byly zvoleny protichůdné koncepce a přístupy k nastavení procesních pravidel (např. odkladný účinek opravných prostředků).
- Daňový řád, upravuje, s ohledem na své zaměření, instituty sloužící k obstarávání důkazních prostředků (podkladů k vydání rozhodnutí) poměrně detailněji než správní řád, resp. správní řád některé instituty neupravuje vůbec (např. kontrola, postup k odstranění pochybností).
- Správní řád, na rozdíl od daňového řádu, stanoví lhůtu k vydání rozhodnutí poměrně přísně. I když oba právní předpisy stanoví,

---

<sup>247</sup> Czudek, Damian. Daňový proces. Formalizované úkony se zaměřením na doručování. Procedura podatkowa. Sformalizowane czynności prawne, zwłaszcza doręczenia. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně. 2014. s. 41 - 48. Ustanovení § 93 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.

že rozhodnutí musí být vydáno bezodkladně, rozdíl je v počátku běhu této lhůty. V případě správního řádu je počátek běhu lhůty vázán na zahájení řízení, kdežto u daňového řádu je počátek spojován se shromážděním potřebných podkladů.

- I v případě, že bude odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále ukládán podle správního řádu, bude příslušný orgán ve fázi placení, tzn. vybírání a vymáhání, postupovat podle daňového řádu (dělená správa ve funkčním smyslu).

V teoretické rovině jsou obě uvažované varianty možné, tzn., aby proces ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně byl upraven jak daňovým řádem, tak správním řádem. Boháč i zástupci Pracovní komise Legislativní rady vlády pro finanční právo se spíše překlání k variantě správního řádu, jelikož dle jejich názoru, odvod za porušení rozpočtové kázně se svým sankčním charakterem má blíže k právní úpravě ukládání pokuty než vyměření daně. Na procesní úpravu dle daňového řádu však lze nahlížet i jako na vhodnější volbu, než je právní úprava správního řádu, jelikož má v sobě inkorporovány instituty a prvky, které jsou zaměřeny na získávání podkladů pro vydání rozhodnutí a vybírání peněžených prostředků, a to již od samého počátku mocenské fáze stanovení a vyměření daně, nebo i před tímto okamžikem. Z právní úpravy daňového řádu je patrné, že se lépe hodí pro vyhledávací i kontrolní činnost než správní řád. Jako možnou subvariantu lze samozřejmě uvažovat o tom, že správní řád bude doplněn speciální právní úpravou, tzn. některé instituty doplnit, a naopak některá ustanovení správního řádu vyloučit z aplikace, což však samo o sobě přináší interpretační problémy. I v stávající právní úpravě je daňový řád v případě řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a související penále doplněn o speciální ustanovení, která jsou upravena v rozpočtových pravidlech a rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. V této souvislosti je však nezbytné upozornit, že takto zasahovat do nastavené koncepce dané procesní úpravy je možné spíše v menší míře, protože každý takový zásah vyvolá v praxi interpretační problémy, které mohou ve výsledku být řešeny až na úrovni judikatury nejvyšších soudů, jelikož využití stávající judikatury bude s ohledem na nově přijatou speciální právní úpravu značně omezeno. Pro úplnost je nutné uvést, že v případě kontrolní činnosti by bylo nezbytné doplnit i stanovení kontrolní pravomoci orgánům, které by vedly dané

řízení, pokud by tato nevyplývala z jiných právních předpisů např. zákona o finanční kontrole.

V návaznosti na kontrolní závěr Nejvyššího kontrolní úřadu z kontrolní akce 10/08 byla jako jedna z možností nápravy zjištěných nedostatků navržena koncepční změna spočívající ve vytvoření nové skutkové podstaty přestupku na podkladu stávajícího porušení rozpočtové kázně. Tato uvažovaná změna má tři základní roviny: hmotněprávní, procesní a organizační.

Na úrovni hmotněprávní regulace je zásadní koncepční změna pohledu na porušení rozpočtové kázně. Jde zejména o vymezení odpovědnosti za přestupky a charakter odvodu za porušení kázně. Odvod za porušení rozpočtové kázně by zcela ztratil povahu navrácení neoprávněně použitých prostředků do veřejné rozpočtu, a stal by se z něho peněžité trest. Složitější je to v případě odpovědnosti. Stávající koncepce odpovědnosti za přestupky vychází z principu, že odpovědná může být jen osoba, ať už fyzická nebo právnická. V případě porušení rozpočtové kázně, by tedy nebylo možné vést řízení s organizačními složkami státu, protože nejsou právnickými osobami. Tzn., že pokud by se přistoupilo k této variantě, nebylo by již možné do okruhu odpovědných entit zahrnout organizační složky státu. Pak by bylo na místě vyhodnotit, jakou variantu zvolit u státních příspěvkových organizací, které jsou právnickými osobami, avšak svou činností a fungováním se spíše přibližují organizačním složkám státu.

Z hlediska procesní roviny by oproti stávajícímu stavu došlo k výrazné změně. Řízení o přestupcích je relativně uceleně upraveno v zákoně č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“). Na řízení o přestupcích se subsidiárně použijí ustanovení správního řádu a fáze placení bude realizována podle daňového řádu v rámci institutu dělené správy.

Organizační rovina je z pohledu obecné právní úpravy obsažená v zákoně o odpovědnosti za přestupky otevřená. Zákon o odpovědnosti za přestupky výslovně předpokládá, a tudíž je na tyto situace připraven, že řízení o přestupcích může být vedeno jakýmkoliv správním orgánem. Pro případ, že ze zvláštních právních předpisů určení věcně příslušného orgánu nevyplývá, aplikuje se ustanovení § 60 odst. 1 zákona

o odpovědnosti za přestupky, které stanoví: „*Nestanoví-li zákon jinak, je správním orgánem příslušným k řízení obecní úřad obce s rozšířenou působností.*“ Řízení o přestupcích tak v teoretické rovině může být vedeno obecním úřadem obce s rozšířenou působností, orgány finanční správy, orgány celní správy, poskytovateli veřejných prostředků, kontrolními orgány, aj. V této souvislosti je však nutné upozornit na skutečnost, že řízení o přestupcích, jak napovídá i skutečnost, že je předmětem relativně ucelené speciální právní úpravy v zákoně o odpovědnosti za přestupky, je agenda, kterou v současnosti většina správních orgánů, o kterých lze v teoretické rovině uvažovat, nevykonává. Tzn., že v případě, že bude zvolena tato varianta, bude to vyžadovat na zajištění odpovídajícího odborného aparátu pro vedení přestupkového řízení. Pro úplnost je nutné upozornit na skutečnost, že volba věcně příslušného orgánu pro vedení řízení, musí zohlednit i požadavek na zajištění dvojinstančnosti řízení o přestupcích, které s ohledem na zvolenou koncepci právní odpovědnosti za přestupky, nemůže být nahrazena prostřednictvím rozkladu jako kvazinstance. Tzn., že pokud by řízení v prvním stupni mělo být vedeno například ústředním orgánem státní správy jako poskytovatelem dotace, bude nutné stanovit jiný správní orgán, který bude plnit funkci odvolacího orgánu. Takového řešení je však netradiční a ve svém důsledku tím může dojít k popření postavení ústředního orgánu státní správy. Navíc proměna porušení rozpočtové kázně v přestupek by znamenala zbytečnou ostrakizaci odpovědných osob, jelikož primárním cílem stávajícího institutu je navrácení neoprávněně použitých prostředků do veřejného rozpočtu, a ne ukládání trestu.

Další zvažovanou variantou je změna orgánů příslušných k vedení řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále. V teoretické rovině o této změně lze uvažovat v obou dvou případech, tzn. jak v případě porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel i v případě porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel územních rozpočtů. Lze totiž uvažovat i o variantě, že by řízení, které v současnosti vedou orgány územních samosprávních celků bylo převedeno na jiné správní orgány, avšak tato varianta není na pořadu dne. Dlouhodobě se uvažuje jen o variantě, že by orgánům finanční správy, který dle rozpočtových pravidel vedou řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a související penále, byla odebrána pravomoc vést

toto řízení, resp. že by byla přenesena na jiný správní orgán. V teoretické rovině lze uvažovat, že by se pro tyto účely vytvořila soustava zcela nových správních orgánů, avšak toto by s ohledem na související náklady na změnu, bylo neodůvodněné. Již v minulosti zvažovanou variantou bylo přenesení pravomoci k vedení řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně z orgánů finanční správy na poskytovatele veřejných prostředků. Pro úplnost je nutné uvést, že je možné uvažovat, že by pravomoc k vedení řízení mohla být v teoreticky přenesena i jiné správní orgány, než jsou poskytovatelé veřejných prostředků, např. na orgány celní správy.

Důvodem těchto úvah a minulých legislativních pokusů byla snaha o odstranění duplicitních kontrol a snížení administrativní zátěže kontrolovaných osob. Otázka duplicity kontrol však není otázkou organizační, tzn., který orgán je kompetentní k provedení kontroly a vedení řízení, ale otázkou funkční, tzn., podle jakých procesních pravidel je postupováno, a zejména, jak dochází ke sběru materiálu v rámci dokazování na jednotlivých stupních (u osob oprávněných kontrolovat a kooperovat) a kdo je za výsledek dokazování odpovědný (problematika předávání podkladů pro vyměření daně, resp. odvodu za porušení rozpočtové kázně). Opatření samo o sobě nepovede ke snížení počtu kontrol, resp. ke snížení zatížení kontrolovaných osob. Problémy, které byly identifikovány v současném nastavení nejsou způsobené tím, že je zde soustava orgánů finanční správy, které vedou řízení o uložení odvodů za porušení rozpočtové kázně a související penále. Z provedené analýzy vyplývá, že skutečnost, že daňový řád obsahuje ustanovení, která upravující vyhledávací a kontrolní postupy je v souladu se zájmem na řádném ověření plnění povinností v souvislosti s nakládáním s veřejnými prostředky. Tyto instituty nejen, že představují nástroj správce daně k opatření dostatečných podkladů pro úplné a pravdivé zjištění skutečností rozhodných pro vyměření daně a zachování všech práv daňového subjektu, ale také vytváří prostor daňovému subjektu k předkládání důkazních prostředků na podporu svých tvrzení (např. v rámci daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností) a lze je tedy chápat i jako nástroje ochrany daňového subjektu.

Určitou inspiraci lze v případě přesunu kompetence na poskytovatele veřejných prostředků hledat v slovenské právní úpravě, která

v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech veřejné správy stanoví, že odvod, penále a pokutu za porušení finanční disciplíny (obdoba porušení rozpočtové kázně) ukládá a vymáhá orgán, který vykonává kontrolu, audit nebo státní dozor v rozsahu své kontrolní působnosti stanovené jinými právními předpisy. V případě prostředků ze státního rozpočtu, z rozpočtu Evropské unie a prostředků poskytovaných ze zahraničí je kontrolním orgánem kompetentním k vedení řízení o porušení finanční disciplíny Úřad vládního auditu v prvním stupni, resp. Ministerstvo financí ve druhém stupni jako odvolací orgán.

Stanovení kompetentního orgánu je vždy otázkou primárně politickou, ne právní, i když s tím některé právní otázky úzce souvisí, např. neexistence nadřízeného orgánu v případě, že je pravomoc k vedení řízení, které má být dvojinstanční, svěřena ústřednímu orgánu státní správy, který z povahy věci nemá nadřízený správní orgán (což při poskytování veřejných prostředků nelze vyloučit, ba naopak) a dochází tak k nutnosti využít institut rozkladu. Neexistence společného nadřízeného správního orgánu tak má za následek i skutečnost, že neexistuje ani orgán, který by v rámci odvolacího řízení korigoval vydávaná rozhodnutí a sjednocoval praxi napříč dotčenými správními orgány. Významným způsobem se tak zvyšuje riziko, že se bude rozcházet správně právní praxe a každý z příslušných orgánů bude rozhodovat bez znalosti toho, jak rozhodují jiné správní orgány nebo bez motivace přizpůsobovat své rozhodování praxi jiných správních orgánů. Případné metodické vedení není z hlediska požadavku na zajištění právní jistoty a předvídatelnosti rozhodnutí dostatečné. Případné rozdíly tak budou muset být řešeny a napravovány až v rámci soudního přezkumu, což znamená významné zvýšení zátěže správních soudů.

Rozklad jako institut není považován za dostatečně efektivní nástroj obrany příjemce rozhodnutí, ať už ve správním nebo daňovém řízení. Tím, že rozklad nezaručuje účastníkům řízení dostatečnou míru ochrany, je nutné tam, kde je aplikován, počítat s vyšší zátěží správních soudů, které ve skutečnosti budou vykonávat dozorovou funkci vůči první instanci. V určité rovině lze rozklad považovat za protiústavní, zejména z důvodu, že o právech a povinnostech rozhoduje podjatá



osoba.<sup>248</sup> Z těchto důvodů by mělo být používání rozkladu spíše omezo-  
váno než rozšiřováno, což vyplývá i z důvodové zprávy k vládnímu ná-  
vrhu správního řádu.<sup>249</sup>

Dále je potřeba zohlednit i skutečnost, že v případě finančních  
úřadů, které v současnosti vedou řízení o uložení odvodu za porušení  
rozpočtové kázně a souvisejícího penále, byla přijata speciální právní  
úprava místní příslušnosti, která umožňuje, aby vyhledávací a kontrolní  
postupy byly vykonávány finančními úřady bez ohledu na jejich místní  
příslušnost v ostatních věcech. Výhody a rizika takto upravené místní  
příslušnosti shrnul Trubač s Krupíčkovou: *Tento krok dává finanční  
správě prostor pro zvýšení její efektivity a akceschopnosti. Primárně totiž  
umožňuje rozložit poměrně administrativně a časově náročnou agendu  
v podobě vyhledávací a kontrolní činnosti rovnoměrně mezi všechny fi-  
nanční úřady v České republice, a ulevit tak dlouhodobě přetíženým finanč-  
ním úřadům s velkým počtem daňových subjektů, kde je statisticky šance  
na daňovou kontrolu jednou za několik desítek let. Takový stav je přede-  
vším z hlediska preventivní funkce daňové kontroly jistě nežádoucí. Tímto  
krokem se otevírá rovněž možnost koncentrovat u jednoho finančního  
úřadu daňová řízení, která spolu věcně souvisí, ale týkají se daňových sub-  
jektů, pro něž jsou obecně místně příslušné různé finanční úřady. V nepo-  
slední řadě se v tomto ohledu nabízí rovněž otázka specializace jednotli-  
vých finančních úřadů na kontrolu určitého typu činnosti atd. Na druhou  
stranu je třeba v této souvislosti důsledně dbát především na dodržování  
zásady hospodárnosti, a to z hlediska daňových subjektů, na něž nemohou  
být přenášeny negativní dopady vyplývající z organizace státní správy,  
jako jsou např. zvýšené cestovní náklady apod. (blíže viz komentář k § 13  
odst. 4). Dále je nutné zajistit podmínky pro bezpečné předávání informací*

---

<sup>248</sup> Kaniová, Lenka. Komentář k §108. In: Baxa, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl,  
(§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters  
Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.

<sup>249</sup> Důvodová zpráva k vládnímu návrhu správního řádu. Sněmovní tisk č. 201/0. Do-  
stupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=4&CT=201&CT1=0>



*o daňových subjektech mezi jednotlivými finančními úřady a předcházet riziku porušení daňového tajemství.<sup>250</sup>*

Pro úplnost je nutné uvést, že s případným přesunem kompetence z orgánů finanční správy na jiné správní orgány jsou spojena zásadní rizika související s personálními kapacitami a zejména jejich nedostatkem ve spojení s požadavky, které jsou na ně kladeny v případech, kdy je orgánem příslušným k vedení řízení služební úřad, tedy správní orgán, na nějž dopadají požadavky zákona č. 234/2012 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů, včetně požadavků na vzdělání a odbornou praxi.

Pro úplnost je nutné uvažovat i o variantě zrušení porušení rozpočtové kázně, i když tuto variantu nelze doporučit. Navzdory všem případným nedokonalostem je stávající porušení rozpočtové kázně relativně účinným a v zásadě rychlým nástrojem pro vymáhání neoprávněně použitých prostředků. Případné zrušení porušení rozpočtové kázně by znamenalo ztížení možnosti vymáhat neoprávněně použité veřejné prostředky. V řadě evropských zemí neexistuje institut, který by se podobal porušení rozpočtové kázně a případné porušení právních předpisů na úseku hospodaření s veřejnými prostředky je řešeno jen v rovině obecné náhrady škody a případně v trestněprávní rovině. V případě náhrady škody je však nezbytné upozornit na skutečnost, že stát má zásadně jiné postavy než v případě vedení správního nebo daňového řízení. Náhrada škody je totiž v případě nedobrovolného plnění řešena v rámci řízení před civilním soudem, které se vyznačuje rovným postavením jeho účastníků. Daňové řízení, případně částečně i správní řízení, obsahuje instituty, které slouží státu k opatření důkazních prostředků pro vydání rozhodnutí. V případě občanskoprávního soudního řízení stát těmito nástroji disponovat nemůže, což vede k významnému omezení jeho možnosti prokazovat skutečnosti rozhodné pro stanovení náhrady škody.

Trestněprávní rovina představuje primárně *ultima ratio*, tzn., že nemůže nahradit porušení rozpočtové kázně, resp. sloužit k navrácení prostředků do veřejného rozpočtu. Z pohledu právního systému jako celku, jde v případě následků za porušení pravidel v oblasti řízení

---

<sup>250</sup> KRUPÍČKOVÁ, Lenka. Zákon o Finanční správě České republiky: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-444-3. ASPI. Právní stav k 1. 1. 2017.

a kontroly veřejných financí spíš o doplňkový nástroj a takto k němu přistupují i evropské země, jejichž právní řád neupravuje speciální institut, který by stíhal neoprávněné použití veřejných prostředků. Stejným způsobem doplňuje trestněprávní rovina institut porušení rozpočtové kázně i v současnosti, tzn., že pokud porušení pravidel při hospodaření a nakládání s veřejnými prostředky naplní znaky trestného činu, je to řešeno v rámci trestního řízení. V praxi jde například o dotační podvod dle ustanovení § 212 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

## Použité zdroje

### ČESKÉ PŘÁVNÍ PŘEDPISY

- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 234/2012 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona.
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 320/2001 Sb., finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších.

- Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 367/2015 Sb., o zásadách a lhůtách finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy a Národním fondem (vyhláška o finančním vypořádání), ve znění pozdějších předpisů.

#### ZRUŠENÉ PRÁVNÍ PŘEDPISY

- Zákon č. 163/1989 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České socialistické republiky (rozpočtová pravidla republiky).
- Zákon č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky).
- Zákon č. 60/1971 Sb., o pravidlech státního rozpočtu České socialistické republiky a o hospodaření s rozpočtovými prostředky (rozpočtová pravidla republiky).

#### ZAHRANIČNÍ PRÁVNÍ PŘEDPISY

##### Litva

- Zákon o správních deliktech. Dostupný z: <https://www.e-tar.lt/portal/en/index>

##### Lotyšsko

- Zákon o rozpočtu a finančním řízení. Dostupný z: <https://likumi.lv/p/en/>
- Zákon o předcházení plýtvání finančními prostředky a majetkem veřejné osoby. Dostupný z: <https://likumi.lv/ta/en/en/id/36190-on-prevention-of-squandering-of-the-financial-resources-and-property-of-a-public-person>

### Lucembursko

- Trestní zákoník. Dostupný z: [https://legilux-public.lu/eli/etat/leg/code/penal/20210430](https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/code/penal/20210430)

### Norsko

- Trestní zákoník. Dostupný z: <https://lovdata.no/dokument/NLE/lov/2005-05-20-28>

### Polsko

- Zákon o odpovědnosti za porušení kázně veřejných financí. Dostupný z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDe-tails.xsp?id=wdu20050140114>
- Zákon o veřejných financích. Dostupný z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDe-tails.xsp?id=wdu20091571240>
- Trestní zákoník. Dostupný z: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDe-tails.xsp?id=wdu19970880553>

### Portugalsko

- Zákon o organizaci a postupu Dvora auditorů. Dostupný z: <https://dre.pt/dre/en>

### Slovensko

- Zákon č. 300/2005 Z. z., trestní zákon. Dostupný z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2005-300>
- Zákon č. 357/2015 Z. z., o finančních kontrole a auditu. Dostupný z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2015-357>
- Zákon č. 523/2004 Z. z., o rozpočtových pravidlech veřejné správy. Dostupný z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-523>
- Zákon č. 583/2004 Z. z., o pravidlech rozpočtového hospodaření pro obce a vyšší územní celky. Dostupný z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-583>

## Slovinsko

- Trestní zákoník. Dostupný z: <http://www.pisrs.si/Pis.web/>

## Švédsko

- Trestní zákoník. Dostupný z: <https://www.government.se/government-policy/judicial-system/the-swedish-criminal-code/>

## SOUDNÍ ROZHODNUTÍ

- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 75/2013 – 55.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 95/2014 – 46.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 As 18/2014 – 42.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 202/2007 – 6.
- Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 215/2014 – 40.

## ODBORNÁ LITERATURA A KOMENTÁŘE

- ADAMEC, Martin. Zásada dvojinstančnosti v řízení před správními orgány. In: RAJCHL, Jiří, ed. Správní řád: 10 let v akci. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2016. ISBN 978-80-87975-57-2.
- BAXA, Josef a kol. Daňový řád: komentář. I. díl, (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9. ASPI.
- BOHÁČ, Radim. Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.
- BOUŠKA, Michal, MLYNÁŘ, Robin, RIGEL, Filip. Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Komentář. Wolters Kluwer. Stav ke dni 1. 7. 2017. Dostupný v ASPI.

- CZUDEK, Damian. Daňový proces. Formalizované úkony se zaměřením na doručování. Procedura podatkowa. Sformalizowane czynności prawne, zwłaszcza doręczenia. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity v Brně. 2014.
- HRABÁK, Jan. Správní řád s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-134-9. ASPI.
- KARFÍKOVÁ, Marie; KARFÍK Zdeněk. Právní úprava procesního daňového práva v České republice. In: ETEL, Leonard; TYNIEWICKI Marcin. Finanse publiczne i prawo finansowe - realia i perspektywy zmian: księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu. Białystok: Temida 2, 2012, s. 442 až 447.
- KOHOUTOVÁ, Alena. Dělená správa podle daňového řádu potřetí. In Daňový expert, č. 2/2013. Wolters Kluwer. ASPI.
- KRUPÍČKOVÁ, Lenka. Zákon o Finanční správě České republiky: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-444-3. ASPI. Právní stav k 1. 1. 2017.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9. ASPI.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8.2015. Praha: Leges, 2015. Komentátor. ISBN 978-80-7502-081-9. ASPI.
- MOLNÁR, Zdeněk a kol. Pokročilé vědecké metody. Praha: Profess Consulting, s.r.o., 2012, s. 42. ISBN 978-80-7259-064-3.
- MRKÝVKA, Petra a kol., Finanční právo a finanční správa 2. díl. Masarykova univerzita v Brně, 2004.
- OFIARSKI, Zbigniew. Prawo finansowe. Varšava: C.H. Beck, 2010. ISBN 978-8325511593.

- POTĚŠIL, Lukáš a kol. Správní řád: komentář. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2020. Beckovy komentáře. ISBN 978-80-7400-804-7.
- ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-963-5.
- ŠIROKÝ, Jan. Publikování a presentace výsledků vědy a výzkumu. Olomouc: Moravská vysoká škola Olomouc, o. p. s., 2010. ISBN 978-80-87240-41-0.

## JINÉ ZDROJE

- Dotazníky zaslané oslovenými zástupci následujících zemí: Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Norsko, Portugalsko, Slovensko, Slovinsko, Švédsko.
- Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu. Sněmovní tisk 685/0. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=5&ct=685&ct1=0>.
- Důvodová zpráva k vládnímu návrhu správního řádu. Sněmovní tisk č. 201/0. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=4&CT=201&CT1=0>
- Koncepce Klientyky orientovaná veřejná správa 2030. Schválena usnesením vlády České republiky č. 562 ze dne 25. května 2020. Dostupná z: <https://www.mvcr.cz/clanek/koncepce-klientsky-orientovana-verejna-sprava-2030.aspx>
- Kontrolní závěr Nejvyššího kontrolního úřadu. Kontrolní akce č. 10/08 Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně. Dostupný z: <https://www.nku.cz/scripts/rka/detail.asp?cisloakce=10/08>
- Kontrolní závěr Nejvyššího kontrolního úřadu. Kontrolní akce č. 13/15 Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně. Dostupný: <https://www.nku.cz/scripts/rka/detail.asp?cislo-akce=13/15&rok=0&sestava=0>
- Ministerstvo financí. Projekt Posílení řízení a kontroly veřejných financí - informace Ministerstva financí o projektu financovaném z fondů Evropského hospodářského prostoru 2014-2021.



Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rizeni-a-kontrola-verejnych-financi/posileni-rizeni-a-kontroly-verejnych-fin/zakladni-informace>

- Návrh zákona o řídicím a kontrolním systému ve veřejné správě a o změně některých zákonů (č.j. MF-52741/2013/17). Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN97JJS9FC>
- Návrh zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě, návrh zákona o změně některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě a návrh prováděcích právních předpisů k zákonu o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě (č.j. MF-68424/2014/4701). Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9R6PNTGM>
- Usnesení Kontrolního výboru č. 87 ze 17. schůze dne 7. června 2011. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=3605&ido=956&o=6&kk=5&td=1&n=5>
- Usnesení Kontrolního výboru č. 97 z 19. schůze dne 13. října 2011. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=3605&ido=956&o=6&kk=5&td=1&n=5>
- Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů. Sněmovní tisk č. 595. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=6&t=595>
- Zápis z 19. schůze Kontrolního výboru ze dne 13. října 2011. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=3605&o=6&kk=4>
- Zápis ze 17. schůze Kontrolního výboru ze dne 7. června 2011. Dostupný z: <https://www.psp.cz/sqw/hp.sqw?k=3605&o=6&kk=4>