

**Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta**

Martina Navrátilová

Aplikace správního řádu územními finančními orgány

Disertační práce

Olomouc 2021

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem disertační práci na téma „Aplikace správního řádu územními finančními orgány“ vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje. Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 532 855 znaků včetně mezer.

V Olomouci dne 30. 9. 2021

Martina Navrátilová

Poděkování:

Děkuji své školitelce JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D. za cenné připomínky, které mi poskytla během psaní této práce.

Zvláště chci poděkovat svému muži Alešovi za trpělivost při psaní této disertační práce.

Obsah

Úvod	7
1 Územní finanční orgány a orgány finanční správy	15
1.1 Orgány vykonávající daňovou správu od roku 1948 do roku 1989	16
1.2 Územní finanční orgány	17
1.3 Orgány finanční správy	20
1.4 Dílčí závěr	29
2 Aplikace správního řádu orgány finanční správy v minulosti	33
2.1 Dílčí závěr	38
3 Orgány finanční správy jako správní úřady podle správního řádu	41
4 Význam správního řádu ve Finanční správě České republiky	45
4.1 Oblasti aplikace správního řádu orgány finanční správy	45
4.2 Význam správního řádu ve Finanční správě ČR z pohledu statistických údajů	53
4.3 Dílčí závěr	57
5 Aplikace správního řádu při správě daní?	59
5.1 Otázka subsidiárního použití správního řádu při správě daní	59
5.2 Legislativní ukotvení daňového řízení ve Spolkové republice Německo	77
5.3 Dílčí závěr	82
6 Aplikace správního řádu orgány finanční správy v přestupkovém řízení	86
6.1 Správní řád aplikovaný orgány finanční správy v řízeních o přestupcích upravených zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb	88
6.1.1 Příslušnost orgánu finanční správy k řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb	90
6.1.2 Úkony před zahájením řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb	95
6.1.3 Zahájení řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb	97
6.1.4 Průběh řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb	101
6.1.5 Ukončení řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb	106

6.1.6	Opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutí o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb.....	111
6.1.7	Výkon rozhodnutí o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb	125
6.1.8	Dílčí závěr.....	126
6.2.	Správní řád aplikovaný orgány finanční správy v řízeních o přestupcích upravených v daňovém řádu	129
6.2.1	Příslušnost orgánu finanční správy k řízení o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti.....	132
6.2.2	Úkony před zahájením řízení o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti ...	133
6.2.3	Zahájení řízení o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti	134
6.2.4	Průběh řízení o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti.....	136
6.2.5	Ukončení řízení o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti	139
6.2.6	Opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutí o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti.....	142
6.2.7	Výkon rozhodnutí o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti	143
6.2.8	Dílčí závěr.....	144
7	Aplikace správního řádu orgány finanční správy v průběhu cenové kontroly	146
7.1	Fáze zjišťovací a hodnotící.....	147
7.2	Fáze nápravná.....	155
7.3	Dílčí závěr	155
8	Aplikace správního řádu orgány finanční správy v řízení o přestupcích upravených kontrolním řádem a zákonem o cenách	157
8.1.	Aplikace správního řádu orgány finanční správy v řízení o přestupcích upravených kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly.....	157
8.1.1	Příslušnost k řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly	158
8.1.2	Úkony před zahájením řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly	159
8.1.3	Zahájení řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly	159

8.1.4 Průběh řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly	160
8.1.5 Ukončení řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly	162
8.1.6 Opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutí o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly	164
8.1.7 Výkon rozhodnutí o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly	165
8.1.8 Dílčí závěr.....	165
8.2 Aplikace správního řádu v řízení o přestupcích podle zákona o cenách.....	166
8.2.1 Příslušnost k řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách.....	168
8.2.2 Úkony před zahájením řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách.....	168
8.2.3 Zahájení řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách	168
8.2.4 Průběh řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách.....	169
8.2.5 Ukončení řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách.....	171
8.2.6 Opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutí o přestupku upraveném zákonem o cenách.....	174
8.2.7 Výkon rozhodnutí o přestupku upraveném zákonem o cenách	174
8.2.8 Dílčí závěr.....	174
9 Aplikace správního řádu orgány finanční správy při kontrole výkonu finanční správy.....	176
9.1 Dílčí závěr	178
10 Aplikace správního řádu orgány finanční správy při postupu podle zákona o svobodném přístupu k informacím	180
10.1 Dílčí závěr:	184
11 Aplikace správního řádu orgány finanční správy ve věcech státní služby	185
11.1 Dílčí závěr:	194
Závěr	196
Seznam použitých zdrojů.....	204
Shrnutí (abstrakt).....	216
Klíčová slova	218

Úvod

Cílem disertační práce „Aplikace správního řádu územními finančními orgány“ je přispět k pochopení významu správního řádu v aplikační praxi Finanční správy České republiky a v této souvislosti nastínit realizaci cílů a úkolů orgánů finanční správy prostředky upravenými správním řádem.

Správní řád¹ lze chápat jako soubor procesně právních norem, prostřednictvím kterých se v některých případech realizuje finanční právo hmotné aplikované orgány finanční správy.

Vzhledem k tomu, že ve finanční správě dominuje aplikace daňových právních předpisů orgány finanční správy², kdy dochází k realizaci právních norem upravujících příjmy veřejných fondů daňového a poplatkového charakteru, jež de lege lata vylučují aplikaci správního řádu, je otázkou, v jakých věcech, resp. v případě jakých finančních procesů se použije správní řád. A právě ta skutečnost, že aplikace správního řádu ve finanční (daňové) správě patřila dlouhá léta k okrajovým a v podstatě zanedbaným oblastem působnosti orgánů finanční správy, mi byla podnětem k napsání této práce. Ještě na začátku svého doktorského studia jsem nedohledala žádnou ucelenou monografii či studii o realizaci cílů a úkolů orgánů finanční správy prostředky upravenými správním řádem. Stejně tak uvnitř finanční (daňové) správy absentovala obecná metodika pro úřední osoby aplikující správní řád, včetně zaměření na klíčové oblasti v jednotlivých fázích aplikačního procesu. A tak se zadané téma disertační práce „*Aplikace správního řádu územními finančními orgány*“ stalo pro mě, jako osobu aplikující v profesním životě právo v daňovém a správním řízení, výzvou k rozpracování řady otázek v upozaděné oblasti působení územních finančních orgánů.

S ohledem na skutečnost, že disertační práce je zaměřena hlavně na současný stav, musím již na počátku uvést, že cíle a obsah mé disertační práce významně ovlivní následující dvě legislativní změny.

Z pohledu časové posloupnosti došlo v průběhu mého doktorského studia nejprve k tzv. „institucionální reformě“ daňové správy, a to s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v důsledku čehož přešla působnost *územních finančních orgánů* na orgány finanční správy. Územní finanční orgány zanikly a jejich právními nástupci se staly *orgány finanční správy*. Abych zachovala kontinuitu s tématem disertační práce a

¹ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „správní řád“)

² Vyplývá ze statistických údajů zveřejňovaných Finanční správou ČR každoročně ve zprávách nazvaných *Informace o činnosti Finanční správy České republiky*, dostupných na www.financnisprava.cz.

mohla dospět k tomu, kdo jsou právními nástupci oněch územních finančních orgánů aplikujících správní řád, budu se nejprve zabývat charakteristikou a vývojem územních finančních orgánů (kapitola první). V této souvislosti se například nabízí otázka, zda Generální finanční ředitelství jakožto „neústřední“ správní úřad s celostátní působností bylo také územním finančním orgánem a je namístě jej zahrnout do této práce.

Z hlediska zaměření práce se sice budu věnovat především finanční správě v pojetí činnostním (procesním), avšak nemůžu odhlédnout od skutečnosti, že finanční správa v materiálním a formálním pojetí představují pomyslné spojené nádoby, které se vzájemně ovlivňují. Některé otázky činnostní souvisí s organizační soustavou a strukturou finanční správy. Například právní úpravu správního řízení obsaženou ve správním řádu je nutno vnímat jako systémovou součást širěji pojaté právní úpravy a je třeba ji vykládat mimo jiné i v souvislostech s organizačně právní úpravou postavení příslušných orgánů veřejné správy, neboť pro správné a platnému správnímu stavu odpovídající chápání správního řízení a jeho aplikaci v současné veřejné správě jen se správním řádem zdaleka vystačit nejde.³ Proto se do popředí mého zájmu (v kapitole první) dostává i otázka institucionálního uspořádání orgánů finanční správy jakožto právních nástupců územních finančních orgánů, jak jsem již uvedla výše.

Druhým časovým milníkem majícím vliv na cíle a obsah mé disertační práce je 1. červenec 2017, kdy nabyl účinnosti komplex zákonů tvořící tzv. reformu správního trestání.⁴ Dosavadní právní úprava (účinná do 30. 6. 2017) rozlišovala přestupky fyzických osob a správní delikty podnikajících fyzických osob a právnických osob. Zatímco se projednávání přestupků řídilo procesní úpravou obsaženou v zákoně č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů se subsidiárním použitím správního řádu, správní delikty podnikajících fyzických osob a právnických osob byly projednávány výlučně podle správního řádu s případnými procesními odchylkami uvedenými v zákonech upravujících skutkové podstaty jiných správních deliktů. A právě orgány finanční správy do zmíněné reformy projednávaly především jiné správní delikty podle správního řádu, a to především s ohledem na převažující charakter účastníků řízení, jež správní delikt spáchaly (podnikající fyzické osoby a právnické osoby) a také z důvodu krátké (jednoleté) prekluzivní lhůty stanovené u

³ K tomu podrobně PRŮCHA, Petr. In SKULOVÁ, Soňa a kol. *Správní právo procesní*. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2005, s. 26.

⁴ Základem této reformy jsou především zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích a zákon č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích.

přestupků fyzických osob⁵, neboť přestupek nebylo možné projednat, uplynul-li od jeho spáchání jeden rok. Orgány finanční správy se zpravidla o podezření, že byl přestupek spáchán, dozvídaly až po této lhůtě nebo se o podezření dozvěděly ještě před uplynutím prekluzivní lhůty, ale už přestupek nemohly projednat, neboť by rozhodnutí o přestupku nenabylo právní moci před jejím uplynutím⁶.

Zákonodárce v rámci zmíněné reformy správního trestání⁷ pojmově nahradil správní delikty podnikajících fyzických osob a právnických osob projednávané orgány finanční správy za „přestupky“. V novém pojetí se tak přestupku může dopustit jak fyzická osoba, tak podnikající fyzická osoba a právnická osoba. Základními prameny právní úpravy řízení o přestupcích se stal zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, správní řád a zvláštní zákony, které stanoví příslušnost k projednávání přestupků a případně některé další odchylky od úpravy řízení o přestupcích podle přestupkového zákona⁸. A právě stále ještě relativně nová právní úprava (reforma) přinášející do aplikační praxe orgánů finanční správy zřetelné změny na poli procesní úpravy správního trestání mě vede k cíli demonstrovat význam správního řádu nikoliv izolovaně, ale provázaně se zákonem o přestupcích, případně s dalšími zvláštními zákony, v jednotlivých fázích vybraných přestupkových řízení (kapitoly šestá a osmá).

Již M. T. Cicero tvrdil, že historie je učitelka života.⁹ Vyjdu-li z této myšlenky, mám za to, že k lepšímu pochopení současného stavu aplikace procesních norem orgány finanční správy, tedy i aplikace norem obsažených ve správním řádu, může přispět i odpověď na otázku, podle jakých procesněprávních norem postupovaly zmíněné orgány v minulosti. K dosažení tohoto cíle (v kapitole druhé) se začnu zabývat vývojem procesní úpravy v období státního zřízení nazvaného jako první republika, k němuž se vztahuje přijetí prvorepublikového správního řádu v podobě vládního nařízení č. 8/1928 Sb. z.a n., o řízení ve věcech náležejících do působnosti politických úřadů (správní řízení).

⁵ § 20 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, v tehdy platném znění

⁶ „Nelze připustit, aby rozhodnutí o přestupku nabylo právní moci až po uplynutí prekluzivní lhůty. Pod pojem „projednat“ je totiž třeba zahrnout i konečný výsledek postupu správního orgánu, tedy nabytí právní moci, s níž jsou spojeny významné právní následky. Teprve v okamžiku nabytí právní moci je rozhodnutí o přestupku úplné a neměnné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, sp.zn. 7 As 61/2010)

⁷ zejména zákonem č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích

⁸ KOPECKÝ, Martin. Principy nové úpravy řízení o přestupku. In FRUMAROVÁ, Kateřina a kol.: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 112.

⁹ Marcus Tullius Cicero: „*Historia vero testis temporum, lux veritatis, vita memoriae, magistra vitae, nuntia vetustatis*.“ (Dějiny jsou svědky časů, světlem pravdy, živou pamětí, učitelkou života a poslem minulosti.)

Již v úvodu si dovolím tvrdit, že největší pole působnosti orgánů finanční správy představuje správa daní. A přestože se v případě správy daní jedná o výkon veřejné moci správními orgány v rámci veřejné správy, je v zásadě v teorii i praxi zřejmé,¹⁰ že při správě daní není prostor pro aplikaci správního řádu a že orgány finanční správy nevystupují v postavení správních orgánů podle správního řádu. V této souvislosti považuji za nutné vymezit známá kritéria, podle kterých lze určit, že se orgány finanční správy nacházejí v postavení správních orgánů podle správního řádu (kapitola třetí), a následně vymezit oblasti působnosti, v nichž orgány finanční správy aplikují správní řád (kapitola čtvrtá). A pokud tvrdím, že aplikace správního řádu ve finanční správě nepatří k dominantním oblastem působnosti orgánů finanční správy, považuji za svou povinnost toto své tvrzení demnostrovat i slovy čísel (kapitola čtvrtá).

V souvislosti s výše uvedeným tvrzením, že se při správě daní správní řád (ani subsidiárně) nepoužije, musím nejprve uvést, že stěžejním procesním předpisem upravujícím správu daní je daňový řád¹¹. Daňový řád, účinný od 1.1.2011, byl zpracován v zásadě jako samostatný komplexní procesní kodex, v důsledku čehož právní úprava daňového řízení, resp. správy daní, zůstala oddělena od právní úpravy obecného správního řízení. V tomto směru se objevují názory¹², že existence autonomní procesněprávní normy v podobě daňového řádu je v rozporu s principem jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu. Podle zastánců subsidiárního použití správního řádu při správě daní by měl být daňový řád koncipován jako *lex specialis* k správnímu řádu a upravovat pouze ty otázky, u nichž charakter daňového řízení nezbytně vyžaduje odlišnou úpravu od správního řádu. Některé obecné instituty jsou již řešeny správním řádem a specifika správy daní by měl řešit *lex specialis*. V souvislosti s tím se také tvrdí, že dvojí právní úprava věcně shodné problematiky představuje v konečném důsledku zátěž především pro její adresáty, neboť od nich vyžaduje vyšší míru orientace v jednotlivých právních předpisech.

¹⁰ Např. SKULOVÁ, Soňa a kol. *Správní právo procesní*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2017, s. 34, POUPEROVÁ, Olga. *Pravomoc a působnost správních orgánů*. In RAJCHL, JIŘÍ (ed.). *Správní řád: 10 let v akci*. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2016, s. 79 nebo KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Nakladatelství ANAG, 2010, s. 11 – 12 a 919-920.

¹¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“).

¹² Např. JEMELKA, Luboš. *Princip subsidiarity správního řádu*. Nakladatelství C.H.Beck, s.r.o., Praha 2013, s. 203-205 nebo NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C.H.Beck, 2019, s. 2.

Myšlenka, aby právní úprava daňového procesu nebyla zcela autonomní a zahrnovala jen ty nejdůležitější procesní odchylky s ohledem na charakter a specifika správy daní, je podle mého názoru na místě, jen kdyby výsledkem byla vedle (dnes již rozsáhlého) správního řádu existence stručné procesní právní úpravy obsažené v daňovém řádu, příp. dalších daňových zákonech, obsahující několik málo procesních odchylek. Stav, kdy by vedle sebe existovaly dvě rozsáhlé a komplikované procesní právní úpravy, považuji za náročný právě pro výklad a aplikaci uvedených právních předpisů. Je možné vázat daňové zákony, nejen tedy daňový řád, obsahující procesní úpravu na obecný procesní předpis správního práva jakožto univerzální právní předpis pro postup všech orgánů veřejné moci, aniž by docházelo k řadě interpretačních a aplikačních problémů? Nebo naopak mají pravdu tvůrci daňového řádu¹³, kteří tvrdí, že argumentace volající po subsidiárním podřazení daňového řádu pod správní řád je z obecného pohledu voláním po *vylučném* podřazení daňového práva pod právo správní? Uvádí, že správní právo sice nepochybně a zdánlivě obecně představuje část právního řádu, která upravuje zásady, pojmy a instituty, které v zásadě platí pro veškerou veřejnou správu, avšak správní řád představuje procesní normu, která je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně-právní úpravy, zakládající existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají nikoliv v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně-právních, nota bene specifických vztahů daňově-právních mezi správcem daně a daňovým subjektem. Výše uvedené otázky podrobím zkoumání v kapitole páté.

I tvůrci daňového řádu tvrdí, že zákony by měly být v souladu s principem jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu připravovány provázaně z pohledu celého systému, a to tak, že úpravu společnou upravuje zákon obecný (*lex specialis*) a specifické potřeby dané oblasti řeší zákon zvláštní (*lex specialis*), avšak mají za to, že tento princip lze paušálně uplatňovat pouze v rámci daného právního odvětví, nikoliv pro celou oblast veřejného práva. Specifika daňového práva procesního tedy odůvodňují autonomní procesní právní úpravu v podobě daňového řádu. A v této souvislosti jsem se inspirovala zahraniční právní úpravou. Finanční právo je akceptováno většinou zemí kontinentálního právního systému jako samostatné právní odvětví. Proto mě zaujal německý právní systém, stejně jako u nás kontinentální právní systém, ve kterém je daňové právo „jen“ zvláštní částí správního práva. Dalo by se tedy očekávat, že v rámci jednoho právního odvětví bude jedna obecná procesní

¹³ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., obecná část, s. 8-9.

úprava společná pro správní a daňové řízení. V kapitole páté se budu zabývat tím, zda tomu tak opravdu je.

Oblast „nedaňových agend“ vykonávaná orgány finanční správy je široká. Orgány finanční správy působí v rámci nejrůznějších finančních činností, jejichž právní úprava je roztržštěná v mnoha právních předpisech. A v jakých oblastech aplikují správní řád? Teorie uvádí, že správní řád lze chápat jako soubor procesně právních norem, prostřednictvím kterých se v některých případech realizuje finanční právo hmotné aplikované orgány finanční správy a že se v případě finančních procesů správní řád subsidiárně použije pro naprostou většinu řízení o věcech spadajících do nefiskální části finančního práva, jehož primárním zájmem je regulace samotné podstaty peněz a peněžního systému.¹⁴ A při vymezení oblastí, v nichž aplikují orgány finanční správy správní řád, je také třeba přihlídnout ke skutečnosti, že jednou z nejvýznamnějších oblastí, v níž se správní řád subsidiárně používá v různých oblastech veřejné správy, je přestupkové právo, resp. se používá při vedení přestupkových řízení. Neboť finanční správa funguje zjednodušeně řečeno v kategoriích pravomoci a působnosti, jsou to také esenciální pojmy při vymezení, v jakých oblastech postupují orgány finanční správy podle správního řádu.

Správní řád jakožto obecná úprava postupu správních orgánů při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy upravuje v části první základní zásady činnosti správních orgánů, v části druhé a třetí správní řízení, potažmo správní rozhodnutí, v části čtvrté se věnuje neregulativním úkonům, v části páté veřejnoprávním smlouvám a v části šesté opatřením obecné povahy. Ve vymezených oblastech věcné působnosti si budu klást otázku, v jakém rozsahu aplikují orgány finanční správy správní řád a jakými prostředky mají plnit své úkoly (kapitoly šestá až jedenáctá).

A mám za to, že pro větší srozumitelnost je s tím spojen i úkol přistoupit k stručné charakteristice vytyčených oblastí působnosti.

V návaznosti na výše uvedené cíle a výzkumné otázky můžu již v úvodu formulovat následující hypotézy, které následně potvrdím nebo vyvrátím:

1. hypotéza: Orgány finanční správy aplikují správní řád v rámci finančních činností, jež jsou roztržštěny v mnoha právních předpisech, spadajících do různých subsystémů nefiskální části zvláštní části finančního práva.

¹⁴ MRKÝVKA, Petr a kolektiv. *Finanční právo a finanční správa*. 1. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005, s. 158.

2. hypotéza: Předpokladem pro subsidiární použití správního řádu při správě daní není pouze sjednocení právní úpravy společných institutů (např. doručování, zastupování, počítání lhůt apod.) v jednom procesním předpisu. Především je to sladění výrazných rozdílů zmíněných samostatných právních odvětví (zejména tzv. odvětvoprávních kritérií finančního a správního práva) do jednoho procesního předpisu. Toto sladění bych považovala za podmínku pro to, aby nedošlo k nechtěné změně výkladů některých institutů a následné nežádoucí změně aplikace práva.

Vzhledem k charakteru specifické činnosti orgánů finanční správy v nefiskální části finančního práva, zejména kontroly souladu reálného stavu nakládání s peněžní masou se stavem požadovaným a ukládání sankcí za porušení norem nefiskální části finančního práva, lze vyslovit 3. hypotézu, že orgány finanční správy při aplikaci finančního práva hmotného aplikují část první, druhou, třetí a čtvrtou správního řádu.

Vyjdou-li ze skutečnosti, že jednou z nejdůležitějších oblastí, v níž se správní řád subsidiárně používá v různých oblastech veřejné správy, je přestupkové právo, dovoluji si vyslovit 4. hypotézu, že k nejrozsáhlejšímu okruhu působnosti, ve kterém orgány finanční správy aplikují správní řád, patří oblast vedení přestupkových řízení.

Při psaní disertační práce budu vycházet z odborné literatury, kterou uvedu na konci práce. Jedná se zejména o monografie, komentáře, učebnice, sborníky a odborné články v časopisech. Přistoupím ke kritické analýze řady stávajících právních předpisů, stejně jako ostatních pramenů. Budu vycházet i z judikatury správních soudů, Ústavního soudu a Evropského soudu pro lidská práva. Budu se zabývat i historickými souvislostmi vedoucími k dnešnímu stavu právní úpravy. Určitě se nevyhnu metodě deskripce. Dojde i k využití komparace, například při srovnání vybraných aspektů správního a daňového řízení či srovnání některých institutů ve správním a přestupkovém řízení. Některá svá tvrzení doložím i statistickými údaji zveřejněnými Finanční správou ČR.

Pokud jde o problematiku správního řádu, existuje celá řada publikací zabývajících se správním řádem jako celkem, jednotlivými jeho částmi nebo vybranými instituty, z kterých čerpám a uvádím je na konci této práce. Chybí však studie či monografie, jaký je význam správního řádu v aplikační praxi Finanční správy České republiky, v jakých oblastech a v jakém rozsahu je orgány finanční správy aplikován, a právě k bližšímu poznání této problematiky bych chtěla svou práci přispět.

Jsem si vědoma toho, že vzhledem k mnoha okruhům, ve kterých orgány finanční správy aplikují správní řád, bude stav zpracování tématu spíše fragmentovaný a poměrně kusý a bude se obracet spíše jen k některým otázkám a problémům. Současně však může vytvořit základ pro podrobnější studii, případně pro více studií, když umožní na každou kapitolu navázat a rozvést ji do samostatné práce.

1 Územní finanční orgány a orgány finanční správy

Mám-li podat ucelený pohled na problematiku uvedenou v názvu disertační práce „Aplikace správního řádu územními finančními orgány“, musím se nejprve zaměřit na jeden z klíčových pojmů tohoto tématu, kterým jsou „územní finanční orgány“.¹⁵

Neboť současná právní úprava s účinností od 1.1.2013 již tuto terminologii opustila, resp. s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky přešla působnost územních finančních orgánů na orgány finanční správy, musím se, dříve než bude možné charakterizovat současnou právní úpravu, zabývat analýzou vývoje orgánů vykonávajících správu daní a poplatků. Chci tak učinit zejména z toho důvodu, abych zachovala kontinuitu s tématem disertační práce a následně mohla dospět k závěru, kdo jsou v současné době oněmi „územními finančními orgány“, přesně řečeno právními nástupci územních finančních orgánů aplikujícími správní řád.

Finanční správu lze členit na dílčí sféru organizace (tzv. formální či institucionální pojetí) a činnosti (tzv. materiální pojetí). Z hlediska zaměření této práce se budu věnovat především finanční správě v pojetí činnostním (procesním), avšak nemůžu odhlédnout od skutečnosti, že finanční správa v materiálním a formálním pojetí představuje pomyslnou spojenou nádobu, jejíž složky se vzájemně ovlivňují. Některé otázky činnostní souvisí s organizační soustavou a strukturou finanční správy. Proto se do popředí mého zájmu dostává i otázka institucionálního uspořádání orgánů finanční správy. Určitě je v této souvislosti důležitá otázka, jaká je struktura finanční správy v rovině řídicí a instanční v důsledku tzv. institucionální reformy daňové správy ústící ve vznik finanční správy s účinností od 1.1.2013.

¹⁵ Části této kapitoly jsem během doktorského studia publikovala v následujících příspěvcích:
 NAVRÁTILOVÁ, Martina. Vliv novely soudního řádu správního na finanční správu ČR. SLÁDEČEK, Vladimír. MELOTÍKOVÁ, Petra (eds.). *Aktuální otázky správního soudnictví (zejména v souvislosti s novelou soudního řádu správního provedenou zákonem č. 303/2011 Sb.)*. Praha: Leges, 2013 s. 50-58.
 NAVRÁTILOVÁ, Martina: Institucionální reforma daňové správy v České republice. KISELYOVÁ, Zuzana [et al.]. *Milníky práva v stredo európskom priestore 2013*, I. část, Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013, s. 487-492.
 NAVRÁTILOVÁ, Martina: Vývojové tendence v organizaci finanční správy. In: SLÁDEČEK, Vladimír. FRUMAROVÁ, Kateřina, MELOTÍKOVÁ, Petra (eds.). *Organizace státní správy-vývojové tendence*. Praha: Leges, 2014, s. 228-236.

1.1 Orgány vykonávající daňovou správu od roku 1948 do roku 1989

Nebot' o aplikaci „správního řádu“ orgány daňové, resp. finanční správy na území našeho státu lze hovořit, což rozvedu v další kapitole této práce, až v období od konce druhé světové války do současné doby, pozastavím se tak s uvedenou analýzou v této době, abych mohla dospět k závěru, jaké orgány nesly označení „územní finanční orgány“.

Zatímco jedním z hlavních úkolů v počátečním období nově vzniklé Československé republiky od roku 1918 byla nutnost oddělit správu daní od správy politické, po převzetí moci komunistickou stranou došlo k návratu již dříve zrušeného, a sice spojení správy daňové se správou politickou. Zákonem č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory (dále jen „zákon č. 281/1948 Sb.“) bylo stanoveno, že „finanční správu vykonávají v první stolici okresní národní výbory, v druhé stolici krajské národní výbory“.¹⁶ U těchto národních výborů byly zřízeny finanční referáty pro „obstarávání finanční správy“.¹⁷ Koncem roku 1948 tak zanikla zemská finanční ředitelství, okresní finanční ředitelství, berní správy, berní úřady, úřady důchodkové kontroly, poplatkové úřady apod. Na finančních referátech (od roku 1954 přejmenované na finanční odbory) okresních a krajských národních výborů byla vytvořena daňová oddělení, která zajišťovala správu daní.¹⁸

Vládním nařízením č. 107/1967 Sb., o zabezpečení vztahů organizací ke státnímu rozpočtu se k 1.7.1967 vytvořily na okresních a krajských národních výborech namísto daňových oddělení daňových odborů nové odbory, a sice odbory státních financí. Zřízení těchto odborů bylo předstupněm k vytvoření samostatných orgánů daňové správy. Tyto odbory převzaly do své kompetence správu veškerých daní plynoucích do státního rozpočtu, ostatní daně plynoucí do rozpočtů národních výborů zůstaly nadále ve správě národních výborů. Ke dni 1.července 1970 byly zákonem č. 33/1970 Sb., o finančních správách z dosavadních odborů státních financí národních výborů¹⁹ zřízeny okresní finanční správy řízené krajskými finančními správami.

Národní výbory²⁰ spravovaly tzv. malé daně, konkrétně daň z příjmů obyvatelstva, daň z příjmů občanů ze zemědělské výroby, pozemkovou daň placenou občany, zemědělskou daň podniků řízených nebo založených národními výbory, důchodovou daň, domovní daň, místní

¹⁶ § 1 odst. 1 zákona č. 281/1948 Sb.

¹⁷ § 2 zákona č. 281/1948 Sb.

¹⁸ BONĚK, Václav. *Kapitoly z dějin daňové správy v českých zemích., studijní (interní) materiál Finanční správy ČR*, s. 35.

¹⁹ § 10 zákona č. 33/1970 Sb., o finančních správách, ve znění k 1.7.1970.

²⁰ V té době byl normou upravující pravomoci národních výborů zákon č. 69/1967 Sb. o národních výborech.

poplatky, správní poplatky vybírané národními výbory a pokuty ukládané národními výbory.²¹ Ostatní daně a poplatky spravovaly okresní finanční správy řízené krajskými finančními správami. Finanční správy a národní výbory tak v roce 1989 tvořily dvě soustavy správních orgánů vykonávající daňovou správu.

1.2 Územní finanční orgány

S novou společenskou situací po roce 1989 bylo nutné zavést nový daňový systém, včetně nové organizace daňové správy. Zásadní reformu výše zmíněné daňové soustavy představovalo přijetí zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“), jehož účinností k 1.1.1991 zahájily svou činnost územní finanční orgány. V samotném názvu tohoto zákona přijatého před účinností ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky se promítl dřívější důraz, kladený tehdejší ústavou, na používání termínu orgán (správní orgán, orgán státní správy) namísto používání termínu (správní) úřad.²²

V té době byly územními finančními orgány zřízeny finanční úřady a finanční ředitelství, jež jakožto regionální úřady byly podřízeny ústřednímu orgánu státní správy Ministerstvu financí České republiky.

Cílem se stalo daňovou správu více přiblížit občanům, a dosavadní „okresní“ organizace finančních správ se jevily jako nevyhovující. Neexistovaly počítače, e-mailová pošta ani mobilní telefony i počet služebních aut byl minimální, okresní finanční správy byly málo personálně početné, proto se základním článkem pro výkon správy daní staly finanční úřady, jejichž obvody byly menší než územní obvody stávajících okresů.²³ Na území dnešní České republiky bylo zřízeno 218 finančních úřadů a tento počet byl jistě ovlivněn častým tlakem různých obcí, aby právě v jejich městě byl zřízen finanční úřad. Sídla a územní obvody finančních úřadů vymezovala Vyhláška ministerstva financí České republiky č. 588/1990 Sb., kterou se stanoví sídla a územní působnost finančních ředitelství a zřizují se finanční úřady a stanoví jejich územní působnost. Změnou této vyhlášky, provedenou vyhláškou č. 604/1992 Sb., došlo s účinností k 1.1.1993 k rozšíření počtu finančních úřadů na 222.

²¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 531/1990 Sb., obecná část, bod 1. Charakteristika současného stavu.

²² Ke vztahu pojmů správní úřad a správní orgán srov. SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2013, s. 263.

²³ Okresy podle zákona č. 36/1960 Sb., o územním členění státu, v tehdy platném znění.

Od 1.1.1991 bylo zřízeno 8 finančních ředitelství se sídlem v Brně, Ostravě, Hradci Králové, Českých Budějovicích, v Plzni, v Ústí nad Labem, v Praze a Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, jejichž počet se (ani se zřízením vyšších územních samosprávných celků) nezměnil až do 1.1.2013, kdy došlo k jejich zrušení.

Finanční úřady a finanční ředitelství jako přímí vykonavatelé státní správy²⁴ neměly status právnické osoby²⁵, jednalo se o organizační složky státu podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích (dále jen „zákon o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích“). Pouze finanční ředitelství byla zřízena jako rozpočtové organizace, resp. účetní jednotky²⁶ ve smyslu zákona o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích, nadané oprávněním hospodařit s majetkem státu (§ 9 zákona o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích).

Novelou zákona o územních finančních orgánech provedenou zákonem č. 311/1999 Sb. s účinností od 1.1.2000 došlo k vymezení územní působnosti finančních úřadů a finančních ředitelství v přílohách zákona o územních finančních orgánech²⁷ a výše zmíněné vyhlášky Ministerstva financí byly zrušeny. Územní působnost územních finančních orgánů tak byla upravena v souladu s čl. 79 Ústavy ČR.²⁸ Dvoustupňová soustava územních finančních orgánů byla nadále tvořena 222 finančními úřady a 8 finančními ředitelstvími, přičemž v území okresu existoval 1 až 5 finančních úřadů. Vymezená územní působnost finančních úřadů zásadně respektovala hranice okresů (s výjimkou Finančního úřadu v Pečkách).²⁹

V důsledku zřízení nových krajů v roce 2000 nedošlo, jak jsem již uvedla výše, ke změně počtu finančních ředitelství, ale k 1.1.2001³⁰ došlo k přesunu řady finančních úřadů do

²⁴ K pojmu přímí vykonavatelé veřejné správy (státní správy) srov. SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2013, s. 262.

²⁵ Stát tak jako účastník právních vztahů je právnickou osobou a jeho orgány nemají samostatné právní osobnosti. Došlo se tak k závěru, že tyto orgány nemohou být s nikým v právním poměru, ani se státem, a na druhé straně pojmově splývají v jedno se státem představující právní osobu. Takový orgán jím zastoupené právnické osoby (myšleno i státu) nazval František Weyr „neosobní“ či „nesamostatný“ (srov. WEYR, František. *Teorie práva*. Brno-Praha: Nakladatelství Orbis, 1936, str. 117-118).

²⁶ Novelou zákona o územních finančních orgánech provedenou zákonem č. 444/2005 Sb. došlo v ustanovení § 10 k odstranění pojmu „rozpočtová organizace“ a jeho nahrazení pojmem „účetní jednotka“.

²⁷ Podle § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona o územních finančních orgánech ve znění zákona č. 311/1999 Sb. jsou názvy, sídla a územní působnost finančních úřadů a finančních ředitelství vymezeny v příloze č. 1 a č.3 k tomuto zákonu.

²⁸ Čl. 79 Ústavy ČR: „*Ministerstva a jiné správní úřady lze zřídit a jejich působnost stanovit pouze zákonem.*“

²⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 444/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, obecná část, s. 43.

³⁰ Změna byla provedena zákonem č. 132/2000 Sb., o změně a zrušení některých zákonů souvisejících se zákonem o krajích, zákonem o obcích, zákonem o okresních úřadech a zákonem o hlavním městě Praze.

působnosti jiného finančního ředitelství, protože jednotlivá finanční ředitelství byla druhoinstančním orgánem pro finanční úřady jednoho (středočeský, jihočeský) až tří (jihomoravský) krajů. Obvod finančního ředitelství obsahoval vždy území jednoho až tří krajů a žádný kraj nemohl zasahovat do obvodu dvou či více finančních ředitelství. Od 1.1.2001 tak např. Finanční úřad v Prostějově přešel do působnosti Finančního ředitelství v Ostravě z působnosti Finančního ředitelství v Brně.

Zákonem č. 314/2002 Sb., o stanovení obcí s pověřeným obecním úřadem a stanovení obcí s rozšířenou působností bylo stanoveno 205 obcí s rozšířenou působností (tzv. obce III. stupně). Prováděcí vyhláškou č. 388/2002 Sb. k tomuto zákonu byly stanoveny správní obvody těchto obcí. Přizpůsobit územní působnost územních finančních orgánů plně správním obvodům obcí s rozšířenou působností by představovalo zrušení 27 finančních úřadů a vytvoření nových 27 finančních úřadů, příp. posílení ostatních úřadů. Analýza Ministerstva financí ukázala tuto variantu z pohledu nepřiměřených nákladů jako nepřijatelnou.³¹ Vládní snahou se stalo přizpůsobit územní působnost územních finančních orgánů v maximální možné míře správním obvodům obcí s rozšířenou působností. Novelou zákona o územních finančních orgánech provedenou zákonem č. 444/2005 Sb. došlo s účinností od 1.1.2006 k upuštění vymezení územní působnosti finančních úřadů výčtem jednotlivých obcí a vojenských újezdů a vymezení územní působnosti bylo provedeno pomocí správních obvodů obcí s rozšířenou působností, příp. správních obvodů obcí s pověřeným obecním úřadem. Na území hl. města Prahy došlo k vymezení územní působnosti finančních úřadů pomocí územních obvodů městských částí, na území města Brna došlo k vymezení územní působnosti pomocí katastrálních území a na území Ostravy za pomoci městských obvodů. Počet finančních úřadů byl s účinností od 1.1.2007³² redukován z 222 na celkový počet 199 tak, že 23 finančních úřadů v obcích s pověřeným obecním úřadem byly transformovány na územní pracoviště finančních úřadů sídlících v obcích s rozšířenou působností. Územní působnost finančních úřadů ve velkých městech Praha, Brno a Ostrava zůstala i od 1.1.2007 stanovena územními obvody, katastrálními územími nebo městskými obvody.

³¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 444/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, obecná část, s. 44.

³² Vyhláška č. 541/2006 Sb., kterou se zřizují pracoviště finančních úřadů

K 1.1.2011 zařadil zákonodárce do soustavy územních finančních orgánů Generální finanční ředitelství³³ se sídlem v Praze. Tento úřad vznikl vyčleněním části odborů Ministerstva financí, zařazených do sekce ministerstva nazvané Ústřední finanční a daňové ředitelství, která se zabývala právě řízením dosavadních územních finančních orgánů.³⁴ Vzniklo jako „neústřední“ správní úřad s celostátní působností³⁵, zjednodušeně řečeno jako nejvyšší správní úřad pro správu daní, podřízený ministerstvu financí. K 1.1.2011 přestala být finanční ředitelství účetními jednotkami a stala se vnitřními organizačními jednotkami samostatné účetní jednotky Generálního finančního ředitelství. Jinak řečeno Generální finanční ředitelství od 1.1.2011 převzalo provozní a pracovněprávní záležitosti, jež byly dosud svěřeny jednotlivým finančním ředitelstvím. Došlo tak k centralizaci správy hospodářských a pracovněprávních otázek (tzv. obslužných činností) nutných k zabezpečení územních finančních orgánů.

Novelou zákona o územních finančních orgánech³⁶ s odloženou účinností k 1.1.2012 došlo ke zřízení tzv. Specializovaného finančního úřadu se sídlem v Praze. Tento finanční úřad s vymezenou celostátní územní působností pro vybrané subjekty začal vykonávat správu zásadně všech kompetencí, které náleží finančním úřadům. Podle ustanovení § 9a novelizovaného zákona o územních finančních orgánech se vybranými subjekty rozuměly zejména banky, pojišťovny, zajišťovny a právnické osoby s ročním obrátem nad 2 miliardy Kč. V roce 2012 byl Specializovaný finanční úřad podřízen Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu jakožto ředitelství s celostátní působností pro vybrané subjekty (§ 9a odst. 2 zákona o územních finančních orgánech).

1.3 Orgány finanční správy

Mám za to, že důvodem pro přijetí nové kompetenční normy v podobě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále také „ZFS“ nebo „zákon o Finanční správě“), která po dvaceti letech zrušila zákon o územních finančních orgánech a tím ukončila dvacet

³³ Bylo zřízeno zákonem č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

³⁴ Podrobně viz Důvodová zpráva k zákonu č. 456/2011 Sb., zvláštní část, s. 23-27.

³⁵ Blíže k pojmu „neústřední“ správní úřad s celostátní působností srov. SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2013, s. 288-290.

³⁶ Zákon č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

let existence územních finančních orgánů (tzv. institucionální reforma finanční správy), byla potřeba modernizace daňové správy, zvýšení její kvality a efektivity a v neposlední řadě snížení počtu finančních úřadů. Nikoliv nepodstatným a spíše určujícím důvodem pro přijetí návrhu zákona o Finanční správě byla předpokládaná transformace Finanční správy ČR do podoby jednoho inkasního místa.

S myšlenkou vytvoření Finanční správy ČR je třeba se vrátit do minulosti k „Projektu vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů“ (dále jen „Projekt JIM“). Projekt JIM dle usnesení vlády ČR č. 1336 z 3.11.2008 předpokládal vytvoření jednoho inkasního místa pro daně, clo a veřejnoprávní pojistné na bázi orgánů samostatné finanční správy, tj. vytvoření Finanční správy České republiky jako dvoustupňové organizační soustavy správních úřadů, které budou základem jednoho inkasního místa. Naplnění konceptu JIM mělo spočívat v tom, že daňový subjekt bude pouze v rámci jednoho inkasního místa komunikovat s finančními úřady, celními úřady, orgány sociálního zabezpečení a zdravotními či úrazovými pojišťovny namísto dosavadního stavu, kdy daňový subjekt musí komunikovat zvlášť s finančními úřady, celními úřady, orgány správy sociálního zabezpečení a zmíněnými pojišťovny. Po věcné stránce Projekt JIM mimo jiné předpokládal reorganizaci daňové správy s radikálním snížením počtu finančních úřadů, převod kompetencí k výběru pojistného na sociální a zdravotní pojištění z České správy sociálního zabezpečení, resp. zdravotních pojišťoven na JIM a převod fiskálních kompetencí celních orgánů na JIM (zejména výkon správy spotřebních daní).³⁷

Uvedený název „finanční správa“, resp. „orgány finanční správy“ byl tak zvolen s ohledem na základní funkce orgánů daňové správy, zahrnující jak výkon správy daní, tak výkon dalších kompetencí obecného finančního (tedy nikoliv pouze daňového) charakteru a s ohledem na předpokládanou transformaci Finanční správy ČR do podoby jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů, které převezme též výběrčí funkce ve vztahu k dalším příjmům.³⁸

Poté, co s účinností k 1.1.2013 došlo k vytvoření finanční správy, vláda se dne 2.7.2014 usnesla³⁹, že upouští od realizace jednoho inkasního místa.

³⁷ Podrobně viz MINISTERSTVO FINANČÍ. *Studie proveditelnosti Ministerstva financí Jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM) ze dne 7.10.2011*, [online], [citováno 3.února 2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/archiv/jedno-inkasni-misto/studie-proveditelnosti>.

³⁸ Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 456/2011 Sb., zvláštní část, s. 23.

³⁹ Viz usnesení vlády ČR č. 498 ze dne 2.7.2014, k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Vytvoření výše uvedeného Generálního finančního ředitelství k 1.1.2011 a Specializovaného finančního úřadu k 1.1.2012 tak bylo považováno za tzv. nultou fázi pro realizaci Projektu JIM. S účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, ve znění pozdějších předpisů⁴⁰ (dále také „ZFS“ nebo „zákon o finanční správě“) došlo k 1.1.2013 k vytvoření Finanční správy České republiky⁴¹, jež mělo představovat výstup fáze I postupu implementace JIM (jednoho inkasního místa), jejíž součástí je Generální finanční ředitelství a Specializovaný finanční úřad.

Tato institucionální reforma daňové správy dále představovala vznik „14+1“ finančních úřadů jakožto územně (vertikálně) dekoncentrovaných správních úřadů.⁴² 14 z nich nově sleduje správně územní uspořádání státu, resp. uspořádání vyšších územních samosprávných celků a nesou názvy odpovídající názvům 14 krajů (např. Finanční úřad pro Olomoucký kraj) (§ 8 ZFS), přičemž patnáctým úřadem se stal již vytvořený Specializovaný finanční úřad se sídlem v Praze se 6 územními pracovišti⁴³ (§ 8 a § 11 ZFS).

Z dosavadních 199 finančních úřadů a z pobočky Praha-východ byla vytvořena územní pracoviště nově vzniklých finančních úřadů, a nově vzniklo Územní pracoviště v Nepomuku.

Stávající finanční ředitelství se sídlem v Brně, Ostravě, Hradci Králové, Českých Budějovicích, v Plzni, v Ústí nad Labem, v Praze a Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu byla k 1.1.2013 zrušena a jediným orgánem druhé instance s vymezenou celostátní působností v daňovém, resp. správním řízení a postupech vedených finančními úřady se stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně (§ 5 ZFS). Ve zřízení jednoho odvolacího orgánu v podobě Odvolacího finančního ředitelství spatřuji zřejmý prvek posilující zásadu právní jistoty, kdy by v obdobných případech mělo být odvolacím orgánem rozhodováno stejně se zpětnou vazbou na činnost (rozhodování) finančních úřadů.

⁴⁰ Do nabytí účinnosti k 1.1.2013 byl zákon novelizován zákony č. 448/2011 Sb. a č. 407/2011 Sb.

⁴¹ Podle § 1 odst. 1 ZFS „je Finanční správa České republiky soustavou správních orgánů pro výkon správy daní.“ Ustanovení § 1 odst. 2 ZFS uvádí, že „jako orgány Finanční správy České republiky (dále jen „orgány finanční správy“) se zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu“. Z § 1 odst. 4 ZFS plyne, že „Generální finanční ředitelství je účetní jednotkou. Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady nejsou účetními jednotkami a pro účely hospodaření s majetkem státu, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství.“

⁴² K principu dekoncentrace viz SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2013, s. 268-269.

⁴³ SFÚ má 6 územních pracovišť v Brně, v Českých Budějovicích, v Hradci Králové, v Ostravě, v Plzni a v Ústí nad Labem zřízených Vyhláškou č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, které se nacházejí v jejich sídle.

Z výše uvedeného vyplývá, že správními úřady jsou Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady. Jejich věcná a územní působnost vyplývá ze ZFS. Jde tedy o správní úřady, které byly zřízeny a jejichž působnost byla v souladu s čl. 79 odst. 1 Ústavy ČR⁴⁴ stanovena zákonem, a představují svébytného nositele veřejné moci⁴⁵ a přímého vykonavatele veřejné správy. Jinak řečeno, můžu také uvést, že orgány finanční správy jsou orgány státu, vykonávající veřejnou moc jen v těch případech a vztazích, pokud vykonávají státní moc. Vedle toho mohou být subjekty soukromého práva. Tak je tomu např. na poli hospodaření, kdy je účetní jednotkou pouze Generální finanční ředitelství, jež za finanční úřady a Odvolací finanční ředitelství, které, byť jsou organizačními složkami státu, nejsou účetními jednotkami, ale vnitřními organizačními jednotkami Generálního finančního ředitelství (§1 odst. 4 zákona o Finanční správě ČR).

S ohledem na výše uvedené lze shrnout, že soustavu orgánů finanční správy tvoří Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a „14+1“ finančních úřadů.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že dnešní strukturu Finanční správy ČR bychom mohli shrnout i číselně jako „14+1+1+1“ nebo „15+1+1“, kdy poslední jedničku vždy představuje Generální finanční ředitelství (dále také „GFŘ“) a druhou jedničkou v součtu je Odvolací finanční ředitelství (dále také „OFŘ“).⁴⁶ „14+1“ či „15“ představuje počet finančních úřadů,

⁴⁴ D. Hendrych uvádí, že Ústava používá pojem správní úřad v čl. 79 ve smyslu organizačním (institucionálním), nikoliv funkčním. Za úřad se považuje každá trvalá organizační jednotka, která je zřízena k tomu, aby plnila veřejné úkoly, a která není právnickou osobou, nýbrž toliko organizační složkou právnické osoby. Úřad není v tomto smyslu spojován s konkrétními osobami, které obstarávají agendu úřadu. Úřad existuje bez ohledu na vnitřní personální proměny (viz HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní věda-Teorie veřejné správy*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 134). V jiné učebnici ještě D. Hendrych uvádí, že organizační jednotka může být koncipována jako správní úřad jen tehdy, pokud plní veřejné úkoly prostředky veřejného práva. Pozice správního úřadu nepřísluší těm zařízením a podnikům, které plní veřejné úkoly, ale jen prostředky soukromého práva. Správní úřady jsou součástí moci výkonné, nástrojem, jehož prostřednictvím stát přímo plní své úkoly a funkce (viz HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo: obecná část*. 9. vydání. Praha: C.H.Beck, 2016, s. 67).

⁴⁵ Pojem „veřejná moc“ vymezil Ústavní soud ČSFR v usnesení ze dne 19.3.1992, sp.zn. II ÚS 18/92 jako „takovou moc, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů, ať již přímo či zprostředkovaně. Subjekt, o jehož právech rozhoduje orgán veřejné moci, není s ním v rovnoprávném postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu. Veřejnou moc vykonává stát především prostřednictvím orgánů moci zákonodárné, výkonné a soudní a za dalších podmínek ji může vykonávat prostřednictvím dalších subjektů. Kritériem pro určení, zda i jiný subjekt jedná jako orgán veřejné moci, je skutečnost, zda konkrétní subjekt rozhoduje o právech a povinnostech jiných osob a tato rozhodnutí jsou státní mocí vynutitelná, nebo zda může stát do těchto práv a povinností zasahovat“. Takový názor považoval Nejvyšší správní soud ČR za zjednodušující a doplnil tak ve svém rozsudku ze dne 24.11.2011 sp.zn. 7 As 66/2010 (č. 2597/2012 Sb. NSS), že „o jednání veřejné moci mající veřejnoprávní povahu může jít v případě, kdy ten, kdo jedná, jedná nevrchnostensky, avšak jako subjekt v určitém ohledu privilegovaný či pověřený veřejnou mocí určitým způsobem v určité oblasti jednat, tedy z důvodu založeného na jeho specifickém vztahu k veřejné moci“.

⁴⁶ K tomu také JEROUŠEK, David. Zákon o Finanční správě ČR- základ finanční správy státu. In *Dny práva 2012-Days of Law 2012*. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 2037 [cit.15.5.2018]. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/index.html.

kdy Specializovaný finanční úřad je považován za finanční úřad *sui generis* především z pohledu zákona o Finanční správě České republiky. V případech, kdy byla nová struktura Finanční správy ČR veřejnosti prezentována (pouze) jako „14+1“⁴⁷, je tak podle mého názoru nesprávné, neboť takové označení zohledňuje jen částečné změny spojené s institucionální reformou.

Ministerstvo financí

Byť je ze zákona o Finanční správě zřejmé, že Ministerstvo financí není orgánem Finanční správy ČR⁴⁸, svěřuje mu uvedený zákon řídicí a další kompetence vykonávané orgány finanční správy.⁴⁹ Především mu uvedená norma svěřuje řídicí pravomoc⁵⁰ vůči GFŘ, které je součástí rozpočtové kapitoly ministerstva.⁵¹ Pokud jde o subordinační a instanční vztahy, vystupuje Ministerstvo financí vůči GFŘ nejen v nadřízenosti řídicí, ale i nadřízenosti instanční.

Dále musím zmínit normotvornou pravomoc Ministerstva financí, stanovit vyhláškou vzory služebního průkazu⁵² (§ 16 odst. 2 ZFS) a vyhláškou zřizovat či rušit územní pracoviště finančních úřadů, které se nenacházejí v jejich sídle⁵³ (§ 8 odst. 5 ZFS). Ministerstvo financí, stejně jako orgány finanční správy, má pravomoc v zákonem stanoveném rozsahu požadovat informace od povinných subjektů vymezených v § 18 ZFS, přičemž zmíněné ustanovení předpokládá i vzájemnou spolupráci Ministerstva financí a orgánů finanční správy při výměně získaných informací.

Generální finanční ředitelství

Zákon o územních finančních orgánech vymezoval, že do působnosti Generálního finančního ředitelství patří spolupůsobení na poli přípravy a návrhů příslušné právní úpravy a

⁴⁷ Zejména politickou reprezentací byla reorganizace Finanční správy prezentována jako nahrazení stávajících 199 finančních úřadů pouhými 14 finančními úřady (viz např. ČT24. *Kalousek vyráží do boje s úniky-ze 199 finančních úřadů zbude 14.* [online] 19.5.2011. [citováno 15.května 2018]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/1264837-kalousek-vyrazi-do-boje-s-uniky-ze-199-financnich-uradu-bude-14>).

⁴⁸ Např. ustanovení § 18 odst. 1 ZFO nebo § 20 odst. 2 ZFO rozlišují Ministerstvo financí od orgánů finanční správy.

⁴⁹ Dle zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů zůstává Ministerstvo financí orgánem legislativním, analytickým a koncepčním a náleží mu oblast daňové politiky a mezinárodních vztahů.

⁵⁰ § 1 odst.3 ZFS: „*Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí.*“

⁵¹ Viz § 1 odst. 5 ZFS.

⁵² V současnosti se jedná o vyhlášku č. 81/2019 Sb., o vzorech služebního průkazu v orgánu finanční správy.

⁵³ V současnosti se jedná o Vyhlášku č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech.

to nejen české, ale i mezinárodní, působení v oblasti mezistátních a mezinárodních styků, realizace úkolů z toho vyplývajících⁵⁴, spolupráce s ministerstvem financí⁵⁵, analytická a koncepční činnost⁵⁶ a svou řídicí a organizující činností působí na finanční ředitelství, a tím i na finanční úřady na území celého státu. Dále zmíněný zákon stanovil, že GFŘ může v odůvodněných případech pověřit provedením úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů v rámci správy daní nebo v rámci výkonu jiných působností jiný než místně příslušný územní finanční orgán a dále mu byla svěřena řada pravomocí, které byly svěřeny primárně nižším územním finančním orgánům.⁵⁷

Postavení GFŘ jako orgánu finanční správy s celostátní působností se účinností zákona o Finanční správě ČR prakticky nezměnilo. Nadále je GFŘ nadáno pravomocemi, které jsou svěřeny i nižším orgánům finanční správy⁵⁸, které jsou rozšířeny o jedinečné pravomoci, jak jsem již výše uvedla, zejména v oblasti mezinárodní administrativní spolupráce a mezinárodní pomoci při správě daní⁵⁹ (byť z pověření Ministerstva financí), dále plní GFŘ analytické a koncepční úkoly a působí na poli legislativního procesu a sjednávání mezinárodních smluv.⁶⁰

Pokud jde o subordinační a instanční vztahy, vystupuje GFŘ jako instančně nadřizený toliko vůči Odvolacímu finančnímu ředitelství v konkrétním správním řízení, ale jako metodicky nadřazený (řídicí) orgán působí vůči všem orgánům finanční správy, tedy nejenom vůči Odvolacímu finančnímu ředitelství, ale i vůči všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu. GFŘ již tedy nepůsobí na finanční úřady na území státu nepřímo prostřednictvím finančních ředitelství, ale řídí všechny orgány finanční správy společně.

Odvolací finanční ředitelství

Odvolací finanční ředitelství (dále také „OFŘ“) stejně jako Generální finanční ředitelství vykonává působnost po celém území České republiky, a pokud zákon hovoří, že je

⁵⁴ Srov. § 4a odst. 1 písm. b) zákona o územních finančních orgánech

⁵⁵ Srov. § 4a odst. 1 písm.c) zákona o územních finančních orgánech

⁵⁶ Srov. § 4a odst. 1 písm.c) zákona o územních finančních orgánech

⁵⁷ V souladu s § 4a odst. 1 písm. e) zákona o územních finančních orgánech byla GFŘ svěřena pravomoc vykonávat správu daní, provádět řízení o přestupcích a jiných správních deliktech v oboru své působnosti, z pověření ministerstva přezkoumávat hospodaření vybraných subjektů.

⁵⁸ § 4 ZFS

⁵⁹ § 4 odst. 3 ZFS

⁶⁰ § 4 odst. 2 ZFS

„správním orgánem nejbližše nadřízeným finančním úřadům“⁶¹, rozumí se tím, že od 1.1.2013 je orgánem druhé instance v daňovém, resp. správním řízení a postupech vedených finančními úřady. OFŘ tak vystupuje v pozici orgánu instančně nadřízeného finančním úřadům a Specializovanému finančnímu úřadu, avšak z pohledu subordinačních vztahů ve srovnání s fungováním dřívějších finančních ředitelství již neřídí finanční úřady a samo, stejně jako finanční úřady, je řízeno Generálním finančním ředitelstvím.

Finanční úřady a jejich územní pracoviště

Tvrzení, že k 1.1.2013 zaniklo 199 finančních úřadů a vzniklo 14 nových, je pravdivé, ale fakticky se tehdejších 199 finančních úřadů stalo územními pracovišti nových finančních úřadů. Z dosavadních 8 finančních ředitelství v sídlech krajů se staly finanční úřady, resp. řídicí úroveň finančních úřadů, a vedle toho „na zelené louce“ bylo zřízeno dalších 6 finančních úřadů. Postavení Specializovaného finančního úřadu je obdobné a liší se od ostatních finančních úřadů pouze v tom, že vykonává správu daní vůči tzv. vybraným subjektům. Stanoví-li však zákon, že Specializovaný finanční úřad vykonává určitou působnost jako jediný z finančních úřadů, je pro účely výkonu této působnosti příslušným i pro jiné než vybrané subjekty.⁶²

V rámci hierarchie finanční správy představují finanční úřady základní článek této soustavy, nejsou jim tedy podřízeny žádné další orgány finanční správy.⁶³ Jedná se o organizační složky státu podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

Územní pracoviště finančního úřadu, jakožto vnitřní organizační jednotky, zřízené jednak vnitřním aktem řízení (pracoviště v sídlech finančních úřadů jsou zřízena Organizačním řádem Finanční správy ČR), jednak vyhláškou MF na základě zmocnění v ustanovení § 8 odst. 5 ZFS (Vyhláška Ministerstva financí ČR č. 48/2012 Sb. upravuje územní pracoviště, které se nachází mimo sídla finančních úřadů), jsou plně integrovanou součástí správního úřadu, nedisponují zákonem stanovenou věcnou a územní působností, jsou

⁶¹ § 7 písm. a) ZFS

⁶² Např. podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 265/1991 Sb. o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů vykonává cenovou kontrolu Specializovaný finanční úřad, a to nejen vůči vybraným subjektům, ale vůči všem fyzickým a právnickým osobám.

⁶³ KRUPIČKOVÁ, Lenka. TRUBAČ, Ondřej. *Zákon o Finanční správě České republiky, Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014, s. 33.

zákona č. 265/1991 Sb. o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů

tak pouhým zprostředkujícím vykonavatelem působnosti správního úřadu, jehož jsou součástí a pod jehož „jménem“ vždy navenek vystupují.

Z výše uvedeného můžu také vyvodit, že vnitřně členěný finanční úřad je možné považovat za jeden správní orgán v kompetenčním smyslu s tím, že sám může svoji strukturu bez nutnosti změnit zákon modifikovat tak, že jí svěřené kompetence budou v rámci této instituce vykonávat jiné její články (územní pracoviště). Zároveň také dovozují, že byť územní pracoviště tvoří pouhou součást finančního úřadu, nebere jim to charakter správního orgánu v kompetenčním („materiálním“) smyslu.⁶⁴

Tato pracoviště však nejsou samostatnými správními úřady, a proto i místní příslušnost soudu pro podání správní žaloby se posuzuje podle sídla finančního úřadu, nikoliv podle sídla územního pracoviště. Tím došlo reálně k dílčím změnám oproti dosavadnímu stavu, kdy např. Finanční úřad v Prostějově, jenž jako žalovaný orgán v prvním a zároveň v posledním stupni určoval v roce 2012 místní příslušnost Krajského soudu v Brně, se od 1.1.2013 stal územním pracovištěm Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, který se svým sídlem určuje místně příslušným Krajský soud v Ostravě pro domáhání se ochrany. Výjimka z pravidla⁶⁵, že se místní příslušnost soudu řídí podle sídla orgánu, který rozhodl v prvním stupni, je dána v ustanovení § 12a zákona o Finanční správě⁶⁶ v případě Specializovaného finančního úřadu jako správního orgánu prvního stupně, kdy je k řízení ve správním soudnictví místně příslušný krajský soud, v jehož obvodu má navrhovatel bydliště nebo sídlo, popřípadě v jehož obvodu se zdržuje.

Na okraj a pro úplnost musím uvést, že obdobně žaloby proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství se sídlem v Brně jakožto orgánu druhé instance se podávají u krajského soudu v obvodu sídla finančního úřadu, který ve věci vydal rozhodnutí v prvním stupni.

Být bylo jedním z cílů tzv. institucionální reformy snížení počtu finančních úřadů, resp. redukce počtu územních pracovišť finančních úřadů, k tomu dosud nedošlo. Nicméně musím zmínit tu skutečnost, že plánované zrušení 23 územních pracovišť⁶⁷ nenacházejících se

⁶⁴ Podrobně k ústavním základům vymezení kompetencí orgánů veřejné moci a důsledky z toho plynoucí viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp.zn. Nad 288/2014, bod 22-37.

⁶⁵ Podle ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, je k řízení místně příslušný soud, v jehož obvodu je sídlo správního orgánu, který ve věci vydal rozhodnutí v prvním stupni nebo jinak zasáhl do práv toho, kdo se u soudu domáhá ochrany.

⁶⁶ Novela zákona o Finanční správě účinná od 1.1.2013 provedená zákonem č. 407/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

⁶⁷ Viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Tisková zpráva Generálního finančního ředitelství „*Finanční správa optimalizuje počet územních pracovišť finančních úřadů a provozování hotovostních pokladen*“. [online], [cit.15.5.2018]. Dostupné z:<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove->

v sídlech finančních úřadů, narazilo na odpor veřejnosti, stalo se politickou otázkou⁶⁸, v důsledku čehož k avizovanému „zeštíhlení“ finanční správy nedošlo, resp. nedošlo za tímto účelem k novele vyhlášky č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, které se nenacházejí v jejich sídlech. K faktickému zrušení, resp. omezení činnosti těchto 23 územních pracovišť s převážně méně než 11 zaměstnanci a přenesení kompetencí na větší územní pracoviště v rámci jednoho finančního úřadu, došlo následně s účinností od 21.5.2016 na základě Pokynu Generálního finančního ředitelství č. GFŘ-D-23, o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů. Dle mého názoru poněkud nesystematický krok s přihlédnutím k tomu, že uvedených 23 územních pracovišť jsou veřejnosti přístupná pouze v úřední dny s tím, že se z nich tedy fakticky stávají „podatelny“ pro veškerá podání veřejnosti. Ovšem právně ani „mediálně“ ke zrušení oněch územních pracovišť nedošlo.

Musím také souhlasit s názorem, že „z dnešního pohledu se v rámci faktického pohledu správy daní jeví posláni samotného FÚ (nikoliv SFÚ) ve vztahu k jeho pracovištím spíše jako doplňkové a svým způsobem pro osoby zúčastněné na správě daní jako neviditelné, a popřípadě do jisté míry zbytné.“⁶⁹ Neboť jsou územní pracoviště součástí finančních úřadů, není finanční úřad vůči těmto instančně nadřazen (jde o totožnou instanci). Pokud jde o vztah nadřazenosti, vykonává finanční úřad vůči svým územním pracovištím odvozené řídicí pravomoci. Proto samotný finanční úřad bez jeho územních pracovišť nazývám „řídicí úroveň finančního úřadu“, kdy faktickou správu daní (až na výjimky) vykonávají územní pracoviště. Mám totiž za to, že finanční úřady (řídicí úroveň) nevyužívají možnosti vyřídit věci (aktivně vést řízení či postup) přímo namísto územního pracoviště (až na výjimky). Řadu výstupů vypracovaných územními pracovišti spíše jen kontrolují, resp. zastřešují, což však dle mého názoru nepřispívá k vyšší efektivitě práce finanční správy a k větší flexibilitě systému, a jejich zřízením tak došlo spíše ke „zdvojení managementu“. Význam této „řídicí úrovně finančního úřadu“ jsem spatřovala právě v rámci projektu jednotného inkasního místa pro

zpravy/2015/financni-sprava-optimalizuje-pocet-uzemnich-pracovist-financnich-uradu-a-provozovani-hotovostnich-pokladen-6270

⁶⁸ Viz např. ČESKÁ TELEVIZE. *Rušení 23 poboček finančních úřadů čelí kritice ze všech stran*. [online], [cit.15.5.2018]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1569791-ruseni-23-pobocek-financnich-uradu-celi-kritice-ze-vsech-stran>.

⁶⁹ JEROUŠEK, David. Zákon o Finanční správě ČR- základ finanční správy státu. In *Dny práva 2012-Days of Law 2012* [online], Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 2045 [cit.15.května 2018]. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/index.html.

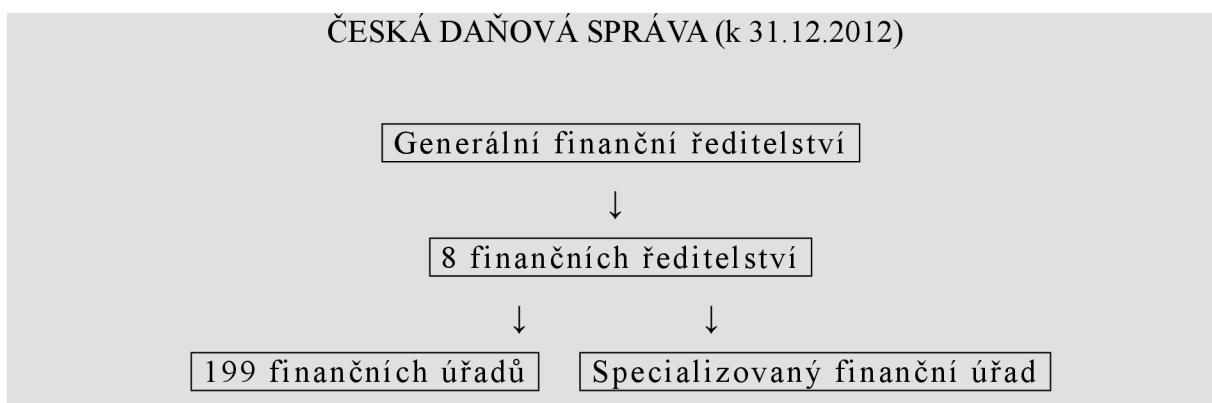
participaci na plnění úkolů strategických (vyjasňovat, vyjednávat a plánovat všechny fáze projektu JIM), taktických (připravovat změny, které vždy k 1. lednu nastanou, komunikovat se zainteresovanými skupinami a změnu řídit) a operativních (každodenní operativní a běžné řídicí činnosti nové soustavy orgánů současně s doladováním nově převzatých procesů a jejich usazení).

Finanční úřady jsou instančně podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství a řízeny (podřazeny) Generálním finančním ředitelstvím.

1.4 Dílčí závěr

Od počátku devadesátých let minulého století do konce roku 2010 tvořilo soustavu územních finančních orgánů 8 finančních ředitelství, 199 finančních úřadů jakožto přímých vykonavatelů státní správy. Jednalo se o organizační složky státu podle zákona o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích. Pouze finanční ředitelství byla účetními jednotkami.

Do konce roku 2012 byla soustava územních finančních orgánů rozšířena o Generální finanční ředitelství jakožto „neústřední“ správní úřad s celostátní působností a Specializovaný finanční úřad s celostátní působností pro vybrané subjekty.



Struktura daňové správy v rovině řídicí (metodické) a rovině instanční je shodná, a sice do zřízení Generálního finančního ředitelství třístupňová, od 1.1.2011 čtyřstupňová.

ŘÍDÍCÍ ROVINA A INSTANČNÍ ROVINA (1.1.1993 - 1.1.2011)

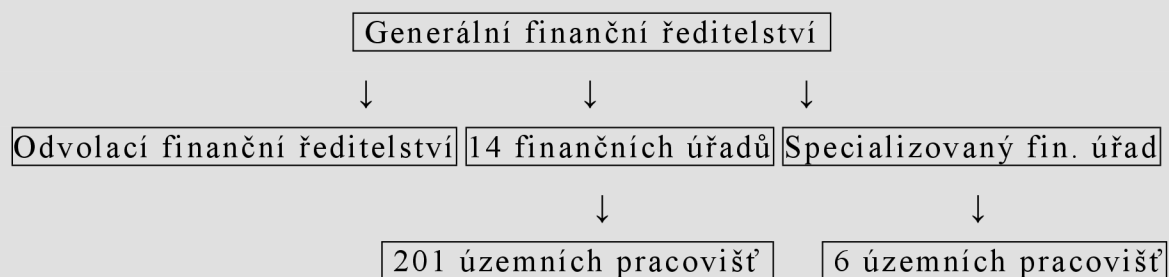


ŘÍDÍCÍ A INSTANČNÍ ROVINA (1.1.2011-1.1.2013)



Soustavu orgánů finanční správy jakožto právních nástupců územních finančních orgánů tvoří od 1.1.2013 Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, Specializovaný finanční úřad s 6 územními pracovišti a 14 finančních úřadů s 201 územními pracovišti. Jedná se o správní úřady zřízené zákonem o finanční správě a představují svébytného nositele veřejné moci a přímého vykonavatele veřejné správy.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR (od 1.1.2013)



Generální finanční ředitelství se sídlem v Praze působí stále jako „neústřední“ správní úřad s celostátní působností a samostatnou účetní jednotkou.

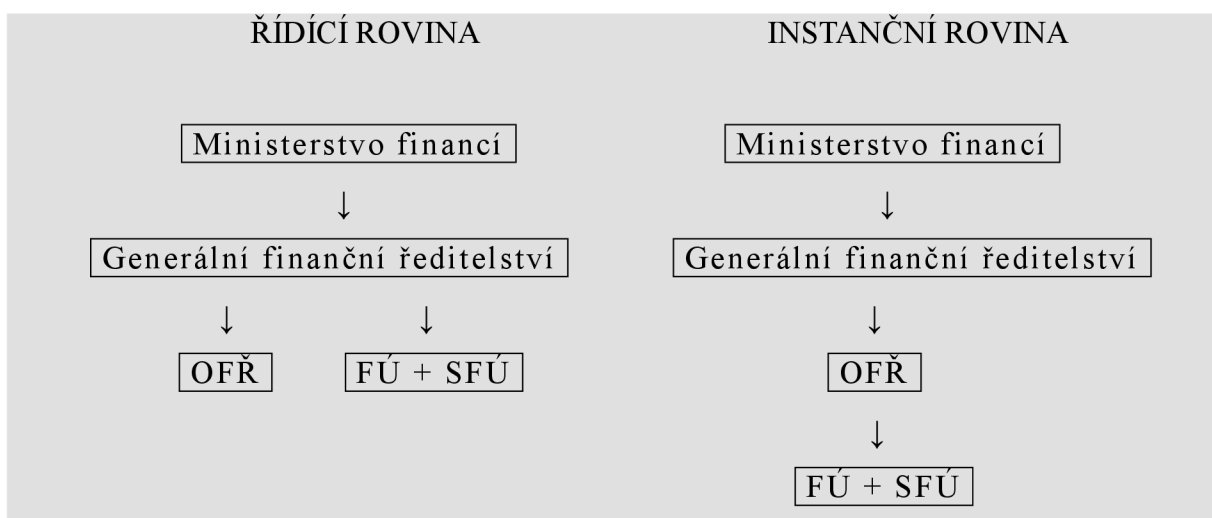
Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně je orgánem druhé instance v daňovém, resp. správním řízení a postupech vedených finančními úřady a vykovává působnost na celém území České republiky.

Specializovaný finanční úřad působí jako finanční úřad s vymezenou celostátní územní působností pro vybrané subjekty, příp. i pro jiné než vybrané subjekty, stanoví-li mu zákon jako jedinému finančnímu úřadu určitou působnost.

Dalších 14 finančních úřadů sleduje správně územní uspořádání státu, resp. uspořádání vyšších územních samosprávných celků a nesou názvy odpovídající názvům 14 krajů. Jedná se o územně (vertikálně) dekoncentrované správní úřady. Každý z nich představuje vnitřně členěný finanční úřad a je možné jej považovat za jeden správní orgán v kompetenčním smyslu s tím, že sám může svoji strukturu bez nutnosti změnit zákon modifikovat tak, že jí svěřené kompetence budou v rámci této instituce vykonávat jiné její články (územní pracoviště), než je tomu doposud.

Územní pracoviště finančního úřadu, jakožto vnitřní organizační jednotky, zřízené jednak vnitřním aktem řízení (pracoviště v sídlech finančních úřadů jsou zřízena Organizačním řádem Finanční správy ČR), jednak vyhláškou MF na základě zmocnění v ustanovení § 8 odst. 5 zákona o finanční správě (Vyhláška Ministerstva financí ČR č. 48/2012 Sb. upravuje územní pracoviště, které se nachází mimo sídla finančních úřadů), jsou plně integrovanou součástí správního úřadu, nedisponují zákonem stanovenou věcnou a územní působností, jsou tak pouhým zprostředkujícím vykonavatelem působnosti správního úřadu, jehož jsou součástí a pod jehož „jménem“ vždy navenek vystupují. Byť územní pracoviště tvoří pouhou součást finančního úřadu, nebere jim to charakter správního orgánu v kompetenčním („materiálním“) smyslu. Nejsou však samostatnými správními úřady.

Nová struktura finanční správy je v rovině řídicí třístupňová a v rovině instanční čtyřstupňová a je tak zřejmé, že k 1.1. 2013 došlo ke změně struktury finanční správy, resp. došlo k oddělení roviny řídicí (metodické) a roviny instanční v rámci řízení.



Takové roztržštění struktury orgánů finanční správy s oddělením roviny řídicí (metodické) a instanční v rámci řízení nepovažuji za zcela efektivní. Můžu to demonstrovat na příkladu, kdy ve zřízení jednoho odvolacího orgánu v podobě Odvolacího finančního ředitelství spatřuji prvek posilující zásadu právní jistoty, kdy by v obdobných případech mělo být odvolacím orgánem rozhodováno stejně se zpětnou vazbou na činnost (rozhodování) finančních úřadů. Je to tak právě odvolací orgán, který může docílit sladění postupů finančních orgánů s minimalizací soudních dopadů některých věcí, přičemž ale OFŘ není orgánem, který metodicky finanční úřady řídí. Tímto řídicím orgánem je Generální finanční ředitelství, které metodicky řídí i Odvolací finanční ředitelství.

2 Aplikace správního řádu orgány finanční správy v minulosti

Domnívám se, že k lepšímu pochopení současného stavu aplikace procesních norem orgány finanční správy, tedy i aplikace norem obsažených ve správním řádu, může přispět odpověď na otázku, podle jakých procesněprávních norem postupovaly zmíněné orgány v minulosti. Řešení této problematiky lze začít hledáním odpovědi na otázku, kdy lze hovořit poprvé o aplikaci správního řádu předchůdci orgánů finanční správy.

Procesní normy aplikované prvorepublikovou finanční správou, vesměs převzaté z Rakousko-uherské monarchie⁷⁰, byly zprvu velmi roztržité. Úprava daňového, resp. finančního řízení byla obsažena v desítkách prvních předpisů upravujících dávky přímo vyměřované⁷¹, dávky nepřímé⁷² a poplatky⁷³.

K unifikaci daňových předpisů v oboru přímých daní došlo v roce 1927 přijetím zákona č. 76/1927 Sb.z. a n., o přímých daních (dále jen „zákon o přímých daních“). Tento zákon kodifikoval soustavu přímých daní a nově upravil řízení daňové⁷⁴ a trestní řízení daňové⁷⁵. Procesní úprava provedená tímto zákonem platila, resp. byla subsidiární vůči právní úpravě uvedené v právní úpravě jednotlivých přímých daní⁷⁶, neboť hlavním cílem této reformy provedené zmíněným zákonem bylo realizovat vedle zmodernizování soustavy přímých daní i jednotnou úpravu procesní.⁷⁷ Řízení před finančními úřady bylo nadále samostatným jak vůči řízení před politickými úřady, tak vůči řízení před soudy, ale obojího používalo pro svoje účely (řízení soudního na postup při vymáhání finančních pohledávek,

⁷⁰ A to tzv. recepčním zákonem, publikovaným pod č. 11/1918 Sb.z.a n., zřízení samostatného státu československého.

⁷¹ Jednalo se o daně přímé, daň z obratu, daň přepychovou, o dávku z majetku a přírůstku na majetku. Daně přímé zahrnovaly daň důchodovou a daně výnosové (tj. všeobecnou a zvláštní daň výdělkovou, daň pozemkovou, daň domovní, rentovou a daň z tantiem a vyššího služného). Byť daň z obratu a daň přepychová byly dávky přímo vyměřované, jednalo se z pohledu jiných finančně právních kritérií o daně nepřímé.

⁷² Jednalo se o daně spotřební, cla, monopoly a regály.

⁷³ Základní kategorie finančních dávek československých podle Vybrala Vladimíra in *Nástin československého práva finančního*. Nakladatelství ORBIS, Praha-Brno 1934.

⁷⁴ Daňové řízení pro všechny daně přímé, daň z obratu a daň přepychovou upravovala hlava IX. tohoto zákona, která obsahovala 174 paragrafů.

⁷⁵ Hlava VIII. zákona o přímých daních.

⁷⁶ § 231 v hlavě IX. zákona o přímých daních zní: „Pokud zákon nic jiného neustanovuje, platí ustanovení této hlavy pro všechny přímé daně a pro trestní ustanovení jich se týkající, (...)“.

⁷⁷ Hlava IX. zákona o přímých daních nazvaná Společná ustanovení se 174 paragrafy obsahovala ustanovení procesní, zčásti i materiální, společná pro všechny přímé daně. Představovala období dnešního daňového řádu.

správního řízení politického např. při vyvlastňování).⁷⁸ Tato právní úprava byla velmi stabilní a do roku 1938 doznala jen malých změn.

Složitější byla právní úprava daňového řízení u ostatních daní. Zákon č. 268/1923 Sb. z. a n. o dani z obratu a dani přepychové (dále jen „zákon o dani z obratu a dani přepychové“) obsahoval řadu procesních ustanovení specifických pro uplatňování těchto daní, a pokud úprava daňového řízení nebyla v tomto zákoně upravena, používala se rovněž úprava obsažená v zákoně o přímých daních.⁷⁹ Prvorepublikové zákony upravující jednotlivé spotřební daně⁸⁰ obsahovaly procesní úpravu pro konkrétní daň, a pokud takovou úpravu neobsahovaly nebo neupravovaly některé procesní instituty, bylo nutné použít starých, převážně ještě rakouských právních norem, převzatých do československého právního řádu.^{81,82}

Porušení a nedodržení povinností stanovených pozitivními předpisy finančního práva bylo stíháno trestními sankcemi. Trestní právo daní přímých bylo upraveno v hlavě VIII. zákona o přímých daních, přičemž tato kodifikace se také podpůrně vztahovala na daň obratovou a na daň z přepychu. Pokud šlo o daně nepřímé, na našem území bylo trestní právo kodifikováno v důchodkovém trestním zákonu z roku 1835.⁸³

Jen pro úplnost ve stručnosti zmíním procesní úpravu ostatních dávek nepřímých a poplatků. Po vzniku Československé republiky došlo na našem území k převzení rakouského práva a v některých případech byla postupně tato právní úprava nahrazena novou úpravou. Právě hlavním pramenem československého celního práva se stal celní zákon publikovaný pod č. 114/1927 Sb. z. a n., který s prováděcím nařízením č. 168/1927 Sb. z. a n., nahradil dosavadní celní a monopolní řád z roku 1835. Platná právní úprava monopolního

⁷⁸ Podrobně viz VYBRAL, Vladimír. *Nástin československého práva finančního*. Praha-Brno: Nakladatelství ORBIS, 1934, s. 42.

⁷⁹ § 47 zákona o dani z obratu a dani přepychové zní: „Nestanoví-li zákon nic jiného, platí obdobně ustanovení o osobních daních“.

⁸⁰ Šlo o daň z cukru, daň z lihu, daň z piva, všeobecnou daň nápojovou, daň z masa, potravní daň na čáře, daň z minerálních olejů, daň ze zapalovadel, daň z uhlí, daň z vodní síly, daň z motorových vozidel, daň z droždí a daň z elektrických zdrojů záření.

⁸¹ U spotřebních daní konstituovaných ještě rakouskými zákony a nařízeními (např. daň z cukru, daň z lihu) bylo nutné u opravných prostředků postupovat podle zákona č. 28/1876 ř.z., jímž se vyměřují lhůty, v nichž se může zjednatí platnost prostředkům právním proti rozhodnutím a nařízením orgánů správy finanční. Například ale zákon č. 38/1933 Sb. z. a n., o dani z elektrických zdrojů záření, který zavedl daň z elektrických zdrojů záření už obsahuje samostatnou vlastní úpravu opravných prostředků.

⁸² Viz také BONĚK, Václav. Z historie daňového řízení v českých zemích. *Daně*, 2002, roč. X, č. 6/2002, s. 3.

⁸³ Viz např. § 14 odst. 6 zákona č. 38/1933 Sb. z. a n., o dani z elektrických zdrojů záření. Podrobně viz VYBRAL, Vladimír. *Nástin československého práva finančního*. Praha-Brno: Nakladatelství ORBIS, 1934, s. 123.

práva byla dána zmíněným celním a monopolním řádem a s doplňujícími zákony a nařízeními se vztahovala na čtyři monopolní předměty, a to tabák, sůl⁸⁴, umělá sladidla⁸⁵ a výbušné látky⁸⁶. Pokud jde o práva regální, regál loterní a regál poštovní byly upraveny zásadně starými rakouskými patenty⁸⁷, regál mincovní, resp. právo k úpravě měnových poměrů a k vydávání platidel a ražení mincí vlasní měny bylo kodifikováno zákonem č. 187/1919 Sb. z. a n., jímž se upravuje oběh a správa platidel v Československém státě a doplňuje zmocnění ministerstva financí dané zákonem ze dne 25. února 1919, č. 84 Sb. z. a n. Pokud jde o poplatky, základní normou poplatkového práva zůstal poplatkový zákon z roku 1850. Tato úprava byla doplněna řadou československých zákonů např. o novou úpravu placení kolkovného, zavedení nových kolkových známek, zvýšení poplatkové sazby apod.

Všechna jednání či opomenutí, jež porušovala předpisy o clech, o monopolech, regálech a poplatcích, byly zásadně trestnými činy důchodkovými upravenými důchodkovým trestním zákonem z roku 1835.

Z výše uvedeného dovozují, že roztržičnost předpisů o daňovém řízení, resp. trestním daňovém řízení zůstávala i po přijetí zákona o přímých daních, přičemž toto řízení bylo upraveno daňovými zákony a zůstávalo zcela stranou procesní úpravě řízení před politickými úřady, včetně prvorepublikového správního řádu v podobě vládního nařízení č. 8/1928 Sb. z. a n., o řízení ve věcech náležejících do působnosti politických úřadů (správní řízení) (dále jen „prvorepublikový správní řád“). Prvorepublikový správní řád se totiž vztahoval výslovně pouze na rozhodování politických úřadů a pro jeho aplikaci na jiné případy na něj muselo být ve zvláštních zákonech výslovně odkazováno.⁸⁸ Jak už jsem zmínila výše, v případě finančních úřadů (finanční správy) nešlo o politické úřady, resp. nešlo o řízení před politickými úřady, a řízení před nimi bylo upraveno samostatnými zákony, které neodkazovaly ani na podpůrné použití správního řádu.

Zákon o přímých daních přečkal i období německé okupace. Řada nových daňových zákonů vydaných po druhé světové válce, zejména od roku 1948 reflektovala změny na všech úsecích společenského a ekonomického života i státní správy. Nově přijaté daňové zákony

⁸⁴ Tabák a sůl představovaly historické monopolní předměty.

⁸⁵ Umělá sladidla byla pro zemi Českou a Moravskoslezskou monopolizována císařským nařízením č. 37/1917 ř.z., jímž se zavádí monopol pro umělá sladidla.

⁸⁶ Monopol výbušných látek byl upraven zákonem č. 414/1919 Sb. z. a n., jímž se zavádí monopol výbušných látek.

⁸⁷ V případě poštovního regálu se jednalo o zákon ze dne 5 listopadu 1837, č. 47/1838 sb. zák. pol., regál loterní byl upraven patentem ze dne 13.3.1813, č. 27, sv. 40 sb. zák. pol.

⁸⁸ Lze dovodit z ustanovení § 1 a 43 prvorepublikového správního řádu. Podrobně také JEMELKA, Luboš. *Princip subsidiarity správního řádu*. Nakladatelství C.H.Beck, s.r.o., Praha 2013, s. 39-45.

obsahovaly řadu procesních ustanovení, nadále však subsidiárně platila hlava IX. zákona o přímých daních, a to až do tzv. Kabešovy daňové reformy⁸⁹ účinné od 1.1.1953, kterou bylo naše daňové právo přizpůsobeno socialistickým zásadám. Zákony přijaté v rámci Kabešovy daňové reformy byly velmi stručné⁹⁰, procesních předpisů obsahovaly poskrovnu. Zákon o přímých daních byl zrušen ustanovením § 24 odst. 3 zákona č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva⁹¹ dnem 31.12.1952. Počátkem roku 1953 tak na našem území existovalo jen několik specifických procesních ustanovení v zákonech upravujících jednotlivé daně, absentovala zákonná úprava daňového řízení. Vzhledem k tomu, jak jsem již uvedla v předchozí kapitole, že koncem roku 1948 došlo ke spojení správy daňové se správou politickou, mám za to, že na daňové řízení měl být použit stále platný a účinný prvorepublikový správní řád. Myslím si, že by v tomto případě byla naplněna dikce ustanovení § 1 prvorepublikového správního řádu, že se jeho působnost vztahuje na politické úřady (národní výbory) a po dobu absence procesní úpravy daňového řízení bylo namíste aplikovat zmíněný správní řád s tím, že v souladu se zásadami *lex specialis derogat legi generali* a *lex superior derogat legi inferiori* by jednotlivá procesní ustanovení obsažená v zákonech upravujících daně měla přednost před případnou procesní úpravou obsaženou ve správním řádě v podobě vládního nařízení.⁹² Praxe však byla jiná. V roce 1953 byl přijat zvláštní procesní předpis v podobě vyhlášky ministra financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových (dále jen „vyhláška“), která nabyla účinnosti dnem 8.6.1953. Pro období od 1.1.1953 do 7.6.1953 Ministerstvo financí tolerovalo v této vyhlášce její použití i za toto zpětné období.⁹³ V této úpravě vidím dva problémy, přičemž každý (i samostatně) způsobuje protiústavnost vyhlášky. První spatřuji ve skutečnosti, že práva

⁸⁹ Jaroslav Kabeš byl mimistrem financí v letech 1949-1953. Zmíněnou reformou byla nově upravena daň z obratu, daň z výkonů, daň ze mzdy, zemědělská daň, daň z příjmů obyvatelstva, daň živnostenská, důchodová daň družstev a jiných organizací, domovní daň, daň z představení. Reformou byla také provedena nová úprava poplatků místních.

⁹⁰ Velká část hmotněprávních ustanovení byla upravena až prováděcími předpisy, tj. vyhláškami či výnosy ministerstva financí.

⁹¹ Zmíněné ustanovení § 24 odst. 3 zní: „Počínajíc berním rokem 1953 se zrušují dosud platná ustanovení zákona o přímých daních, s výjimkou ustanovení o rentové dani vybírané srážkou, která pozbývají platnosti dnem 31. prosince 1952.“ V důvodové zprávě dostupné na http://www.psp.cz/eknih/1948ns/tisky/t0690_00.htm se u ustanovení § 24 odst. 3 uvádí, že „se zrušují všechna dosud platná ustanovení zákona o přímých daních, tudíž i ustanovení o řízení“.

⁹² Mám za to, že každá právní úprava přijatá ve formě zákona má přednost před nařízením vlády, bez ohledu na to, jak je tato právní úprava obecná či podrobná. Mám za to, že každá právní úprava přijatá ve formě zákona má přednost před nařízením vlády, bez ohledu na to, jak je tato právní úprava obecná či podrobná.

⁹³ § 98 odst. 1 vyhlášky zní: „Veškerá rozhodnutí, opatření a jiné úkony, učiněné po 31. prosinci 1952 ve věcech, pro které platí tato vyhláška, považují se za učiněné podle ní, jestliže odpovídají předpisům zákona o přímých daních nebo ustanovením této vyhlášky.“

a povinnosti byla občanům a organizacím ukládána pouze vyhláškou, což bylo v hrubém rozporu i s tehdejší Ústavou z roku 1948.⁹⁴ Druhý shledávám ve skutečnosti, že se jedná o pravou retroaktivitu⁹⁵, v demokratickém právním státě nepřipustnou v případech, kdy by zpětná působnost právní normy byla v neprospěch (k tíži) jednotlivce.

Zmíněná vyhláška⁹⁶ upravovala procesní úpravu pro všechny daně společnou⁹⁷ s tím, že vůči procesní úpravě obsažené v jednotlivých daňových zákonech byla opět předpisem subsidiárním.⁹⁸ Tato vyhláška upravovala ještě podstatnou část osvědčených procesních postupů, které se v naší zemi dlouhodobě vyvíjely.

Tato poměrně rozsáhlá vyhláška byla v roce 1962 nahrazena velice stručnou vyhláškou ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků (dále jen „vyhláška č. 16/1962 Sb.“), která měla odpovídat skutečnosti, že v Československu „byl vybudován socialismus“. Tato vyhláška z dosavadní komplexní úpravy ponechala pouze některé její části. Upravovala pouze nutné výjimky z obecných správních předpisů (správního řádu). Uvedená změna vytvořila situaci, ve které byla procesní úprava zařazena v různých právních předpisech a odpovědi na procesní otázky se nalézaly v pořadí zvláštní daňový předpis, vyhláška č. 16/1962 Sb., a vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení (dále také „správní řád z roku 1960“).⁹⁹ Tento stav přetrvával i po přijetí nové obecné právní úpravy správního řízení přijaté zákonem č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád) (dále také „správní řád z roku 1967“). Byť vyhláška č. 16/1962 Sb. neměla sílu zákona, správní řád z

⁹⁴ Ustanovení § 33 odst. 1 ústavního zákona č. 150/1948 Sb., Ústava Československé republiky zní: „Daně a veřejné dávky lze ukládat toliko na základě zákona. Rovněž jenom na základě zákona může veřejná moc požadovat osobní výkony.“ Mimochodem ústavní zákon č. 100/1960 Sb., Ústava Československé socialistické republiky vůbec neobsahuje ustanovení, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Toto ustanovení bylo do Ústavy doplněno znovu až v roce 1968, resp. je obsaženo v ústavním zákoně 143/1968 Sb., o československé federaci v čl. 12.

⁹⁵ „Podstata pravé retroaktivity spočívá v tom, že právní norma působí vznik právních vztahů před její účinností za podmínek, které teprve dodatečně stanovila, nebo pokud na jejím základě dochází ke změně právních vztahů vzniklých podle staré právní úpravy, a to s účinky do období před účinností nového zákona (blíže např. Tilsch, E. Občanské právo. Obecná část. Praha, 1925, s. 75; Procházka, A. Základy práva intertemporálního se zřetelem k § 5 obč. zák. Brno, 1928, s. 70; Tichý, L. K časové působnosti novely občanského zákoníku. Právník č. 12, 1984, s. 1104). Její zákaz se přitom týká pouze případů, kdy by uvedená zpětná působnost byla v neprospěch (k tíži) jednotlivce, ledaže by dotčený právní subjekt s ohledem na obsah předchozí právní normy nemohl být v oprávněné důvěře v právo (ve stálost právního řádu), nebo by dokonce musel s retroaktivní regulací počítat. Tak by tomu bylo zejména tehdy, jestliže by právní norma byla v příkrém rozporu se zásadními, obecně uznanými principy humanity a morálky nebo s nezměnitelnými náležitostmi demokratického právního státu.“ (Viz Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 18/14, s. 9. dostupné na www.usoud.cz).

⁹⁶ Vyhláška měla 99 paragrafů, šest částí.

⁹⁷ Viz § 1 odst. 1 vyhlášky.

⁹⁸ Podrobněji viz BONĚK, Václav. Z historie daňového řízení v českých zemích. *Daně*, 2002, roč. X, č. 6/2002, s. 4-5.

⁹⁹ V § 2 vyhlášky bylo výslovně stanoveno, že „nestanoví-li tato vyhláška nebo zvláštní předpisy jinak, postupují národní výbory a jiné orgány státní správy v řízení ve věcech daní a poplatků (dále jen „daní“) podle vládního nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení“.

roku 1967 ji ponechal v platnosti, když v ustanovení § 84 uváděl, že „*nedotčena zůstávají ustanovení zvláštních právních předpisů platných k počátku účinnosti tohoto zákona, která upravují správní řízení, avšak s výjimkou ustanovení, že o odvolání okresních národních výborů rozhodují orgány téhož národního výboru*“.

Je však třeba říci, že správní řád z roku 1960 obsahoval spíše jen vymezení základních principů správního řízení než jeho podrobnou právní úpravu.¹⁰⁰ V praxi tak vyvstala řada problémů, např. „*byla řada otázek, které byly upraveny v jednotlivých předpisech rozdílně, překrývaly se, popř. nebyly upraveny vůbec*“¹⁰¹ a to za situace, kdy majetkové vztahy byly průhledné a většina daní z příjmů byla spravována v režimu plátců daní. Díky přijetí výrazně kvalitnějšího správního řádu z roku 1967 mohla být i daňová správa vykonávána kvalitněji. Přesto před přijetím zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinného od 1.1.1993, byl ale výsledný stav takový, že některé právní instituty (např. odvolání, daňová kontrola) byly ve vztahu k téže věci upraveny několikanásobně, přitom některé věci se překrývaly nebo i vyvracely (např. vztahuje-li se na určitou daň vyhláška č. 16/1962 Sb., odvolání nemá odkladný účinek, pokud se tato vyhláška na určitou daň nevztahuje, má odvolání podle správního řádu odkladný účinek), a některé právní instituty naproti tomu chyběly (např. má-li subjekt zaplatit státní příjem přímo na základě právního předpisu bez zvláštního rozhodnutí státního orgánu, chybí právní podklad, na základě něhož by bylo možno daň uložit vykonatelným rozhodnutím, pokud by subjekt státní příjem nezaplatil).¹⁰²

Dle některých odborníků „*pamětníků*“¹⁰³ třicetiletá existence vyhlášky č. 16/1962 Sb. se subsidiárním použitím správního řádu prokázala, že je naprosto nutné mít samostatnou komplexní úpravu daňového řízení, čehož bylo dosaženo až přijetím zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „*zákon o správě daní a poplatků*“), účinného od 1.1.1993.

2.1 Dílčí závěr

V souvislosti s hledáním odpovědi na otázku, podle jakých procesněprávních norem postupovaly orgány finanční správy, resp. jejich předchůdci, v minulosti na našem území,

¹⁰⁰ Podrobně JEMELKA, Luboš. *Princip subsidiarity správního řádu*. Praha: C.H.Beck, 2013, s. 52.

¹⁰¹ BONĚK, Václav. Z historie daňového řízení v českých zemích. *Daně*, 2002, roč. X, č. 6/2002, s.5.

¹⁰² Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 337/1992 Sb., obecná část, část nazvaná Zhodnocení současného stavu.

¹⁰³ Např. dle Ing. Václava Boňka působícího přes 30 let v daňové správě, autora několika odborných publikací a publikujícího v odborných časopisech. Zmíněný názor vyplývá i z článku Z historie daňového řízení v českých zemích. *Daně*, 2002, roč. X, č. 6/2002, s. 6.

nacházím i počátek a příčiny dualismu daňového řízení a správního řízení přetrvávajícího dodnes.

Snaha o jednotnou procesní úpravu daňového řízení na poli přímých daní je zřejmá už v době před existencí právní úpravy správního řízení před politickými úřady v podobě prvorepublikového správního řádu. Následně přijatý prvorepublikový správní řád se nevztahoval na rozhodování finančních úřadů a je již tak v této době patrný dualismus správního řízení před politickými úřady a ostatními správními úřady, včetně těch finančních.

O aplikaci správního řádu předchůdci územních finančních orgánů můžeme poprvé hovořit v období od roku 1962 do konce roku 1992. Došlo k tomu přijetím vyhlášky č. 16/1962 Sb., jež upravovala z dosavadní komplexní právní úpravy správy daní pouze některé její části, resp. upravovala pouze nutné výjimky z obecných správních předpisů (správního řádu). Tato změna tak vytvořila situaci, ve které byla procesní úprava zařazena v různých právních předpisech a odpovědi na procesní otázky se nalézaly v pořadí zvláštní daňový předpis, vyhláška č. 16/1962 Sb., a správní řád z roku 1960. Tento stav přetrvával i po přijetí nové obecné právní úpravy správního řízení v podobě správního řádu z roku 1967.

S ohledem na výše uvedené lze shrnout uplatňování principu subsidiarity právních předpisů v daňovém řízení v letech 1962-1993 následovně:



V praxi vyvstávala řada otázek, které byly upraveny v jednotlivých předpisech rozdílně, překrývaly se, popř. nebyly upraveny vůbec. Proto mám za to, že po roce 1989 s nastolením nových společenských, hospodářských, ekonomických poměrů byla snaha vrátit se k tomu, co se v minulosti osvědčilo, tedy k samostatné procesní úpravě daňového řízení oddělené od správního řádu (ať již to bylo v minulosti v podobě hlavy IX. zákona o daních přímých z roku 1927 nebo vyhlášky ministra financí č. 162/1953 Ú.l.), k samostatné komplexní právní úpravě daňového řízení, právě v podobě zákona o správě daní a poplatků. S

přijetím (současného) daňového řádu¹⁰⁴ došlo k zachování samostatné zákonné úpravy daňového procesu s tím, že ještě jeho tvůrci v důvodové zprávě uvádějí k otázce (ne)podřazení daňového řádu (sekundárně tedy všech daňových zákonů) pod správní řád, že *„se nejeví jako vhodné přistoupit k novému experimentu obnovujícímu konstrukci minulého režimu a přinášející nová rizika a nové nejasnosti, které provází samotnou existenci správního řádu, a to v situaci, kdy tento předpis není aplikován na rozsáhlou a četnými změnami trpící daňovou problematiku“*.¹⁰⁵

¹⁰⁴ zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

¹⁰⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., obecná část, bod 3, s. 8.

3 Orgány finanční správy jako správní úřady podle správního řádu

V souvislosti s otázkou uvedenou již v úvodu této práce, v jakých oblastech orgány finanční správy vystupují v postavení správních orgánů podle správního řádu, přistoupím k vymezení kritérií, podle kterých lze určit, že se orgány finanční správy ocitají v postavení správních orgánů podle správního řádu.

Správní řád definuje správní orgán prostřednictvím legislativní zkratky. Správní orgán je podle správního řádu *orgán moci výkonné, orgán územních samosprávných celků a jiných orgánů, právnických a fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy*.¹⁰⁶ Správní řád tak vymezuje správní orgán prostřednictvím materiálního kritéria „výkon působnosti v oblasti veřejné správy“. Jak uvedl J. Vedral, „pro použití správního řádu není rozhodující, o jaký správní orgán jde, ale o jakou formu jeho činnosti jde; je třeba vždy vycházet z povahy toho kterého úkonu...“.¹⁰⁷

Z pohledu formálního (organizačního, institucionálního) jsou orgány finanční správy správními úřady.¹⁰⁸ Z výše uvedeného však plyne, že stěžejní pro určení, zda se orgány finanční správy nacházejí v postavení správního orgánu podle správního řádu, není skutečnost, že se jedná o orgány moci výkonné, ale určující je, že vykonávají v rámci veřejné správy¹⁰⁹ veřejnou moc¹¹⁰. Jak uvedla O. Pouperová, „určující pro to, zda určitá instituce

¹⁰⁶ § 1 odst. 1 správního řádu: „Tento zákon upravuje postup orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků a jiných orgánů, právnických a fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy (dále jen "správní orgán").“

¹⁰⁷ VEDRAL, Josef. *Správní řád. Komentář*. II. Vydání. Praha:BOVA POLYGON, 2012, s.17.

¹⁰⁸ Ve smyslu čl. 79 odst. 1 Ústavy ČR jsou zřízeny zákonem a podřízeny Ministerstvu financí jakožto ústřednímu orgánu státní správy podle § 1 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁹ Veřejnou správu lze chápat v materiálním (funkčním) nebo formálním (organizačním, institucionálním pojetí). Veřejnou správou se rozumí zpravidla buď určitý druh činnosti (spravování) nebo instituci, která veřejnou správu vykonává. Pozitivní vymezení je spojováno s veřejnými úkoly, které má veřejná správa zabezpečovat. Negativní vymezení veřejné správy v materiálním smyslu má původ v nedostatcích pozitivních definic a je v podstatě založeno na abstrakci (odečítání); také není dokonalé, je jakýmsi řešením z nouze: veřejná správa je souhrnem činností, které nelze kvalifikovat ani jako zákonodárné ani jako soudní. Negativní vymezení veřejné správy ve formálním smyslu klade důraz na orgány, kterým je svěřena působnost řešit určité veřejné úkoly, pokud nejsou svěřeny zastupitelským sborům nebo soudům. Podrobně viz HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda - Teorie veřejné správy*. 4. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, s. 14-16. SLÁDEČEK, Vladimír. *Oblastní správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI Wolters Kluwer, 2013, s. 21-23. FRUMAROVÁ, Kateřina. *Ochrana před nečinností veřejné správy*. Praha:Leges, 2012, s. 13-17.

¹¹⁰ Pojem „veřejná moc“ vymezil Ústavní soud ČSFR v usnesení ze dne 19.3.1992, sp.zn. II ÚS 18/92 jako „takovou moc, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů, ať již přímo či zprostředkovaně. Subjekt, o jehož právech rozhoduje orgán veřejné moci, není s ním v rovnoprávném postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu. Veřejnou moc vykonává stát především prostřednictvím orgánů moci zákonodárné, výkonné a soudní a za dalších podmínek ji může vykonávat prostřednictvím dalších subjektů. Kritériem pro určení, zda i jiný subjekt jedná jako orgán veřejné moci, je skutečnost, zda konkrétní

nebo její orgán je orgánem vykonávajícím působnost v oblasti veřejné správy, je jednak správní charakter jednání (jde o veřejnou správu) a jednak mocenský charakter jednání, pro něž je předpokladem zákonné nebo ústavní zmocnění (jde o vrchnostenskou veřejnou správu).¹¹¹ Ono organizační (institucionální) kritérium (skutečnost, že je orgán finanční správy správním úřadem začleněným do moci výkonné a podřízen Ministerstvu financí) je pouze pomocným vodítkem, že činnost, kterou orgány finanční správy vykonávají, možná bude vrchnostenskou veřejnou správou.

J. Staša chápe správní činnost jako množinu veřejnoprávních úkonů vykonavatelů veřejné správy, které lze rozlišovat dle kaskádovitěho použití klasifikačních kritérií na: 1. regulativní a neregulativní úkony podle kritéria intenzity právních účinků, 2. jednostranné a vícestranné regulativní úkony podle kritéria nezbytného počtu aktérů určujících vznik úkonem anticipované právní situace, 3. abstraktní a konkrétní jednostranné regulativní úkony podle kritéria míry konkretizace předmětu úkonu, 4. neadresné a adresné konkrétní jednostranné regulativní úkony podle kritéria míry konkretizace adresáta/adresátů úkonu, 5. formální a faktické adresné konkrétní jednostranné regulativní úkony podle kritéria stupně formalizace úkonu nebo jemu předcházejícího postupu.¹¹²

Všeobecně uznávanými formami správní činnosti jsou správní předpisy (označované také jako abstraktní akty nebo normativní správní akty), opatření obecné povahy, správní rozhodnutí (označované také jako správní akty, konkrétní správní akty nebo individuální správní akty), faktické zásahy, veřejnoprávní smlouvy a neregulativní úkony (především vyjádření, sdělení, osvědčení a ověření).¹¹³

Správní řád jakožto obecná úprava postupu správních orgánů při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy upravuje v části druhé a třetí správní řízení¹¹⁴, potažmo správní

subjekt rozhoduje o právech a povinnostech jiných osob a tato rozhodnutí jsou státní mocí vynutitelná, nebo zda může stát do těchto práv a povinností zasahovat“. Takový názor považoval Nejvyšší správní soud ČR za zjednodušující a doplnil tak ve svém rozsudku ze dne 24.11.2011 sp.zn. 7 As 66/2010 (č. 2597/2012 Sb. NSS), že „o jednání veřejné moci mající veřejnoprávní povahu může jít v případě, kdy ten, kdo jedná, jedná nevrchnostensky, avšak jako subjekt v určitém ohledu privilegovaný či pověřený veřejnou mocí určitým způsobem v určité oblasti jednat, tedy z důvodu založeného na jeho specifickém vztahu k veřejné moci“.

¹¹¹ POUPEŘOVÁ, Olga. Právní moc a působnost správních orgánů. In RAJCHL, JIŘÍ (ed.). *Správní řád: 10 let v akci*. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2016, s. 76.

¹¹² STAŠA, Josef. K pojetí a členění forem správní činnosti po 40 letech. In KOPECKÝ, Martin (redaktor). *ACTA UNIVERSITATIS CAROLINAE*, Praha: Univerzita Karlova, Nakladatelství Karolinum, 2020, s. 15.

¹¹³ STAŠA, Josef. Modelová představa a realita správního řádu. In RAJCHL, JIŘÍ (ed.). *Správní řád: 10 let v akci*. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2016, s. 23.

¹¹⁴ Část druhá (§ 9 až § 129) a část třetí (§ 130 až § 153)

rozhodnutí, v části čtvrté se věnuje neregulativním úkonům¹¹⁵, v části páté veřejnoprávním smlouvám¹¹⁶ a v části šesté opatřením obecné povahy¹¹⁷.

Správní řád také obsahuje základní zásady činnosti správních orgánů, jež lze definovat jako zásady související s procesy probíhajícími v souvislosti s činností správních orgánů obecně. Vycházím-li z materiálního pojetí právního státu¹¹⁸, jsou ty zásady, které lze dovodit z obecných ústavních požadavků na uplatňování veřejné moci, z obecných principů demokratického a právního státu a z požadavků obsažených v mezinárodních smlouvách, závazné. Základní zásady vyjádřené v ustanoveních § 2 až § 8 správního řádu, jež jsou vyjádřením obecných zásad právních, jsou dle mého názoru použitelné v souvislosti s veškerou správní činností, pokud nelze najít rozumný důvod, pro který by se na určitou činnost určitá zásada neměla vztahovat. Jinak řečeno slovy J. Stašy, jsou použitelné v souvislosti s veškerou správní činností, nakolik to *připouští (=nevylučuje) povaha této činnosti*.¹¹⁹

Univerzální charakter mají také ustanovení o vyřizování stížností¹²⁰. Jsou použitelná v souvislosti s veškerou správní činností.

Z výše uvedeného je zřejmé, že z širokého okruhu subjektů veřejné správy a požadavků na formu jejich činnosti vyplývá široce vymezená působnost správního řádu.

S působností správního řádu souvisí také jeho vztah k dalším právním předpisům. Ve vztahu k zvláštním zákonům je třeba v otázce aplikace správního řádu vycházet především z ustanovení § 1 odst. 2 správního řádu¹²¹, kde se výslovně předpokládá, že jej správní orgány aplikují jako celek nebo jeho jednotlivá ustanovení jen tehdy, „*nestanoví-li zvláštní zákon jiný postup*“, resp. v tom rozsahu, v jakém zvláštní zákon vlastní (speciální) procesní úpravu neobsahuje. Osobně vnímám toto úvodní ustanovení § 1 odst. 2 správního řádu jako

¹¹⁵ Část čtvrtá (§ 154 až § 158)

¹¹⁶ Část pátá (§ 159 až § 170)

¹¹⁷ Část šestá (§ 171 až § 174)

¹¹⁸ Česká republika je podle čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky demokratický právní stát. Princip právního státu vychází mimo jiné z ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dle něhož *státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*. Obdobné ustanovení obsahuje i čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR. Dle Ústavního soudu „*Materiální pojetí právního státu znamená, že orgány veřejné moci jsou povinny se pohybovat nejen z hlediska formálního v hranicích svých pravomocí a kompetencí stanovených ústavním pořádkem (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), ale že výkon těchto pravomocí musí být také po obsahové (materiální) stránce v souladu se základními principy, vyjádřenými v ustanoveních ústavního pořádku.*“ (viz nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 18.2.2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08).

¹¹⁹ STAŠA, Josef. Modelová představa a realita správního řádu. In RAJCHL, JIŘÍ (ed.). *Správní řád: 10 let v akci*. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2016, s. 23.

¹²⁰ § 175 správního řádu.

¹²¹ § 1 odst. 2 správního řádu: „*Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, nestanoví-li zvláštní zákon jiný postup.*“

promítnutí ústavního principu nezbytnosti právně upraveného postupu při rozhodování správních úřadů, jenž vyplývá z judikatury Ústavního soudu¹²².

Ve vztahu k zvláštním zákonům je třeba v otázce aplikace správního řádu vycházet vedle § 1 odst. 2 také z § 177 odst. 1 a přechodného ustanovení § 180. Tato ustanovení uvádějí, že pro případ, kdy zvláštní zákon vylučuje použití správního řádu, aniž by obsahoval alespoň úpravu odpovídající zásadám činnosti správních orgánů, je nutno aplikovat základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až § 8 správního řádu. V případě, kdy dosavadní právní úprava zvláštního zákona není komplexní, je třeba postupovat v otázkách, jejichž řešení je při konkrétním postupu nezbytné, podle správního řádu. V této souvislosti však musím zmínit názor F. Diensbiera, že ustanovení § 180 správního řádu postrádá smysl, neboť „*subsidiarita správního řádu je přeci založena již v jeho § 1 odst. 2 a případné vyloučení aplikace správního řádu zvláštním předpisem (byť dřívějším) postihuje jeho přechodná ustanovení stejně jako všechna ostatní*“.¹²³

Při určení rozsahu použití správního řádu ve vztahu k zvláštním zákonům je vhodné přihlížet i k § 9, jenž definuje pojem správní řízení prostřednictvím pojmu rozhodnutí. Správní řád při vymezení své působnosti i při definování pojmu správního řízení vychází z materiálního pojetí, takže není rozhodné, jak je konkrétní postup ve zvláštním zákoně pojmenován. Pokud právní úprava ve zvláštním zákoně splňuje věcně vymezené znaky, není třeba, aby v tomto zákoně bylo obsaženo ustanovení, které by výslovně vztahovalo na postup správního orgánu správní řád.

Pro úplnost musím ještě zmínit pravidlo, že správní orgán v případech, kdy provádí úkony, na které se nevztahuje část druhá a třetí správního řádu, postupuje obdobně podle části čtvrté. V této souvislosti je třeba zmínit, že tato část čtvrtá se regulativních úkonů netýká. Avšak pokud absentuje jiná právní úprava, „*je třeba při administrování rozhodnutí mimo správní řízení a (zejména samostatně obstarávaných) závazných stanovisek postupovat podle části čtvrté analogicky. Z části čtvrté se použije pouze to, co není vyloučeno povahou regulativního úkonu.*“¹²⁴

¹²² Absence procesní úpravy odporuje ústavnímu požadavku vázanosti veřejné moci zákonem (viz např. nález Ústavního soudu ČR ze dne 5.11.1996, sp. zn. Pl. ÚS 14/96 (N 114/6 SbNU 623).

¹²³ DINSBIER, Filip. (Nový) správní řád a zvláštní předpisy. In Kadečka S., Marek D. (eds.) *Nový správní řád v praxi krajských úřadů: sborník ze zimní konference/workshopu*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, s. 165.

¹²⁴ STAŠA, Josef. Modelová představa a realita správního řádu. In RAJCHL, JIŘÍ (ed.). *Správní řád: 10 let v akci*. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2016, s. 26.

4 Význam správního řádu ve Finanční správě České republiky

Již v úvodu jsem si dovolila tvdit, že největší pole působnosti orgánů finanční správy představuje správa daní, v níž se de lege lata vylučuje aplikace správního řádu. Vzniká tak otázka, jaký je význam správního řádu v rámci Finanční správy ČR. Odpověď na tuto otázku souvisí s dalšími dvěma otázkami. A sice, v jakých oblastech působnosti aplikují orgány finanční správy správní řád a v jakém rozsahu? V této kapitole chci v souvislosti s hledáním odpovědi na otázku, v jakých oblastech postupují orgány finanční správy podle správního řádu, ověřit či vyvrátit v úvodu práce nastíněnou hypotézu, že orgány finanční správy aplikují správní řád v rámci finančních činností, jež jsou roztrženy v mnoha právních předpisech, spadajících do různých subsystemů nefiskální části zvláštní části finančního práva, a hypotézu, že k nejrozsáhlejšímu okruhu působnosti, ve kterém orgány finanční správy aplikují správní řád, patří oblast vedení přestupkových řízení.

4.1 Oblasti aplikace správního řádu orgány finanční správy

Stát představovaný orgány finanční správy je subjektem finančněprávních vztahů, které vznikají a existují v procesu právní regulace finanční činnosti.¹²⁵

V této souvislosti se veřejnou finanční činností rozumí specifická činnost státu. V rámci veřejné finanční činnosti se uskutečňují společenské vztahy různého charakteru, které vytváří širokou škálu chování jejich účastníků. To vyžaduje specifickou úpravu daných kategorií finanční činnosti.

Právní úprava jednotlivých druhů finanční činnosti, resp. společenských vztahů v rámci nich realizovaných, je roztržena v mnoha právních předpisech.

Jak jsou předmětem finančního práva specifické společenské vztahy různorodého charakteru, tak i orgány finanční správy působí v rámci nejrůznějších finančních činností. Paleta finančních činností státu je široká. Za finanční činnosti státu, které přímo působí na peněžní masu, se považují monetární, devizová a fondovní činnost. Do finančních činností státu, které na peněžní masu působí nepřímo, spadá zejména regulace dohledové činnosti a

¹²⁵ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, s. 31.

jiných činností k zabezpečení fungování finančního trhu, kontrolní činnosti, finanční účetnictví (včetně bilancování), finanční plánování a finanční statistika.¹²⁶

Správní řád lze chápat jako soubor procesně právních norem, prostřednictvím kterých se v některých případech realizuje finanční právo hmotné aplikované orgány finanční správy.

Vzhledem k tomu, že ve finanční správě dominuje aplikace daňových právních předpisů orgány finanční správy, kdy dochází k realizaci právních norem upravujících příjmy veřejných fondů daňového a poplatkového charakteru, jež de lege lata vylučují aplikaci správního řádu, je otázkou, v jakých věcech, resp. v případě jakých finančních procesů se použije správní řád.

Brněnská učebnice finančního práva uvádí, že v případě finančních procesů se subsidiárně správní řád použije pro naprostou většinu řízení o věcech spadajících do nefiskální části finančního práva.¹²⁷ Primárním zájmem nefiskální části finančního práva je zjištění stability měny, peněžního systému a fungování finančního trhu, prvků směřujících k zajištění cenové stability a hospodářského rozvoje. Odpovědnost za porušení norem z oborů tvořících nefiskální část finančního práva se nachází v rovině klasického správního trestání, resp. v režimu odpovědnosti za přestupky, případně se nachází v rovině trestněprávní.¹²⁸

Brněnská učebnice finančního práva člení zvláštní část finančního práva na část fiskální, která zahrnuje rozpočtové právo, berní právo a celní právo, a část nefiskální, která zahrnuje měnové právo, devizové právo, veřejné bankovní právo, veřejné pojišťovnické právo a puncovní právo.¹²⁹

Páteří nefiskální části finančního práva je měnové právo, které reguluje peněžní jednotku a její systém, platební styk a peněžní oběh a vztah k jiným měnám. S měnovým právem úzce souvisí devizové právo, které reguluje společenské vztahy, jejichž objektem jsou devizové hodnoty, tedy hodnoty v cizí měně uchovávané v podobě deviz (bezhotovostní) nebo valut (hotovostní). Veřejné bankovní právo reguluje státní dozor nad bankami a veřejné pojišťovnické právo upravuje veřejnoprávní dohled nad pojišťovnami, včetně obligatorních pojistných fondů zakládaných pojišťovnami, které nemají charakter veřejných peněžních

¹²⁶ MRKÝVKA, Petr. *Úvod do teorie finančního práva*. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity. 2006, podkapitola 10.3.1 [online], [cit.15.5.2020]. Dostupné z: https://is.muni.cz/el/law/podzim2015/BVV13Zk/um/10_3_Financni_pravo.pdf.

¹²⁷ MRKÝVKA, Petr a kolektiv. *Finanční právo a finanční správa*. 1.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005, s. 158.

¹²⁸ K tomu např. MRKÝVKA, Petr. Měnové právo a další oblasti nefiskální části finančního práva. In FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 297.

¹²⁹ MRKÝVKA, Petr a kolektiv. *Finanční právo a finanční správa*. 1.díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2005, 59 - 60.

fondů. Puncovní právo je nadstavbou k měnovému a devizovému právu upravující veřejnoprávní ingerence do nakládání s drahými kovy.

Správní řád představuje procesně správní předpis, jenž je koncipován tak, aby mohl sloužit jako obecná právní úprava pro prakticky veškerý *vnější* výkon působnosti celé veřejné správy.¹³⁰

V této souvislosti se nabízí otázka, jak se dotýká správní řád *vnitřních vztahů* ve finanční správě. Budu pracovat s hypotézou, že správní řád upravuje vnitřní vztahy ve finanční správě jen tam, kde to vyplývá z jeho jednotlivých ustanovení nebo tam, kde to vyplývá z jiného zákona.

Zjednodušeně řečeno, finanční správa funguje v kategoriích pravomoci a působnosti, jež jsou esenciálními pojmy při vymezení, zda jsou orgány finanční správy správními orgány podle správního řádu, resp. zda a v jakých oblastech postupují orgány finanční správy přinejmenším subsidiárně podle správního řádu.

S ohledem na věcnou působnost orgánů finanční správy vymezenou v zákoně o Finanční správě můžu oblasti jejich působení vymezit následovně.¹³¹

Správa daní

Právní normy upravující daně patří do fiskální části zvláštní části finančního práva, jejímž účelem je, na rozdíl od nefiskální části, zajištění materiálního základu pro naplňování funkcí státu a veřejné samosprávy, tedy *vytěžení maxima právem předepsaných veřejných příjmů a zajištění maximální užitečnosti veřejných výdajů*.¹³² Tuto oblast věcné působnosti zmiňuji, neboť je nepochybně stěžejní funkcí finanční správy. S ohledem na charakter správy

¹³⁰ K tomu PRŮCHA, Petr. In SKULOVÁ, Soňa a kol. *Správní právo procesní*. PRAHA: EUROLEX BOHEMIA, 2005, s.21.

¹³¹ Po dobu doktorského studia došlo ke změně v oblasti finanční kontroly veřejných prostředků, která již není (od 1.10.2014) vykonávána orgány finanční správy, neboť v návaznosti na usnesení vlády č. 445 ze dne 16.6.2014, které ukládalo přijmout opatření ke zvýšení účinnosti finančního řízení a kontroly v odpovědnosti řídicích a výkonných struktur, interního auditu a veřejnosprávních kontrol, při prosazování řádného hospodaření s finančními prostředky a majetkem orgánů státní správy, rozhodl ministr financí dne 16.7.2014 o změně organizační struktury Ministerstva financí a převzetí agendy finanční kontroly a působnosti na úseku přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí z gesce finanční správy do gesce Ministerstva financí (převedení systemizovaných míst z finanční správy na Ministerstvo financí).

S účinností zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách (1.1.2017), jenž zrušil zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a podobných hrách, ve znění p.p., došlo k zásadní změně v oblasti výkonu dozoru nad dodržováním povinností dle tohoto zákona a orgány dozoru již nejsou orgány finanční správy (nově jsou jimi Ministerstvo financí a orgány Celní správy ČR) a přestupky v oblasti provozování hazardních her již neprojednávají orgány finanční správy.

¹³² Viz MRKÝVKA, Petr. Měnové právo a další oblasti nefiskální části finančního práva. In FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 297.

daní¹³³ je zřejmé, že jde o výkon veřejné moci orgány finanční správy v rámci veřejné správy. De lege lata je však stanoveno, že se na správu daní správní řád nepoužije.¹³⁴ Zjednodušeně řečeno, správa daní je ona část daňového práva, která upravuje stanovení a placení daní, a její obecná úprava je upravena v daňovém řádu. Daňový řád obsahuje v podstatě vlastní (komplexní) úpravu „postupu“ správních úřadů při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy (při výkonu správy daní). Řada speciálních pravidel týkajících se správy jednotlivých daní je obsažena v jednotlivých daňových zákonech s tím, že se daňový řád použije subsidiárně.¹³⁵ Podstatnou výjimkou je právní úprava daňové exekuce, kdy je obecnou právní úpravou občanský soudní řád a daňový řád vystupuje jako *lex specialis*.¹³⁶

V souvislosti s tím je tak v zásadě v teorii i praxi zřejmé,¹³⁷ že při správě daní není prostor pro aplikaci správního řádu a orgány finanční správy nevystupují v postavení správních orgánů podle správního řádu.

Přesto se v této souvislosti objevují úvahy, že s ohledem na princip jednoty a bezrozpornosti právního řádu měl být daňový řád koncipován nikoli jako autonomní procesněprávní norma, ale jako *lex specialis* k správnímu řádu. Vzniká tak otázka, zda je samostatná úprava správy daní v obecném daňovém zákonu představujícím daňový řád v rozporu se zásadou jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu nebo naopak, zda znamená požadavek podpůrné aplikace správního řádu při správě daní podřazení daňového práva pod správní právo, jak tvrdí tvůrci daňového řádu¹³⁸.

¹³³ Co je to správa daní? Podle § 1 odst. 2 daňového řádu správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Mám za to, že K. Alexa výstižně definuje správu daní, když uvádí, že „je tedy postupem správného zjišťování a stanovování daně a zabezpečování její úhrady. Je procesem realizace daně. Vztah mezi daní a její správou je vztahem cíle a prostředku. Správou daně se realizuje hmotněprávní daňový vztah, jehož subjekty jsou poplatník nebo plátce daně na jedné straně a stát resp. jiný subjekt reprezentovaný správcem daně na straně druhé. Předmětem je daň v dalším smyslu tohoto slova (konkrétní částka daně, tedy peníze). Obsahem jsou pak vzájemná práva a povinnosti jeho subjektů týkající se předmětu vztahu, tedy především povinnost poplatníka nebo plátce daň přiznat a zaplatit a právo a současně povinnost správce daně daň stanovit a vybrat. Správa daní je proto institutem procesním, jehož účel není samostatný, nýbrž je odvislý od účelu hlavního (realizace hmotněprávní daňové úpravy). Je naprosto jasné, že pokud by tuzemský právní řád daně neznal, pak by ani nebylo co spravovat.“ (viz ALEXA, Karel. *Lhůty při správě daní*. Plzeň: Nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, s. 15-16).

¹³⁴ § 262 daňového řádu: „Při správě daní se správní řád nepoužije.“

¹³⁵ Viz BOHÁČ, Radim. Ke kodifikaci daňového práva. *Daně a finance*, 2016, ročník 24, č. 3/2016, s. 6.

¹³⁶ § 177 odst. 1 daňového řádu: „Nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu.“

¹³⁷ Např. SKULOVÁ, Soňa a kol. *Správní právo procesní*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2017, s. 34 nebo KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. s. 11 – 12 a 919 - 920.

¹³⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., obecná část, s. 8-9.

Správní trestání

Do procesní úpravy správního trestání orgány finanční správy v nefiskální části zasáhl s účinností od 1. 7. 2017 zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále také „přestupkový zákon“ nebo „zákon o přestupcích“). Dosavadní právní úprava (do 31. 6. 2017) rozlišovala přestupky fyzických osob a správní delikty podnikajících fyzických osob a právnických osob. Zatímco se projednávání přestupků řídilo procesní úpravou obsaženou v zákoně č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů se subsidiárním použitím správního řádu, správní delikty podnikajících fyzických osob a právnických osob byly projednávány výlučně podle správního řádu s případnými procesními odchylkami uvedenými v zákonech upravujících skutkové podstaty jiných správních deliktů. Pojmově tedy došlo ke změně (náhradě) správních deliktů právnických osob a podnikajících fyzických osob za přestupky těchto osob. Nově je tak za porušení norem finančního práva koncipována odpovědnost za přestupky podle přestupkového zákona, není zde zvláštní systém odpovědnosti. Obecně však odpovědnost za porušení norem z oborů tvořících nefiskální část finančního práva zůstává v rovině klasického správního trestání, příp. v rovině trestního práva.

Přestupky ani katalog sankcí za porušení norem nefiskální části finančního práva nejsou kodifikovány. Znaky přestupků, druhy správních trestů a ochranná opatření se vyskytují v právních úpravách konkrétní finanční činnosti.

V systému správních deliktů lze v České republice od 1.7.2017 od přestupků odlišovat tzv. jiné správní delikty, mezi něž patří disciplinární delikty a pořádkové delikty.

Zatímco základem přestupků je porušení hmotněprávní povinnosti, základem pořádkových deliktů je porušení procesněprávní povinnosti. U pořádkových deliktů není hlavním cílem uložení trestu, ale zajištění hladkého průběhu procesu. S ohledem na výše uvedené tak lze tvrdit, že přestupky jsou projednávány orgány finanční správy z úřední povinnosti na základě zásady legality, zatímco pořádkové delikty jsou projednávány na základě zásady oportunity. Orgán finanční správy musí poměřovat okolnosti konkrétního případu se samotným účelem a cílem procesu, v rámci kterého došlo ke spáchání deliktu. Musí tak posuzovat zejména charakter nesplněné či porušené povinnosti, dopad této skutečnosti na řízení, vhodnost využití jiného právem upraveného prostředku.

Generální kompetenční normy v zákoně o Finanční správě stanoví, že orgány finanční správy provádějí řízení o správních deliktech.¹³⁹ K naplnění této normy (norem) je třeba, aby orgánům finanční správy pravomoc a příslušnost k projednání určitého správního deliktu přiznal zvláštní právní předpis vymezující skutkovou podstatu daného správního deliktu.¹⁴⁰

Takovými právními předpisy, které opravňují finanční úřady k projednávání přestupků v prvním stupni¹⁴¹, jsou nepochybně:

- zákon č. 563/1991 Sb., **o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o účetnictví“)¹⁴²,

- zákon č. 254/2004 Sb., **o omezení plateb v hotovosti**, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o omezení plateb v hotovosti“)¹⁴³,

- zákon č. 112/2016 Sb., **o evidenci tržeb**, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o evidenci tržeb“)¹⁴⁴.

Shora uvedené zákony tedy upravují platební styk (měnové právo), právní regulaci účetnictví a obdobné činnosti evidenčního a bilančního charakteru a povinnosti k vedení evidence tržeb za účelem správy daní (bilanční právo zde plní roli pro fiskální i nefiskální část finančního práva). Uvedené zákony vymezují základy a následky odpovědnosti za porušení uvedených norem. Jedná se o správní odpovědnost v podobě přestupků, jejichž projednání přísluší orgánům finanční správy.

Specializovaný finanční úřad je příslušný k projednání vedle výše uvedených přestupků v prvním stupni¹⁴⁵ také k projednání přestupků upravených:

- zákonem č. 255/2012 Sb., **o kontrole (kontrolní řád)**, ve znění pozdějších předpisů (dále také „kontrolní řád“)¹⁴⁶,

¹³⁹ Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, finanční úřad provádí řízení o správních deliktech (viz § 4 odst. 1 písm. b), § 7 písm. b), § 10 odst. 1 písm. b) zákona o Finanční správě).

¹⁴⁰ Např. pravomoc a příslušnost k projednání přestupku při porušení povinnosti svědka vypovídat při správě daní, a o pravdivě a nic nezamlčovat, jež stanoví daňový řád v ustanovení § 96 (jedná se o přestupek spočívající v uvedení nesprávného nebo neúplného údaje správnímu orgánu anebo v zatažení požadovaného údaje za účelem získání neoprávněné výhody, případně v podání nepravdivé nebo neúplné svědecké výpovědi ve správním řízení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 písm. b), resp. e) a § 2 odst. 3 písm. b), resp. e) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů) není orgánům finanční správy přiznána.

¹⁴¹ Působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům vykonává Odvolací finanční ředitelství (§ 7 písm. a) zákona o Finanční správě).

¹⁴² Viz § 37ab zákona o účetnictví.

¹⁴³ Viz § 6a zákona o omezení plateb v hotovosti.

¹⁴⁴ Viz § 30 zákona o evidenci tržeb.

¹⁴⁵ Působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům vykonává Odvolací finanční ředitelství (§ 7 písm. a) zákona o Finanční správě).

- a zákonem č. 526/1990 Sb., **o cenách**, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o cenách“)¹⁴⁷.

Uvedené předpisy upravují povinnosti související s prováděním kontrolní činnosti orgány finanční správy na úseku kontroly cenových předpisů a následky za porušení cenových předpisů.

V souvislosti s cenovou kontrolou se rozlišují dvě skupiny přestupků. První skupina přestupků spočívá v jednání spočívajícím v neumožnění nerušeného výkonu práv kontrolujícího a neposkytnutí potřebné součinnosti kontrolovanou, příp. povinnou osobou, kdy kontrolní řád stanoví odpovědnost za přestupek v případě neplnění povinností stanovených kontrolované, příp. povinné osobě kontrolním řádem. Do druhé skupiny přestupků se řadí porušení cenových předpisů zjištěných v rámci cenové kontroly naplňující některou ze skutkových podstat přestupků uvedených v zákoně o cenách.

Právním předpisem, který opravňuje Generální finanční ředitelství nebo Odvolací finanční ředitelství k projednávání přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti* v prvním stupni¹⁴⁸ je:

- zákon č. 280/2009 Sb., **daňový řád**, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“).¹⁴⁹

Daňový řád jako právní předpis daňového práva, jenž vylučuje užití správního řádu, upravuje jediný zmíněný přestupek *porušení povinnosti mlčenlivosti*, k jehož projednání se užije subsidiárně správní řád. Jinak upravuje speciální sankce spojené s porušením norem finančního práva (fiskálního), kde se však správní řád nepoužije. Zde je zřejmý rozdíl mezi realizací finančně právní odpovědnosti za finanční delikty a správně právní odpovědnosti za přestupky.

¹⁴⁶ Podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 265/1991 Sb. o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů provádí Specializovaný finanční úřad cenovou kontrolu právnických a fyzických osob. Podle ustanovení § 17 kontrolního řádu projednává přestupky podle § 15 kontrolního řádu kontrolní orgán, který je příslušný k provedení kontroly, v souvislosti s níž byl přestupek spáchán.

¹⁴⁷ Podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 265/1991 Sb. o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů provádí Specializovaný finanční úřad cenovou kontrolu právnických a fyzických osob. Podle ustanovení § 17 zákona o cenách projednává Specializovaný finanční úřad jako cenový kontrolní orgán přestupky upravené zákonem o cenách.

¹⁴⁸ Působnost správního orgánu nejbližší nadřazeného Odvolacímu finančnímu ředitelství vykonává Generální finanční ředitelství (§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o Finanční správě) a nejbližší nadřazeného Generálnímu finančnímu ředitelství Ministerstvo financí (§ 1 odst. 3 zákona o Finanční správě).

¹⁴⁹ Viz § 246 odst. 3 daňového řádu.

Orgány finanční správy také projednávají některé přestupky při porušení povinnosti při značení tabákových výrobků **podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a některé přestupky v souvislosti s porušením povinností při značení lihu a nakládání s lihem podle zákona č. **307/2013 Sb., o povinném značení lihu**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o povinném značení lihu“).

Od 31.5.2017 s účinností zákona č. 65/2017 Sb., **o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek** (dále jen „zákon o ochraně před škodlivými účinky návykových látek“) jsou orgány finanční správy nadány pravomocí projednat vybrané přestupky uvedené v citovaném zákoně.

Pro úplnost k otázce správního trestání považuji za důležité uvést, že v této části práce ponechávám stranou právní úpravu tzv. jiných správních deliktů. O disciplinárních deliktech a pořádkových deliktech hodlám pojednat v dalších kapitolách v souvislosti s problematikou aplikace správního řádu v jednotlivých oblastech působnosti orgánů finanční správy. Nicméně již výčet právních předpisů, které opravňují orgány finanční správy k projednávání přestupků a upravujících skutkové podstaty přestupků, představuje široký okruh působnosti, ve kterém orgány finanční správy aplikují správní řád.

Správní dozor

Konkrétně se jedná o cenovou kontrolu, jež se řadí do finančních činností státu, které na peněžní masu působí nepřímo.¹⁵⁰

Vnitřní kontrola (kontrola výkonu finanční správy)

V případě výkonu kontroly mezi orgány finanční správy realizované v rámci tzv. instančních vztahů nadřízenosti a podřízenosti kontrolního orgánu a kontrolovaného subjektu (orgánu) zakotvuje ustanovení § 28 zákona č. 255/2012 Sb., **o kontrole (kontrolní řád)**, ve znění pozdějších předpisů pravidlo, že nestanoví-li zákon jinak, postupuje se při kontrole podle správního řádu.

¹⁵⁰ S účinností od 1. 1. 2013 provádí cenovou kontrolu podle ustanovení § 3 zákona č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 265/1991 Sb.“) namísto dosavadních finančních ředitelství Specializovaný finanční úřad.

Svobodný přístup k informacím

S aplikací správního řádu orgány finanční správy souvisí i pravomoc orgánů finanční správy zveřejňovat povinné informace¹⁵¹, vyřizovat žádosti o poskytnutí informací a příslušné nápravné prostředky¹⁵² a uplatňovat úhradu nákladů¹⁵³, vyřizovat žádosti odkazem na poskytnutou informaci¹⁵⁴ a zpracovávat a zveřejňovat výroční zprávy¹⁵⁵ podle zákona č. 106/1999 Sb., **o svobodném přístupu k informacím**, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o svobodném přístupu k informacím“). O aplikaci správního řádu orgány finanční správy v této oblasti pojednám v kapitole 10.

Řízení ve věcech státní služby

Účinností zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě (dále také „zákon o státní službě“) došlo ke změně postavení osob, které ve finanční správě vykonávají státní správu, z oblasti práva soukromého, resp. z režimu zákoníku práce¹⁵⁶ do režimu veřejnoprávního, tedy režimu zákona o státní službě. Služební poměr vzniká, na rozdíl od pracovního poměru založeného na zásadě rovnosti stran tohoto vztahu, na principu nadřízenosti a podřízenosti, kdy nadřízený služební orgán rozhoduje veřejnoprávně o právech a povinnostech státních zaměstnanců. Podrobně pojednám o aplikaci správního řádu orgány finanční správy v této oblasti v kapitole 11.

4.2 Význam správního řádu ve Finanční správě ČR z pohledu statistických údajů

Oblasti působnosti, ve kterých působí orgány finanční správy jakožto orgány podle správního řádu, patřily dlouhá léta k okrajovým oblastem působnosti orgánů finanční správy. Z níže předložených statistických údajů zveřejněných Finanční správou ČR je zřejmé, že

¹⁵¹ Povinné informace zveřejňují orgány finanční správy v souladu s ustanovení § 5 zákona o svobodném přístupu k informacím.

¹⁵² Podle ustanovení § 13 až 16a zákona o svobodném přístupu k informacím. Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady jako povinné subjekty ve smyslu zákona o svobodném přístupu k informacím jsou povinny poskytovat informace vztahující se k jejich působnosti vymezené zvláštními právními předpisy, a to za podmínek stanovených zákonem o svobodném přístupu k informacím.

¹⁵³ Podle ustanovení § 17 zákona o svobodném přístupu k informacím

¹⁵⁴ Podle ustanovení § 6 zákona o svobodném přístupu k informacím

¹⁵⁵ Podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o svobodném přístupu k informacím zveřejňuje finanční správa ve výroční zprávě o činnosti informace o poskytování informací za předcházející rok.

¹⁵⁶ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

zejména z počtu a fiskálního dopadu přestupkových řízení, v nichž jsou ukládány pokuty za přestupky podle zákona o účetnictví, zákona o omezení plateb v hotovosti, daňového řádu, zákona o cenách, zákona o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek, zákona o spotřebních daních a zákona o povinném značení lihu, či z počtu cenových kontrol a postupů ve věci poskytování informací, lze dovodit, že ve srovnání s fiskální činností Finanční správy, tvoří aplikace správního řádu stěžejní oblast působnosti orgánů Finanční správy České republiky.

Význam správního řádu z pohledu jeho aplikační četnosti stoupl podle mého názoru od 1. 1. 2015 s účinností zákona o státní službě, resp. se zavedením veřejnoprávního služebního poměru mezi státem a veřejnoprávním úředníkem. Při počtu státních zaměstnanců orgánů finanční správy¹⁵⁷ roste význam správního řádu zejména v souvislosti s řízením ve věcech služby. K dalšímu výraznému zvýšení významu správního řádu v rámci finanční správy došlo v souvislosti s rozšiřováním působnosti zákona o elektronické evidenci tržeb.

Ze statistických údajů Finanční správy ČR za roky 2018 a 2019 vyplývají následující počty pokut uložených v přestupkových řízeních za přestupky **podle zákona o účetnictví a zákona o omezení plateb v hotovosti:**

Pokuty uložené orgány finanční správy k 31. 12. 2018 ¹⁵⁸		
Pokuta uložena podle	Počet případů	Částka v Kč
Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví – fyzickým osobám	6	202 316
Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví - právnickým osobám	186	4 542 394
Zákon č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti	100	3 122 706

Pokuty uložené orgány finanční správy k 31. 12. 2019 ¹⁵⁹		
Pokuta uložena podle	Počet případů	Částka v Kč
Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví – fyzickým osobám	4	206 000

¹⁵⁷ Počet systemizovaných služebních míst k 31.12.2019 činil 15 686 (viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019* [online], s. 69 [cit. 3. února 2020]. Dostupné z: www.financnisprava.cz.)

¹⁵⁸ Viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2018* [online], s. 31 [cit. 3. února 2020]. Dostupné z: www.financnisprava.cz.)

¹⁵⁹ Viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019* [online], s. 33 [cit. 3. února 2020]. Dostupné z: www.financnisprava.cz.)

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví - právnickým osobám	403	5 027 286
Zákon č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti	107	2 355 268

K nejčastějším pochybením **podle zákona o evidenci tržeb** v roce 2019 patřilo nezaslání údajů o evidovaných tržbách správci daně (17 918 případů), nevystavení účtenky (6 975 případů) a neumístění informačního oznámení (580 případů). Bylo vydáno 3 463 příkazů na místě, 1 173 příkazů a 66 rozhodnutí o pokutě. Předepsané pokuty činily celkem 54 468 890 Kč.¹⁶⁰

V roce 2018 bylo realizováno 182 **cenových kontrol** a na základě kontrolních zjištění bylo v rámci řízení o přestupku pravomocně uloženo 81 pokut.¹⁶¹

Počet pokut	Částka v Kč
81	2 391 324

V roce 2019 bylo realizováno 187 **cenových kontrol** a na základě kontrolních zjištění bylo v rámci řízení o přestupku pravomocně uloženo 74 pokut v celkové výši přesahující 17 mil. Kč¹⁶² (přesná částka se neuvádí).

Z Informací o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2017, 2018 ani za rok 2019 nevyplývá realizace pravomoci na úseku správního trestání **podle zákona o spotřebních daních, zákona o povinném značení lihu a podle zákona o ochraně před škodlivými účinky návykových látek** orgány finanční správy.

¹⁶⁰ Viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019* [online], s. 62 [cit. 3. února 2020]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz>.

¹⁶¹ Viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2018* [online], s. 57-58 [cit. 3. února 2020]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz>.

¹⁶² Viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019* [online], s. 58 [cit. 3. února 2020]. Dostupné z: www.financnisprava.cz.

Počet podaných žádostí o informaci a počet poskytnutých informací **dle zákona o svobodném přístupu** k informacím za rok 2019 zobrazuje následující tabulka:

Počet	FÚ	OFŘ	GFR	CELKEM
Podaných žádostí o informaci	207	17	155	379
Odložených žádostí o informaci	43	7	11	61
Vydaných rozhodnutí o odmítnutí žádosti	71	3	23	97
Vydaných rozhodnutí o částečném odmítnutí žádosti	15	4	15	34
Podaných odvolání proti rozhodnutí o odmítnutí žádosti	15	2	7	24
Podaných odvolání proti rozhodnutí o částečném odmítnutí žádosti	4	1	6	11
Podaných stížností	26	29	12	67

A neboť jsem v této kapitole uvedla, že stěžejní funkcí finanční správy je správa daní, považuji za potřebné i toto své tvrzení podložit konkrétními údaji. Byť finanční správa nezveřejňuje počet daňových řízení vedených orgány finanční správy, lze toto jednoznačně dovodit už z informací o počtu aktivních daňových subjektů u stěžejních daní uvedených v následující tabulce (k 31.12.2019)¹⁶³:

Daň	Počet subjektů*
Daň z přidané hodnoty	584 900
Daň z příjmů právnických osob	676 600
Daň z příjmů fyzických osob z příznání	1 249 861
Daň z příjmů FO záv. činnost	574 351
Daň silniční	820 610

* Údaj Počet subjektů je počtem aktivních DS ve sledovaném období.

Na dani z příjmů právnických osob, dani z příjmů osob fyzických, dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a dani silniční je vedeno minimálně jedno vyměřovací řízení u každého aktivního daňového subjektu každý kalendářní rok. Na dani z přidané hodnoty pak čtyři resp. dvanáct (dle typu zdaňovacího období). S přihlédnutím k dalším

¹⁶³ Viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019*, s. 4 Viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2018*, s. 31 [cit. 3. února 2020]. Dostupné z: www.financnisprava.cz.

¹⁶³ Viz GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019*, s. 45 [cit. 20. března 2021]. Dostupné z: www.financnisprava.cz.

řízením (především doměřovacím a řízením v oblasti placení daní) se jedná o miliony řízení, které jsou v rámci správy daní vedeny orgány finanční správy každý rok. Naproti tomu postupy orgánů finanční správy podle správního řádu, jež jsou uvedeny výše, tvoří jen zlomek tohoto počtu.

4.3 Dílčí závěr

V této kapitole jsem potvrdila hypotézu vyslovenou v úvodu této práce, že *orgány finanční správy aplikují správní řád v rámci finančních činností, jež jsou roztržštěny v mnoha právních předpisech, spadajících do různých subsystémů nefiskální části finančního práva*. Avšak na základě výše uvedených poznatků bych tuto hypotézu doplnila v tom smyslu, že orgány finanční správy neaplikují správní řád pouze v oblastech zařazovaných do subsystémů nefiskální části finančního práva.

Orgány finanční správy aplikují (subsidiárně) správní řád jakožto univerzální právní předpis pro správní řízení v oblasti správního trestání, kde se promítá různorodá činnost orgánů finanční správy, jejíž regulace je řazena do nefiskální části finančního práva (přestupková řízení ve věcech porušení zákona o omezení plateb v hotovosti, zákona o účetnictví, zákona o evidenci tržeb a podle zákona o cenách a kontrolního řádu) a dále aplikují orgány finanční správy správní řád v oblasti správního dozoru na úseku finanční činnosti, resp. v oblasti cenové kontroly upravené právními normami v oblasti nepřímého nakládání s peněžní masou.

Avšak orgány finanční správy aplikují (podpůrně) správní řád také v oblasti správního trestání, kde se promítá porušení povinností při správě daní upravených daňovým řádem jakožto předpísem daňového práva (porušení mlčenlivosti upravené daňovým řádem fyzickou osobou se projednává podle zákona o přestupcích) a vedle toho do popředí vystupuje i rozhodování orgánů finanční správy ve věcech státní služby (služebního poměru) či jsem zmínila oblast zveřejňování a poskytování informací veřejnosti a aplikaci správního řádu ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti ve finanční správě, tedy v oblastech, které se neřadí do subsystémů nefiskální části finančního práva.

Pokud jde o další hypotézu vyslovenou v úvodu této práce, že k nejrozsáhlejšímu okruhu působnosti, ve kterém orgány finanční správy aplikují správní řád, patří oblast vedení přestupkových řízení, tato se jeví jako pravdivá, neboť okruh právních předpisů, které opravňují orgány finanční správy k projednávání přestupků a upravují skutkové podstaty

přestupků v podobě zákona o omezení plateb v hotovosti, zákona o účetnictví, zákona o evidenci tržeb, zákona o cenách, kontrolního řádu, zákona o spotřebních daních, zákona o povinném značení lihu a podle zákona o ochraně před škodlivými účinky návykových látek, je dominantní ve vztahu k okruhu zbývající působnosti zahrnující rozhodování orgánů finanční správy ve věcech státní služby (služebního poměru) či oblasti zveřejňování a poskytování informací veřejnosti a vedle aplikace správního řádu ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti ve finanční správě.

5 Aplikace správního řádu při správě daní?

Jak jsem již uvedla v předchozí kapitole, při správě daní nedochází *de lege lata* k aplikaci správního řádu. V této kapitole se budu věnovat otázce použití správního řádu při správě daní *de lege ferenda*.

5.1 Otázka subsidiárního použití správního řádu při správě daní

Zastánci¹⁶⁴ subsidiárního použití správního řádu při správě daní se odvolávají na princip jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu s tím, že řada institutů je již upravena správním řádem a specifické odchylky správy daní by měl řešit daňový řád.

Například L. Jemelka uvádí, že daňový řád měl být koncipován nikoli jako autonomní procesněprávní norma, ale jako *lex specialis* k novému správnímu řádu. Samostatně měl upravovat pouze otázky, u nichž charakter daňového řízení nezbytně vyžaduje odlišnou úpravu od správního řádu, jinak měl být správní řád používán podpůrně. Současnou dvojí úpravu věcně shodné problematiky nepovažuje za souladné s principem jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu.¹⁶⁵ V této souvislosti považuje za zcela zbytečné, aby daňový řád upravoval samostatně problematiku zásad řízení, doručování, dožádání, zastupování, počítání lhůt, nahlížení do spisu, vyloučení úředních osob, instituty zajišťující řádný průběh řízení nebo opravné prostředky¹⁶⁶.

Tvůrci daňového řádu, resp. důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu uvádí, že argumentace volající po subsidiárním podřazení daňového řádu pod správní řád je z obecného pohledu voláním po *výlučném* podřazení daňového práva pod právo správní. Jak jsem již uvedla v úvodu této práce, odůvodňují to tím, že správní právo sice nepochybně a zdánlivě obecně představuje část právního řádu, která upravuje zásady, pojmy a instituty, které v zásadě platí pro veškerou veřejnou správu, avšak správní řád představuje procesní normu, která je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně-právní úpravy, zakládající existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají nikoliv v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů

¹⁶⁴ Např. JEMELKA, Luboš. *Princip subsidiarity správního řádu*. Praha: C.H.Beck, 2013, s. 203-205 nebo NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C.H.Beck, 2019, s. 2.

¹⁶⁵ JEMELKA, Luboš. *Princip subsidiarity správního řádu*. Praha: C.H.Beck, 2013, s. 203-205.

¹⁶⁶ JEMELKA, Luboš. *Princip subsidiarity správního řádu*. Praha: C.H.Beck, 2013, s. 221.

finančně-právních, nota bene specifických vztahů daňově-právních mezi správcem daně a daňovým subjektem.¹⁶⁷

S ohledem na výše uvedené se tak nabízí otázka, zda současná dvojí úprava věcně shodné problematiky v daňovém řádu a správním řádu představuje porušení principu jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu.

Uvedený princip vnitřní bezrozpornosti právního řádu lze chápat jako imanentní vlastnost právního řádu jako systému norem. Požadavek vnitřní bezrozpornosti právního řádu řadí Ústavní soud mezi základní principy právního státu, což vyjadřuje ve svých nálezech týkajících se legislativního procesu.¹⁶⁸ Princip bezrozpornosti obsahuje vedle pravidla určeného zákonodárci „tvoř právo tak, aby v něm nebyly rozpory“ i pravidlo určené aplikujícím orgánům „interpretuj právo tak, aby v něm nebyly rozpory“.¹⁶⁹

Podle Z. Šína má právní řád představovat uspořádaný systém všech jeho prvků, jehož základním předpokladem je souladnost těchto prvků, jejich bezrozpornost. Bezrozpornost právního řádu je požadavkem právní jistoty tohoto systému, a to vnitřní bezrozpornosti právních norem a vzájemná bezrozpornost mezi právními normami. Rozpornost může spočívat buď v neslučitelnosti současné platnosti různých normativních vět právních norem, nebo v rozporu mezi cíli, k jejichž dosažení mají právní normy působit. Mezi základní legislativněpolitické principy tvorby práva patří požadavek, aby se nová právní norma stala souladnou a bezrozpornou součástí v platném právním řádu jako vnitřně sladěného systému, který v působení a realizaci sám sebe nevyvrací vnitřními rozpory. Tento princip souladnosti platných právních předpisů koresponduje s požadavkem jednoty právního řádu, který vyplývá

¹⁶⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., obecná část, s. 9.

¹⁶⁸ Např. nález Ústavního soudu ČR ze dne 3.6.2009, sp. zn. I. ÚS 420/09 (N 131/53 SbNU 647) nebo nález Ústavního soudu ČR ze dne 12.2.2002, sp. zn. Pl. ÚS 21/01 (N 14/25 SbNU 97): „... za nežádoucí jev, nekorespondující se smyslem a zásadami legislativního procesu, je nutno označit situaci, kdy jedním zákonem jsou novelizovány zákony vzájemně obsahově bezprostředně nesouvisející, k čemuž dochází např. z důvodu urychlení legislativní procedury, a to začasté formou podaných pozměňovacích návrhů. Takový postup totiž neodpovídá základním principům právního státu, mezi které patří zásada předvídatelnosti zákona, jeho srozumitelnosti a zásada jeho vnitřní bezrozpornosti. Jestliže totiž jedním zákonem (ve formálním smyslu) je zasahováno do materie upravované několika zákony jinými a tyto zákony spolu nejsou obsahově a systematicky provázány, vzniká nezhodný a značně nepřehledný právní stav, který princip předvídatelnosti, srozumitelnosti a vnitřní bezrozpornosti zákona již nerespektuje.“

¹⁶⁹ DOMINIK, Martin. Princip bezrozpornosti a výklad právních pojmů. In HAPČOVÁ, Ivana, BÓDIOVÁ, Žofia, MIČÁTEK, Vladislav (zostavovatelia). *Zborník príspevkov z Česko – slovenskej právnickej súťaže o najlepšiu študentskú prácu za akademický rok 2014/2015*. Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislavě, 2016, s. 30. Dostupné z: https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/SVOC/zbornik_final_CS_SVOC_.pdf

z univerzálního charakteru práva jako všeobecně závazného regulativu ve společnosti garantovaného státem.¹⁷⁰

Princip souladnosti je primárně požadavek legislativně technický, který však souvisí s principem právní jistoty. Jde o to, aby platné právní předpisy neobsahovaly ustanovení, která by se ve svém účelu navzájem mařila, aby jedno z nich neobsahovalo zákaz určitého chování, zatímco jiné ustanovení by obsahovalo dovolení (či příkaz) téhož chování.¹⁷¹

Princip vnitřní bezrozpornosti právního řádu také představuje princip aplikace práva správními úřady, který lze chápat jako *kvalitu, v jejímž světle je nutno aplikovat jednotlivé normy a instituty právního řádu.*¹⁷²

Z hlediska systémového je právní řád systémem právních norem uspořádaný do jednotného celku, který obsahuje různě soudržné subsystemy. Každá z částí právního řádu má jiná východiska, principy a metody právní regulace, což se projeví i při aplikaci a interpretaci normy z daného subsystemu. I když lze každý subsystem vnímat jako relativně samostatnou část, vždy je součástí celku.

K propojení rozdílných předpisů, resp. odvětví z pohledu principu racionality a bezrozpornosti se vyjádřil Ústavní soud v nálezu sp.značka IV. ÚS 444/11 ze dne 5.12.2012 následovně: *„Právní řád tvoří jednotný celek; má povahu systému, který je dále diferencován v subsystemy různých úrovní (právo soukromé a veřejné; právní odvětví; právní instituty), jež v sobě slučují prvky podle různých kritérií. Ze systémové povahy právního řádu vyplývá, že jeho jednotlivé součásti (subsystemy i prvky) vstupují do určitých funkčních vazeb. Z toho se podává přirozený požadavek, aby interpret určitého ustanovení právního předpisu neomezoval svůj rozhled toliko na jedno či několik ustanovení, ale aby jej chápal jako část celku (systému), která s ohledem na principy jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vytváří s jeho ostatními částmi logický, resp. logicky souladný významový celek. Součástí systémového chápání právního řádu je i respektování toho, že různé právní předpisy upravují instituty, které jsou společné celému právnímu řádu, či alespoň několika jeho odvětvím, a jež byly doktrínou důkladně teoreticky propracovány; v takovém případě je nezbytné vycházet při jejich používání z doktrinárních závěrů a z rysů, které jsou jim společné...Právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně*

¹⁷⁰ ŠÍN, Zbyněk. *Tvorba práva. Pravidla, metodika, technika*. Praha: C.H.Beck, 2003, s.28.

¹⁷¹ ŠÍN, Zbyněk. *Tvorba práva. Pravidla, metodika, technika*. Praha: C.H.Beck, 2003, s.28.

¹⁷² VEJVALKOVÁ, Zdeňka. HLOUCH, Lukáš. Princip jednoty a bezrozpornosti aplikace právního řádu v rozhodování správních úřadů. *Právní rozhledy*, 2005, ročník 13, číslo 23/2005, s. 873.

přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích ...“.

J. Wintr uvádí, že zásada bezrozpornosti práva je silnější než principy hierarchie právních norem, proto je zásada bezrozpornosti nadřazena principům hierarchie práva.¹⁷³

S ohledem na výše uvedené se domnívám, že s principem bezrozpornosti právního řádu souvisí požadavek, aby daňový řád a správní řád současně neobsahoval naprosto rozporná pravidla chování ve smyslu, že by jedna norma určité chování zakazovala a druhá by stejné chování dovozovala, či ho dokonce přikazovala, aby uvedené právní normy byly principiálně koherentní, pojmy používané v těchto předpisech by měly mít v zásadě stejný význam, s čímž souvisí skutečnost, že výklad příslušného ustanovení nesmí být prováděn způsobem, kterým by byla porušena právní norma, princip či hodnota obsažená v právním řádu.

Ve vztahu daňového a správního řádu, jež představují kodifikace daňového a správního řízení, lze ze zásady vnitřní bezrozpornosti právního řádu dovodit, že se zapovídá odlišný přístup k identickým právním institutům v těchto právních odvětvích. Skutečnost, že finanční právo vzešlo z lůna správního práva¹⁷⁴, znamená imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty uvedené ve správním řádu i v daňovém řádu. Dle mého názoru však „stejný náhled“ neznamená pouze jednu kodifikaci procesních norem pro dvě právní odvětví (správní a finanční právo), resp. pro všechna právní odvětví právního řádu, která upravují veřejnou správu.

Je nepochybné, že správní právo procesní, jež je subsystemem práva správního, je u nás v současné době představováno ve značné míře právě správním řádem. Daňový řád je součástí práva daňového, které je prima facie součástí práva finančního. Správní řád upravuje nejen správní řízení, ale je i základem procedurální úpravy dalších postupů ve veřejné správě. Daňový řád představuje vlastní (komplexní) úpravu řízení, postupů a úkonů správních úřadů při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy (při výkonu správy daní) a upravuje práva a povinnosti osob zúčastněných na správě daní, které jim vznikají při správě daní.

Další otázkou je, zda požadavek podřadit daňový řád pod správní řád je voláním po výlučném podřazení finančního práva pod právo správní.

¹⁷³ WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013, s. 79.

¹⁷⁴ P. Průcha uvádí: „historicky byly normy finančního práva součástí práva správního, později došlo k jejich vyčlenění a osamostatnění finančního práva jako právního odvětví“ (viz PRŮCHA, Petr. *Základy správního práva a veřejné správy - obecná část*. 2. vydání. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 1994, s. 22).

Daňový řád, jež kodifikuje daňové řízení, je konstruován primárně pro potřeby daňového práva, jež je převážně považováno za pododvětví (subsystém) finančního práva.

Vedle toho jsou však normy finančního práva hmotného realizovány také prostřednictvím procesněprávních norem, jež jsou součástí jiných právních odvětví. Mezi takové soubory procesněprávních norem, které finanční právo využívá, patří také správní řád. Finanční právo představované soubory právních norem se specifickým předmětem, jímž jsou finance, tak je také realizováno prostřednictvím norem obsažených ve správním řádu, aniž by z tohoto důvodu jeho jednotlivé subsystémy byly podřazovány pod správní právo.

Neztotožňuji se tedy s názorem, že požadavek podřadit daňový řád pod správní řád, je voláním po výlučném podřazení finančního práva pod právo správní.

V úvodu této práce jsem nastínila hypotézu, že předpokladem pro úspěšné subsidiární použití správního řádu při správě daní *de lege ferenda* není jen sjednocení právní úpravy vybraných právních institutů (např. doručování, zastupování, počítání lhůt) v jednom procesním předpisu (správním řádu), ale že podmínkou pro takový výsledek, aby nedošlo k nechtěné změně výkladů některých institutů a následné nežádoucí změně aplikace práva, je sladění výrazných odchylek finančního (daňového) práva od obecného správního práva.

Zmíněné odchylky lze hledat v tzv. odvětoprávních kritériích, mezi něž dle P. Průchy patří samostatný a specifický předmět právní regulace, metoda právní regulace, systémová soudržnost právních norem, a společenská akceptace právního odvětví¹⁷⁵.

A pro potvrzení nebo vyvrácení uvedené hypotézy jsem si zvolila výzkumnou otázku, jaké výrazné odlišnosti od správního řízení upraveného správním řádem přináší specifická metoda právní regulace do daňového řízení upraveného daňovým řádem.

Pro správní právo je typická metoda právní regulace zpravidla označovaná jako administrativně právní metoda regulace společenských vztahů, jež je výrazem nerovnosti subjektů v příslušných správně právních vztazích, resp. je výrazem právní nerovnosti a závislosti adresáta správně právního působení na subjekty tohoto působení. Tato metoda vyjadřuje mocenskou převahu subjektů veřejné správy jako nositelů veřejné moci v příslušných správně právních vztazích.¹⁷⁶

Klasická metoda administrativněprávní je použitelná i pro právo daňové. Zcela specifická pro daňové právo je však modifikace této administrativněprávní metody v podobě

¹⁷⁵ Ke kritériím pro členění právních odvětví např. PRŮCHA, Petr. *Základy správního práva a veřejné správy-obecná část*. 2. vydání Brno: Masarykova univerzita, 1994, s.14.

¹⁷⁶ K tomu PRŮCHA, Petr. In SKULOVÁ, Soňa a kol. *Správní právo procesní*. PRAHA:EUROLEX BOHEMIA, 2005, s. 12-13.

tzv. *autoaplikace daňového práva*. Autoaplikací se rozumí „*samostatná (subjektivní) konkretizace finančně právních povinností a práv*“ neboli aplikace práva samotným subjektem na sebe na vlastní odpovědnost za správnost výsledku aplikace¹⁷⁷. Preferuje se přednostní určení kvantity plnění povinnosti podřízeným subjektem pro sebe sama, kdy určení povinnosti individuálním správním aktem následuje až sekundárně na základě zjištění porušení povinností stanovených finančně právní normou nebo při zjištění rozdílu v kvantitě plnění, jaké určil a uskutečnil podřízený subjekt a jaké mělo ve skutečnosti být.¹⁷⁸ Jak uvedl P. Mrkývka, osoba sama konstatuje, že naplnila znaky daňového subjektu, má tedy statut daňového poplatníka či plátce daně, a z toho vyplývající práva a povinnosti. Nečeká tedy na vyhledávání správce daně a určení, zda je, nebo není daňovým subjektem.¹⁷⁹ Primárně se předpokládá znalost a orientace daňového subjektu v oblasti daňového práva. Subjekt si sám na sebe aplikuje normy daňového práva a stanoví si daň na základě skutkového stavu, který zná toliko on. Autoaplikace zakládající účast ve finančněprávním vztahu není projevem svobodné vůle účastníka, ale vzniká přímo ze zákona. Při určení existence a obsahu daného finančněprávního vztahu se promítá metoda mocenská, vyznačující se absencí svobodné vůle, s metodou obligační, která je postavena na dispozitivních normách, jež dávají daňovému subjektu na výběr z možných postupů.¹⁸⁰

V sousedním Slovensku považuje V. Babčák za základní metodu regulace v daňovém právu příkazovací metodu, jejíž podstatou jsou příkazy. Jde o metodu státního donucení, pro kterou je typický kogentní charakter daňověprávních norem. Pro příkazovací metodu je typická imperativnost, konformismus s obsahem daňověprávních norem (i proti své vůli musí daňový subjekt platit daně) a nerovné postavení subjektů daňověprávních vztahů. Od příkazů stanovených normami daňového práva se subjekty daňověprávního vztahu, vůči kterým tyto normy směřují, nemohou ani po vzájemné dohodě odchýlit. Jako doplňkovou metodu k výše

¹⁷⁷ MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Acta Universitatis Brunensis. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 70 a 72.

¹⁷⁸ MRKÝVKA, Petr. *Úvod do teorie finančního práva*. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity, 2006, podkapitola 2.1.3, [online], [cit. 15.5.2020]. Dostupné na https://is.muni.cz/el/1422/jaro2007/CBV401/um/Teorie_FP_Bc.pdf.

¹⁷⁹ K tomu více viz MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Základy finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 95-97.

¹⁸⁰ Podrobně viz MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Acta Universitatis Brunensis. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 71.

uvedené základní metodě uvádí V. Babčák metodu dispozitivnosti, která se však v daňověprávních normách vyskytuje zřídka.¹⁸¹

Jak jsem již zmínila výše, v České republice se taktéž hovoří o imperativním charakteru právní regulace s výskytem určitých dispozitivních prvků. Jak se však správně uvádí, s použitím dispozitivních norem není potlačen jejich imperativní základ, neboť norma dává pouze na výběr možnost plnění povinností.¹⁸² V některých případech je například na volbě subjektu, zda se stane dobrovolným plátcem daně z přidané hodnoty nebo jaký způsob odepisování zvolí, a volbou svého chování a postavení pak určuje i obsah právního vztahu.

Specifická metoda právní regulace znamená, že je to daňový subjekt, v důsledku jehož konání či opomenutí je zahájeno řízení o konkrétní dani za účelem správného zjištění a stanovení této daně a zabezpečení její úhrady. Řízení je tak zahájeno na základě jeho návrhu (zpravidla daňového tvrzení) či ex officio správcem daně v případě, že svou povinnost podat návrh nesplní. Lze si tak položit otázku, jaký je charakter tohoto řízení.

V souvislosti s nastolenou výzkumnou otázkou dotýkající se odlišností správního a daňového řízení je třeba nejprve uvést charakteristické prvky správního řízení.

J. Hoewel pod pojmem správní řízení rozumí obyčejné řízení, jehož účelem je tvoření konkrétních rozhodnutí a opatření, ale je možné pod něj subsumovat i tvoření aktů osvědčovacích (sčítání lidu), resp. aktů, jejichž právní povaha jest hybridní (stálé voličské seznamy). Zcela výjimečně slouží správní řízení ke vzniku nařízení ve smyslu abstraktních norem, a to tak, že v tomto řízení vystupují strany v technickém smyslu, mající i právo opravných prostředků (finanční výsost obce). Správní řízení v pravém smyslu se neobejde bez stran. Toto řízení jest součinnost správních úřadů a stran k vytvoření správního aktu pro strany závazného, resp. k jeho exekučnímu provedení.¹⁸³

I po více než 80 letech od vydání Hoewelovy učebnice správního práva se na podstatě uvedené definice správního řízení nic nezměnilo. Správní řízení je procesem, jehož výsledkem je správní akt (akt aplikace práva), v němž se osoby, jejichž práv a povinností se věc týká, podílejí na řízení a tvorbě obsahu rozhodnutí a k tomu jsou vybaveny procesními právy a povinnostmi, a který probíhá v právních formách od zahájení řízení přes zajišťování podkladů pro rozhodnutí a jeho vydání, použití prostředků k přezkoumání až po případnou

¹⁸¹ BABČÁK, VLADIMÍR. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko. EPOS. Bratislava, 2015. s. 69-70.

¹⁸² MRKÝVKA, Petr. *Úvod do teorie finančního práva*. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity. 2006, podkapitola 2.1.3, dostupné na https://is.muni.cz/el/1422/jaro2007/CBV401/um/Teorie_FP_Bc.pdf.

¹⁸³ HOETZEL, Jiří. *Československé správní právo. Část všeobecná*. Editor Ondřej Horák. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 293.

exekuci.¹⁸⁴ Cílem správního řízení jakožto procesními normami upraveného postupu správních orgánů je, ve vždy konkrétní věci, vydání správního rozhodnutí jakožto individuálního správního aktu (konstitutivního nebo deklaratorního aktu). Součástí tohoto postupu je i řízení přezkumné a řízení vykonávací.¹⁸⁵ Primárním pojmovým znakem řízení podle P. Svobody je, že jej orgán veřejné moci provádí v souvislosti s vydáním rozhodnutí nebo s výkonem rozhodnutí, a nikoliv v souvislosti s jinými druhy autoritativních úkonů. Dále se správní řízení od ostatních právem upravených i neupravených postupů liší tím, že splňuje kvalifikovanou formální náležitost (což je zákonná úprava) a kvalifikované materiální náležitosti (což jsou především účastníci řízení a jejich základní procesní práva vůči orgánu veřejné moci, který řízení vede).¹⁸⁶

Správní řízení podle správního řádu lze vymezit jako souhrn procesních úkonů správního orgánu a účastníků řízení, jehož výsledkem by mělo být vydání zákonného a spravedlivého individuálního správního aktu, tj. rozhodnutí, které je v souladu se zákony a jinými právními předpisy a které současně odpovídá všem okolnostem projednávaného případu. Toto řízení lze s ohledem na sled jednotlivých procesních úkonů členit do následujících stádií: zahájení řízení, shromažďování podkladů pro vydání rozhodnutí, vyjádření účastníků k podkladům rozhodnutí, vydání a oznámení rozhodnutí, odvolací (rozkladové) řízení. Součástí správního řízení může být řízení o mimořádných opravných prostředcích a exekuční postup.¹⁸⁷

Pokud jde o daňové řízení, jím se rozumí právními předpisy stanovený postup účastníků řízení k zajištění realizace práv a závazků vyplývajících daňovým subjektům z daňových vztahů.¹⁸⁸ Obsahem daňověprávního vztahu jsou práva a povinnosti jeho subjektů, tedy především povinnost daňového subjektu daň přiznat a zaplatit a současně pravomoc správce daně daň stanovit a vybrat.¹⁸⁹ Daňový řád upravující tento postup rozlišuje mezi daňovým řízením a dílčími řízeními.¹⁹⁰ Daňové řízení je podle § 134 daňového řádu souborem či komplexem dílčích řízení, jež spojují stejný předmět (daň za jednotlivé

¹⁸⁴ HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo: obecná část*. 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 246.

¹⁸⁵ Blíže viz PRŮCHA, Petr, POMAHÁČ, Richard. *Lexikon správního práva*, Ostrava: Sagit, 2002, s. 478 - 479.

¹⁸⁶ SVOBODA, Petr. *Ústavní základy správního řízení v České republice. Právo na spravedlivý proces a české správní řízení*. Praha: Linde Praha, a.s., 2007, s. 98.

¹⁸⁷ FIALA Zdeněk, a kol. *Správní řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, s. 18-19.

¹⁸⁸ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 255.

¹⁸⁹ K daňověprávnímu vztahu např. PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Praktikum k daňovému právu*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2014, s.19.

¹⁹⁰ Věta první ustanovení § 134 odst. 3 daňového řádu: „Daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí.“

zdaňovací období) a účel (správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady). Věcnou náplň daňového řízení tak představuje zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

Daňové řízení je páteří správy daní. Správa daní je nejširším pojmem, který daňový řád zná. Legální definice správy daní je vymezena v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, podle kterého jde o postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správa daní je tedy postupem správného zjišťování a stanovování daně a zabezpečování její úhrady. Správou daně se realizuje hmotněprávní daňový vztah, jehož subjekty jsou poplatník nebo plátce daně na jedné straně a správce daně na straně druhé. Správa daní je komplexním způsobem realizace hmotněprávního daňového vztahu. Správou daní má být daň nejen určena, ale má být dosaženo i její úhrady.¹⁹¹

Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu.¹⁹²

Obsah správy daní tvoří řada procesních nástrojů různé povahy, účelu a vzájemného vztahu. Správu daní vedle daňového řízení ve smyslu ustanovení § 134 daňového řízení, resp. jeho dílčích řízení tvoří i řízení jiná. Jedná se například o řízení registrační¹⁹³ a řízení o závazném posouzení¹⁹⁴, jež jsou řízeními v klasickém slova smyslu. Mezi soubor procesních nástrojů správy daní patří také postupy při správě daní, jež lze definovat jako zákonem upravenou cílenou činnost správce daně, jejímž účelem je především zjištění skutkového stavu a která sama o sobě nesměřuje k vydání žádného rozhodnutí.¹⁹⁵ Mezi takové postupy patří vyhledávací činnost (§ 78 daňového řádu)¹⁹⁶, daňová kontrola (§ 85 - § 88a daňového řádu)¹⁹⁷, a postup k odstranění pochybností (§ 89 a § 90 daňového řádu)¹⁹⁸. Správa daní zahrnuje i další procesní instrumenty, pro které je typické, že zásadně vlastní účel nemají, a své uplatnění nacházejí až v souvislosti s daňovým řízením, postupy při správě daní nebo

¹⁹¹ ALEXA, Karel. *Lhůty při správě daní*. Nakladatelství Aleš Čeněk, Plzeň, 2014, s. 15-18.

¹⁹² BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 256.

¹⁹³ Účelem registračního řízení je registrovat daňový subjekt pro určitý druh daně (§ 125- §131 daňového řádu).

¹⁹⁴ V řízení o závazném posouzení správce daně závazně deklaruje, že určité skutečnosti budou mít pro daňový subjekt deklarované právní následky (§ 132 a § 133 daňového řádu).

¹⁹⁵ ALEXA, Karel. *Lhůty při správě daní*. Nakladatelství Aleš Čeněk, Plzeň, 2014, s. 21.

¹⁹⁶ Vyhledávací činnost správce daně spočívá ve vyhledávání důkazních prostředků a daňových subjektů a zjišťování, zda tyto plní své povinnosti.

¹⁹⁷ Daňová kontrola je postupem správce daně, při kterém zjišťuje nebo prověřuje skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

¹⁹⁸ Postup k odstranění pochybností slouží k odstranění pochybností daňovým subjektem, které správci daně vzniknou ohledně správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti údajů, které daňový subjekt správci daně tvrdí.

jinými řízeními. Může se jednat o předvolání¹⁹⁹ či faktickou (neformální) činnost správce daně jako je například výměna informací mezi správci daně.²⁰⁰

Daňové řízení se podle okolností skládá z dílčích řízení, které daňový řád taxativně vypočítává (§ 134 odst. 3 daňového řádu). Mezi skupinu dílčích řízení, jejichž cílem je nalézt daň ve správné výši, patří vyměřovací a doměřovací řízení, jejichž součástí je i případné řízení o řádném opravném prostředku proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v těchto řízeních. Jako dílčí řízení při placení daní označuje daňový řád řízení o posečkání daně, rozložení její úhrady na splátky, řízení o zajištění daně, exekuční řízení, přičemž součástí těchto dílčích řízení je i případné řízení o řádném opravném prostředku. Za další dílčí řízení označuje zákon řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.

V důvodové zprávě k daňovému řádu je uvedeno, že daňové řízení ve smyslu ustanovení § 134 daňového řádu „*probíhá souvisle, nepřetržitě s existencí daňové povinnosti, pokud není dosaženo jeho cíle (cíle správy daní)*“. Dále je v důvodové zprávě uvedeno, že toto daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, i když někdy v latentní podobě.²⁰¹ Z toho vyvozují, že dle zákonodárce je na počátku daňové řízení ohraničeno vznikem daňové povinnosti, avšak nekončí právní mocí rozhodnutí, ale zánikem daňové povinnosti, nejčastěji uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně v rovině nalézací a uplynutím lhůty pro placení daně v rovině placení daní. V takto vymezeném časovém rámci považuje tvůrce daňového řádu toto daňové řízení za „permanentní“ řízení, pro které je typické možné kontinuální plynutí jednotlivých dílčích daňových řízení, přičemž zpravidla po určité období řízení existuje (probíhá) v latentní (skryté) podobě. Tím tedy zákonodárce připouští, že je součástí daňového řízení období procesní pasivity mezi jednotlivými dílčími řízeními. Může proběhnout jen jedno dílčí řízení o stanovení daně (dílčí řízení vyměřovací) a další řízení, které mají fakultativní povahu, již neproběhnou. O ukončení daňového řízení se žádné rozhodnutí nevydává. Cílem daňového řízení není vydání daňového rozhodnutí, ale správné stanovení daně a její vybrání.

Osobně se však s takovou interpretací daňového řízení ve smyslu ustanovení § 134 daňového řádu neztotožňuji. Mám za to, že z dikce ustanovení § 134 odst. 1 daňového řízení lze dovodit pouze to, že na daňové řízení lze pohlížet jako na soubor jednotlivých dílčích

¹⁹⁹ Z ustanovení § 100 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně může osobu zúčastněnou na správě daní převolat pouze v řízení nebo jiném postupu při správě daní, je-li účast této osoby (předvolaného) nutná.

²⁰⁰ ALEXA, Karel. *Lhůty při správě daní*. Nakladatelství Aleš Čeněk, Plzeň, 2014, s. 18.

²⁰¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., zvláštní část, s. 90.

řízení, tedy prostý souhrn jednotlivých dílčích řízení ohraničených svým začátkem a koncem. Období „procesní pasivity“ nepředstavuje zákonem upravený postup správního orgánu, v tomto období absentují „účastníci řízení“, jejich postavení a práva a povinnosti. A domnívám se, že tato období mezi jednotlivými dílčími řízeními, či dokonce období před prvním dílčím řízením (vyměřovacím) nemusí být a nejsou vždy obdobími „procesní pasivity“, nýbrž „procesní aktivity“ zejména správce daně. A tuto aktivitu bych charakterizovala jako zákonem upravenou činnost správce daně, která směřuje především ke zjištění skutkového stavu a sama o sobě nesměruje k vydání žádného rozhodnutí. Takovou aktivitu lze označit za součást správy daní, lze ji nazvat postupy při správě daní, které sice nejsou součástí daňového řízení, ale napomáhají dosažení jeho cíle. Konkrétně můžu znovu uvést vyhledávací činnost, jež slouží k vyhledávání daňových subjektů a k vyhledávání a opatřování důkazních prostředků, nikoliv však k jejich hodnocení. Vyhledávací činnost zahrnuje zejména opatřování nezbytných vysvětlení, provádění místního šetření a shromažďování potřebných informací. Vyhledávací činnost může probíhat v rámci řízení, tak i mimo řízení, a to i bez součinnosti daňového subjektu. Nicméně správce daně je v této souvislosti činný vždy.

Právě *dílčí řízení* je dle mého názoru řízením v klasickém slova smyslu, tzn. právními předpisy stanovený postup správce daně vůči podřízenému daňovému subjektu, jehož účelem je vydání rozhodnutí, kterým se právo či povinnost založí, změní či zruší, anebo kterým se takové právo či povinnost autoritativně určí. Dílčí řízení je zahájeno na základě návrhu daňového subjektu či ex officio správcem daně a je zpravidla ukončeno pravomocným rozhodnutím, ať již meritorním či procením. V případě některých dílčích řízení je vydání meritorního rozhodnutí cílem (vyměřovací řízení), v případě jiných je cílem faktická realizace práva (exekuční řízení).²⁰² Řízení před správcem daně prvního stupně a odvolacím orgánem tvoří jeden celek a druhoinstančnímu správci daně je v souladu s principem apelace umožněno provádět dokazování, přičemž není vázán jen návrhy odvolatele, ale je oprávněn změnit napadené rozhodnutí i v neprospěch odvolatele. Na rozdíl od přestupkového řízení, ve kterém platí zákaz reformace in peius, se umožňuje druhostupňovému správci daně uplatnit zásadu reformace in peius. Sám správní řád stanoví výjimky ze zákazu reformace in peius spočívající v tom, že odvolací orgán může změnit napadené rozhodnutí v neprospěch odvolatele pouze v případě, kdy odvolání podal také jiný účastník, jehož zájmy nejsou shodné, anebo je

²⁰² ALEXA, Karel. Pojem daňového řízení v novém daňovém řádu. *Daně a finance*, 2012, ročník 20, č. 2/2012, s. 9.

napadené rozhodnutí v rozporu s právními předpisy nebo jiným veřejným zájmem, než jsou zákony či jiné právní předpisy.

Daňové řízení je tedy komplexem různých dílčích řízení ukončených různými rozhodnutími navzájem účelově spojenými vztahem k definovanému cíli, chtěnému výsledku řízení, tj. správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. V návaznosti na to, že standardní definice správního řízení zdůrazňují splnění cíle řízení, jímž je vydání správního aktu, nepovažují daňové řízení za správní řízení, resp. za řízení v klasickém slova smyslu. Není však pochyb o tom, že k realizaci subjektivních veřejných práv a povinností daňových subjektů dochází v rámci dílčích řízení, jež definici správního řízení naplňují.

Pojetí daňového řízení se promítá i v institutu vedení *spisu*. Zatímco dle správního řádu musí správní orgán *v každé věci* založit a vést spis, tedy soubor pramenů informací o skutečnostech, které se týkají určité projednávané věci a které má správní orgán k dispozici, dle daňového řádu je spis veden ve vztahu *k jednotlivému konkrétnímu daňovému subjektu*. Při vedení spisu se zohledňuje kontinuální plynutí jednotlivých daňových řízení v závislosti na jednotlivých zdaňovacích obdobích a jednotlivých druzích daní a kontinuální charakter daňové povinnosti, která zpravidla nevzniká jednorázově, ale ve většině případů se opakuje po dobu výkonu činnosti daňového subjektu s příchodem dalšího zdaňovacího období.²⁰³

Vedení spisu zohledňuje existenci nejen klasického daňového řízení, ale také další řízení, které v sobě správa daní zahrnuje, a to registrační řízení a řízení o závazném posouzení daně.

Pro snazší orientaci ve spisu a s tím související přehlednější „správu“ spisu se spis člení na jednotlivé části jak ve vztahu k jednotlivým daňovým řízením, tak na část pro registrační řízení a pro řízení o závazném posouzení jakožto dalších povinností při správě daní, o nichž se vede řízení, a část spisu pro vymáhání jednoho či více daňových nedoplatků²⁰⁴. Daňový řád upravuje také vyhledávací část spisu, do níž je z taxativně stanovených důvodů daňovému subjektu zapovězeno, a to buď po určitou dobu či navždy, nahlížet²⁰⁵. Daňový řád výslovně zmiňuje i samostatnou část spisu k řízením o pořádkových pokutách upravených daňovými zákony, kdy ke spáchání pořádkového deliktu dochází v průběhu daňového řízení (při správě daní), avšak nejedná se o daňové řízení.

²⁰³ Důvodová zpráva k zákonu 280/2009 Sb., zvláštní část, s. 48.

²⁰⁴ Vedení části spisu pro vymáhání každého jednotlivého nedoplatek by nebylo efektivní.

²⁰⁵ Viz § 65 a § 66 daňového řádu.

Pokud jde o výše nastíněnou otázku odlišností daňového řízení od správního řízení z pohledu tzv. autoaplikace daňového práva, je to právě daňový subjekt, který svým jednáním, ať již konáním zákonem aprobovaným způsobem či opomenutím takového konání, „rozhoduje“ o tom, zda a jakým způsobem bude zahájeno dílčí daňové řízení. Zpravidla dílčí daňové řízení v rovině nalézací daňový subjekt zahajuje svým daňovým tvrzením. Opomenutím této povinnosti daňový subjekt způsobuje, že je správce daně v souladu se zásadou oficiality vyjádřenou v § 9 odst. 2 daňového řádu povinen zahájit a vést řízení z moci úřední. Stejně tak řádným a včasným neuhrazením daně a s tím souvisejícím jednáním daňový subjekt ovlivňuje zahájení dílčího řízení v rovině placení daní. Zjednodušeně řečeno, je opět na daňovém subjektu, zda bude správcem daně zahájeno dílčí řízení exekuční vydáním exekučního příkazu v případě, že daňový subjekt neuhradí dobrovolně dlužnou daň nebo zda bude zahájeno dílčí daňové řízení o posečkání daně na základě žádosti daňového subjektu. Podle mého názoru tedy daňový subjekt může již na začátku daňového řízení ovlivnit, nakolik bude pro daňové řízení dominantní zásada oficiality²⁰⁶, která má místo často tam, kde není využito daňovým subjektem zásady dispoziční.

M. Liška uvádí, že autoaplikace je do jisté míry spjatá s vyloučením zásady smírného řešení sporu²⁰⁷. Deklarace daňové povinnosti (dluhu) se děje úkonem dlužníka ve formě daňového tvrzení. Orgán finanční správy je povinen takové tvrzení přijmout a je oprávněn kontrolovat jeho správnost, přičemž zjištěný soulad skutečností tvrzených a skutečností reálných nemusí být správcem daně navenek deklarován.²⁰⁸ Proto i případný spor o otázky skutkové či právní v daňovém řízení mezi správcem daně a daňovým subjektem nastává až v navazující etapě²⁰⁹, kdy má správní orgán pochybnosti o správnosti skutkového stavu či právního posouzení věci. Ale podle mého názoru nelze ani v této fázi požadovat po správci daně, aby dosáhl smíru s daňovým subjektem ohledně posouzení skutkového stavu či právní kvalifikace zjištěného skutkového stavu věci. Naopak v této souvislosti správce daně využívá vrchnostenských institutů, kterými vynucuje prokázání tvrzených skutečností, ohledně nichž

²⁰⁶ Uvedené v § 9 odst. 2 daňového řádu, podle níž je správce daně povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.

²⁰⁷ BRAŽINA, Radislav, LIŠKA, Michal. *Právo být slyšen ve správním a daňovém řízení*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2017, s. 57.

²⁰⁸ MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Acta Universitatis Brunensis. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 72.

²⁰⁹ Dle P. Mrkývky se metoda uplatněná v daních vyznačuje dvouetapovým modelem aplikace práva, přičemž první etapu představuje autoaplikaci a druhá etapa má povahu následné aplikace a je zahájena v podstatě již přijetím úkonu (daňového tvrzení) daňového subjektu správcem daně (MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Acta Universitatis Brunensis. Brno: Masarykova univerzita, 2012, s. 72).

mu vyvstanou pochybnosti.²¹⁰ Uvedenou zásadu smírného řešení sporu však nezaměňuji s obsahem zásady preference smírného odstranění sporů vyjádřenou v § 5 správního řádu²¹¹. Podle uvedené zásady preference smírného odstranění sporů se má správní orgán pokusit o smírné odstranění rozporů, které brání *řádnému projednání a rozhodnutí dané věci*. Požadavek pokusit se o smírné odstranění rozporů se promítá jak do vztahů mezi účastníky správního řízení, tak také do vztahů mezi vykonavateli veřejné správy²¹². Správou daní se zjednodušeně řečeno realizuje dvoustranný daňový vztah, jehož subjekty jsou daňový subjekt (poplatník či plátcé daně) na jedné straně a správce daně na straně druhé. Na rozdíl od správního řádu se zde nerozlišují „hlavní“ a „vedlejší“ účastníci, ale osobou zúčastněnou na správě daní je daňový subjekt, popř. mohou jimi být i tzv. třetí osoby. Třetí osoby však nelze označit za účastníky řízení. Třetí osoby daňový řád v ustanovení § 22 definuje negativním vymezením jako osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčeny. Třetími osobami mohou být fyzické či právnické osoby a také orgány veřejné moci. Orgány veřejné moci jako třetí osoby nevystupují ze své mocenské pozice, ale pouze jako subjekty, které mají u sebe doklady, informace či znalosti relevantní pro správu daní. Třetí osobou je osoba mající povinnost součinnosti při správě daní jiná než daňový subjekt, proto jí může být svědek, odborný konzultant, znalec, tlumočník, osoba podávající vysvětlení, osoba, která má u sebe dokumenty relevantní pro správu daní jednotlivých daňových subjektů nebo zástupci daňových subjektů.²¹³ V rámci správy daní tedy zpravidla nebrání *řádnému projednání a rozhodnutí věci* vzájemné rozpory mezi daňovým subjektem a tzv. třetími osobami, např. svědkem. Případný rozpor mezi svědeckou výpovědí a tvrzením daňového subjektu totiž není sporem bránícím *řádnému projednání a rozhodnutí věci*.

²¹⁰ BRAŽINA, Radislav, LIŠKA, Michal. *Právo být slyšen ve správním a daňovém řízení*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2017, s. 56.

²¹¹ § 5 správního řádu: „Pokud to povaha projednávané věci umožňuje, pokusí se správní orgán o smírné odstranění rozporů, které brání *řádnému projednání a rozhodnutí dané věci*.“ Jak uvádí J. Vedral, ustanovení § 5 nelze ztotožňovat se smírem mezi účastníky řízení jako možným způsobem ukončení správního řízení. V tomto případě jde o odstranění rozporů existujících mezi účastníky řízení (dotčenými osobami) a také o odstranění rozporů mezi správními orgány, které tak či onak participují na určitém správním řízení (podrobně viz VEDRAL, Josef. *Správní řád. Komentář. II. Vydání*. Praha: BOVA POLYGON, 2012, s. 125-126). Proto sjednání daně jako způsob ukončení dílčího řízení nelze považovat za projev této zásady (poznámka autorky této práce).

²¹² HRABÁK, Jan. NAHODIL, Tomáš. *Správní řád s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou*. 4. aktualiz. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, s. 26 – 43.

²¹³ DRÁB, Ondřej. TRUBAČ, Ondřej. ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha: ASPI 2006, s. 129.

Myslím si, že obsah zásady smírného odstranění rozporů je někdy v souvislosti s daňovým řízením vnímán nesprávně. Uvedená zásada nevyjadřuje požadavek, aby správce daně dosáhl smíru ohledně posouzení skutkového stavu věci či právní kvalifikace zjištěného skutkového stavu věci. Proto například sjednání daně podle ustanovení § 98 odst. 4 daňového řádu nepovažuji za projev této zásady, neboť jde de facto o „dohodu“ mezi daňovým subjektem a správcem daně, jež má veřejnoprávní charakter a představuje stanovení daně náhradním způsobem, nikoliv odstranění rozporů, po kterém má dojít k řádnému projednání a rozhodnutí věci. Ke sjednání výše daně mezi daňovým subjektem a správcem daně může dojít pouze v případě, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení v rámci dokazování a správce daně nemá potřebné pomůcky pro stanovení daně. Osobně si však nedovedu představit charakter podnikatelské činnosti, kdy nelze stanovit daň dokazováním či podle pomůcek, a to vše při poskytnutí potřebné součinnosti ze strany daňového subjektu, kdy správce daně musí přistoupit s daňovým subjektem k jakémusi „licitování“ o výši daně. Z logiky věci je součinnost poskytnutá ze strany daňového subjektu vyloučena pro sjednání daně, pokud tato součinnost nebyla poskytnuta zejména v rámci dokazování. Institut sjednání daně je dle mého názoru spíše zakotven pro zcela výjimečné dosud zákonodárcem nepředvídané případy.

Projevem zásady autoaplikace, jak jsem již uvedla výše, je břemeno tvrzení, které stíhá daňový subjekt ohledně jeho daňové povinnosti. Břemeno tvrzení lze zjednodušeně definovat jako povinnost daňového subjektu v daňovém tvrzení uvést zákonnou daňovou povinnost, neboli v daňovém přiznání uvést daňovou povinnost odpovídající daňové povinnosti tak, jak vznikla podle zákona. Na zásadu autoaplikace navazuje břemeno důkazní právě jako důsledek skutečnosti, že si daňový subjekt stanoví daň na základě skutkového stavu, který zná jen on. Břemeno důkazní znamená povinnost daňového subjektu prokázat svá tvrzení (tvrzené skutečnosti) a současně nesení odpovědnostních následků za její případné nesplnění.

Pro daňové řízení je na rozdíl od správního řízení charakteristické rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt (existence tzv. objektivního důkazního břemene). Daňový řád výslovně stanoví, které skutečnosti prokazuje správce daně²¹⁴, z čehož lze dovodit, že všechny ostatní prokazuje daňový subjekt. S rozložením důkazního břemene pak úzce souvisí tzv. „přenos“ důkazního břemene. Jeho jádro spočívá v tom, že pokud

²¹⁴ Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

správce daně neakceptuje daňovým subjektem předložené důkazní prostředky a v rozporu s těmito předloženými či navrženými důkazními prostředky hodlá stanovit daň, je povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Zpochybní-li správce daně relevantním způsobem průkaznost či hodnověrnost účetnictví a dalších listin či důkazních prostředků daňového subjektu, tedy unese-li správce daně své důkazní břemeno, „přenáší se“ důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, aby prokázal znovu svá původní tvrzení nebo svá původní tvrzení korigoval a tato korigovaná tvrzení případně prokázal. Na rozdíl od správního řízení správce daně neprokazuje, že skutkový stav je jiný, než tvrdí daňový subjekt. Prokazuje pouze to, že co daňový subjekt tvrdí, není dostatečně věrohodné, průkazné, správné či úplné.²¹⁵ Neprokáže-li daňový subjekt svá tvrzení, pak absence důkazů jde k jeho tíži. V tomto smyslu tak prozařuje do daňového řízení nepsaná zásada „*in dubio pro reo*“ neboli „v pochybnostech ve prospěch subjektu“, jež souvisí s určitým prolomením zásady materiální pravdy způsobené právě rozložením důkazního břemene. Souhlasím totiž s názorem, že „*zásada materiální pravdy se v daňovém řízení neuplatňuje absolutně, nýbrž v kontextu s ostatními zásadami (převážně se zásadou součinnosti) a s přihlédnutím k rozložení důkazního břemene; současně je korigována požadavkem na ekonomii daňového řízení*“.²¹⁶ Oproti přestupkovému řízení se daňové řízení liší zásadou vzájemné spolupráce²¹⁷ mezi správcem daně a daňovým subjektem v průběhu dokazování právě pod hrozbou neunesení důkazního břemene. V přestupkovém řízení je to primárně správní orgán, který musí prokázat skutkový stav věci, aniž účastník řízení poskytuje jakoukoliv součinnost.

A další výraznou odlišností daňového řízení od správního řízení jsou právě následky neunesení jak břemene tvrzení, tak břemene důkazního. Širokou škálu následků související s jedním daňovým řízením lze rozlišovat jak v procesněprávní rovině, tak hmotněprávní rovině.

²¹⁵ Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nemá správce daně povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, sp. značka I Afs 75/2011 nebo ze dne 12.2.2015, sp. značka 9 Afs 152/2013).

²¹⁶ VAŠUTOVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení [online]*. Rigorózní práce. Brno: Masarykova univerzita. Právnická fakulta., 2012, s.71 [cit.3. února.2021]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/th/ohu0d/>.

²¹⁷ „Není povinností správce daně za daňový subjekt dohledávat důkazy... Žalobci byl poskytnut široký prostor k prokázání relevantních tvrzení, tím byla naplněna jeho procesní práva, zásada spolupráce však neznamená povinnost správce daně nahrazovat vlastní činnost daňového subjektu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2015, sp. značka 9 Afs 129/2013).

V procesněprávní rovině se následek projevuje ve způsobu stanovení daně a její výše (jistiny). V případě, že daňový subjekt neprokáže všechny skutečnosti, které je povinen tvrdit, lze stanovit daň dokazováním, přičemž daň je stanovena v jiné výši, než kterou deklaruje daňový subjekt, nebo lze daň stanovit náhradními způsoby. Těmi se rozumí stanovení daně podle pomůcek či sjednání daně. Instituty „pomůcky“ a „sjednání daně“ jsou instituty typické výlučně pro daňové řízení.

V důsledku neunesení břemene tvrzení či břemene důkazního vzniká nová (sekundární) povinnost v podobě sankcí za platební delikty (delikty proti platební disciplíně vůči veřejným rozpočtům), a to jak v širším slova smyslu²¹⁸, kdy se jedná o porušení jiné povinnosti stanovené daňovými zákony, než je povinnost platební, a za platební delikty v užším slova smyslu, kdy se jedná o porušení platební povinnosti vyplývající z daňových předpisů²¹⁹. Sankční systém v daňovém právu by jistě zasluhoval samostatné pojednání. Stručně však můžu uvést, že podle daňového řádu následkem v jednom daňovém řízení za nesplnění povinnosti v rovině tvrzení, která stíhá daňový subjekt, může být sankce v podobě pokuty za opožděné tvrzení daně²²⁰ a penále²²¹ vzniklé přímo ze zákona ve stanové výši a současně sankce v rovině platební za prodlení s úhradou splatné daně v podobě úroku z prodlení²²². Daňový řád předvídá také sankce v podobě pořádkové pokuty za závažné ztěžování správy daní²²³ či pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy²²⁴.

T. Rozehnal ve své disertační práci²²⁵ uvedl, že autoaplikace není žádným specifickým berního práva. Dle jeho názoru každý člověk je oprávněn jednat tak, jak mu zákon

²¹⁸ Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich dále rozvádí, že platební delikt v užším smyslu je chápán jako porušení platební povinnosti vyplývající z daňových předpisů a platební delikt v širším smyslu postihuje též porušení jiné povinnosti stanovené daňovými předpisy, než je povinnost platební (viz Důvodová zpráva k zákonu o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, obecná část, s. 84).

²¹⁹ K platebnímu deliktu H. Prášková uvedla: „...platební delikty spočívají v porušení veřejnoprávní povinnosti peněžité povahy, povinnosti řádně a včas zaplatit daň, poplatek, odvod, clo apod. Na rozdíl od správních trestů, které správní orgán ukládá za „klasické“ správní delikty, vzniká povinnost platit tyto sankce přímo ze zákona (správní orgán je neukládá s použitím správního uvážení o druhu a výši sankce, ale pouze vyměřuje, tedy povinnost vzniklou přímo ze zákona, sankce sledují zásadně osud primární pohledávky (jsou jejím příslušenstvím). Postup při jejich vyměření, placení a vymáhání se neřídí správním řádem, ale daňovým řádem, příp. zvláštními zákony“. PRÁŠKOVÁ, Helena. *Základy odpovědnosti za správní delikty*. Praha: C.H.Beck, 2013, s. 15.

²²⁰ § 250 daňového řádu

²²¹ § 251 daňového řádu

²²² § 252 daňového řádu

²²³ § 247, § 248 a § 249 daňového řádu

²²⁴ § 247a, § 248 a § 249 daňového řádu

²²⁵ ROZEHNAL, Tomáš. *Problematika právních zásad aplikovaných v daňovém řízení [online]*. Disertační práce. Brno, 2015, s.76-77. Brno: Masarykova univerzita. Právnická fakulta [cit. 1. února 2021]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/th/cpmct/>.

nezakazuje. Na druhou stranu platí vázanost právními předpisy. Každý je povinen znát zákony a těmi se řídit. V této souvislosti T. Rozehnal nevidí rozdíl mezi řidičem osobního automobilu, který dodržuje předpisy silničního provozu, sám zákon aplikuje a tím se chová v jeho rámci, a mezi daňovým subjektem, který musí v rámci autoaplikace daň přiznat, vypočítat a tvrzené skutečnosti prokázat. Pokud řidič zákon poruší, vyvstává zde možnost potrestání ze strany příslušného správního orgánu. Autoaplikace je pozitivně právně upravena v ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu. V rámci autoaplikace musí daňový subjekt daň přiznat, vypočítat a tvrzené skutečnosti prokázat. Fakt, že správa daní neprobíhá apriori ex offio, nelze zaměňovat s pronikáním specifických prvků do metody právní regulace. Ostatně v rámci pododvětví práva správního existuje mnoho takových, kde správní orgán vyčkává na podnět subjektu. Zmiňované konkludentní vyměření správcem daně již také neobstojí jako argument, když tento institut již nemá v daňovém řádu své místo. Daň je vždy stanovena rozhodnutím správce daně (viz ust. § 147 daňového řádu). To, že daňové tvrzení není apriori zpochybněno správcem daně, respektive že ne každé daňové tvrzení prochází detailní kontrolou, není žádným specifickým práva berního. T. Rozehnal má také za to, že uvedený příklad řidiče automobilu, který kolikrát právní předpis poruší, avšak potrestán je až tehdy, kdy na porušení přijde správní orgán a provede příslušné řízení, je naprosto stejný jako situace při správě daní.

S výše uvedeným názorem však nemůžu souhlasit. Předně mám za to, že autoaplikaci nelze ztotožňovat s pouhou znalostí právních předpisů a jejich aplikací (např. řidič zastaví na červenou). V daňovém právu tato zásada znamená, že stát na jedné straně deklaruje důvěru v daňové subjekty, že si daň správně vypočítají, přiznají a zaplatí, a na straně druhé to znamená, že odpovědnost za svá tvrzení v rovině daňové nese primárně daňový subjekt. S touto zásadou je spojená odpovědnost subjektů nejen za řádné (včasné a správné) daňové tvrzení, ale i za řádné (včasné a správné) vyčíslení výše daně a její zaplacení. Na úseku právních předpisů upravujících podmínky provozu na pozemních komunikacích absentuje „samovyšetření“ („self-assessment“)²²⁶, jak je někdy autoaplikace nazývána, ústící v akt deklarace ze strany účastníka silničního provozu spojeného s odpovědností z toho vyplývající. Jinak řečeno, není například upravena povinnost řidiče deklarovat, že dodržel dopravní předpisy a nést odpovědnost za takové tvrzení, pokud jej neprokáže. Stejně tak není zakotvena povinnost účastníka silničního provozu zvážit, zda neporušil dopravní předpisy a toto případné porušení

²²⁶ Např. v: OECD. Glossary of Tax Terms [online]. OECD, 2015 [cit. 2015-01-11]. Dostupný <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

oznámit příslušným orgánům veřejné správy, spočítat si pokutu a tuto zaplatit ještě před jejím stanovením pod pohrůžkou sankce za nesplnění této povinnosti.

Také se neztotožňuji s názorem, že „konkludentní vyměření“ správcem daně již nemá v daňovém řádu své místo, neboť daň je vždy stanovena rozhodnutím správce daně. Konkludentně vyměřit totiž neznamená o dani nerozhodnout. O vyměření daně správce rozhodnutí vydá vždy, v případě tzv. „konkludentního vyměření“ však toto rozhodnutí neoznamuje, tedy nezasílá daňovému subjektu, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá. Od účinnosti daňového řádu došlo toliko ke změně formy tohoto rozhodnutí. Za účinnosti zákona o správě daní a poplatků toto „konkludentní rozhodnutí“ zaznamenal správce daně na formuláři daňového přiznání vyplněním potřebných údajů (především čísla jednacního, údajů o výši daně a data vyměření) a podepsáním tzv. vyměřovací doložky. Od účinnosti daňového řádu pak správce daně vytváří samostatnou písemnost – zjednodušený platební výměr. Vyhotovené rozhodnutí se zakládá do spisu a je doručeno fiktivně.²²⁷ Obdobné pojetí obsahoval i předchůdce daňového řádu, zákon o správě daní a poplatků. Byť se platební výměr nevyhotovoval, podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se příslušným zápisem pracovníka správce daně do formuláře daňového přiznání z takového podání stalo fakticky rozhodnutí.

5.2 Legislativní ukotvení daňového řízení ve Spolkové republice Německo

Pro posouzení názoru, že daňový řád měl, příp. má vycházet z podpůrného použití správního řádu, jsem se také inspirovala zahraniční právní úpravou. Finanční právo je akceptováno většinou zemí kontinentálního právního systému jako samostatné právní odvětví. V této souvislosti mě proto zaujal německý právní systém, stejně jako u nás kontinentální právní systém, ve kterém je daňové právo „jen“ zvláštní částí správního práva. Dalo by se tedy očekávat, že v rámci jednoho právního odvětví bude jedna obecná procesní úprava společná pro správní a daňové řízení. Je tomu ale tak?

Německé právo je rozděleno na právo jednotlivých spolkových zemí a právo spolkové neboli federální. Z toho vyplývá i tzv. konkurující a výlučná pravomoc (kompetence), tedy rozdělení kompetencí mezi Spolek a země neboli oblasti pouze v kompetenci spolku nebo naopak zemí.

²²⁷ Srov. § 140 odst. 2 a § 144 odst. 2 daňového řádu.

Správní právo procesní ve Spolkové republice Německo spočívá na třech pilířích.²²⁸

K prvnímu pilíři lze uvést, že správní právo procesní je pro všechny právní oblasti správního práva upraveno „spolkovým“ zákonem o správním řízení (VwVfG), stejně tak jako v 16 zákonech o správním řízení (LVwVfG) v jednotlivých zemích Spolkové republiky Německa. Důvod takového systému spočívá v tom, že „Spolek“ (Bund) nemá pro kodifikaci obecného správního práva procesního dle tzv. Základního zákona (**Grundgesetz** neboli německé ústavy) potřebnou legislativní kompetenci. Pokud tedy jednají spolkové úřady, postupují podle spolkového zákona o správním řízení, pokud jednají úřady jednotlivých zemí, postupují podle zákona o správním řízení příslušné země.

V druhém pilíři platí pro správní řízení v daňových věcech jednotně pro všechny finanční orgány Spolku i jednotlivých zemí **Abgabenordnung** (AO). Důvodem je skutečnost, že Spolek má potřebnou legislativní kompetenci.²²⁹ Tento zákon lze přeložit jako dávkový či poplatkový řád. AO představuje „základní zákon daňového práva“ nebo také „daňovou ústavu“ a pro účely této práce jej budu uvádět také jako „daňový řád“. V daňovém řízení postupují spolkové finanční úřady i zemské finanční úřady pouze podle daňového řádu.²³⁰ Odvolávat se na ustanovení zákona o správním řízení není přípustné.²³¹

V třetím pilíři pro správní řízení v různých oblastech sociálního práva platí Sociální zákoník, Desátá kniha (SGB X).

Zákony všech tří pilířů obsahují mnoho pravidel, jež jsou doslovná nebo podobná.²³²

Historicky nejstarší kodifikací správního řízení v Německu bylo daňové řízení v daňovém řádu z roku 1919 (Reichsabgabenordnung-RAO). Tento říšský daňový řád platil i po druhé světové válce až do konce roku 1976.²³³ A v souvislosti s tímto zákonem bych upozornila, že z tohoto zákona dokonce vycházely všechny pozdější zákony o správním řízení. Zákonodárce (Spolku i jednotlivých zemí) se orientoval na historická ustanovení

²²⁸ KAHL, Wolfgang, HILBERT, Patrick. Die Bedeutung der Kodifikation im Verwaltungsrecht, *Rechtswissenschaft – Zeitschrift für rechtswissenschaftliche Forschung (RW) [online]*, 2012, s. 468. [cit. 10. listopadu 2020]. Dostupné z: https://www.nomos-elibrary.de/10.5771/1868-8098-2012-4-453.pdf?Download_full_pdf=1

²²⁹ viz čl. 108 odst. 5 věta první a druhá Základního zákona.

²³⁰ § 1 odstavec 1 věta první AO: AO platí pro všechny daně, které jsou upraveny spolkovým právem nebo právem Evropské unie, pokud jsou spravovány spolkovými finančními úřady nebo zemskými finančními úřady.

²³¹ např. § 2 odstavec 2 č. 1 VwVfG: „Tento zákon se nevztahuje na postup spolkových a zemských finančních úřadů podle AO.“

²³² Např. § 35 VwVfG, § 118 AO a § 31 SGB X: zákonná definice správního rozhodnutí a daňového správního rozhodnutí je totožná ve všech zmíněných předpisech.

²³³ Viz webové stránky Spolkového ministerstva financí k daňovému řádu: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/A/001_Abgabenordnung.html?view=renderHelp

říšského daňového řádu. Zákonodárce se snažil uvést nový daňový zákon z roku 1977 v zájmu právní jednoty do souladu se zákonem o správních řízeních. Právě proto, že kodifikace postupu při správě daní byla starší, nebyla v souladu s ustanoveními správního práva procesního. Na otázku, zda toto sladění bylo úspěšné, mi prof. Ch. Gröpel²³⁴ odpověděl, že bylo úspěšné i z toho důvodu, že řada ustanovení o správním řízení je v těchto zákonech doslovná.

Teoreticky by tedy bylo možné obecná ustanovení o správním řízení upravit výlučně zákony o správním řízení Spolku a jednotlivých zemí a pro specifika daňového práva vytvořit samostatný zákon. Taková však nebyla vůle zákonodárce. Avšak v této souvislosti musím uvést, že daňový řád je mnohem rozsáhlejší než zákony o správním řízení. Daňový řád upravuje nejen správní řízení ve věcech daní, ale také daňové závazkové právo (veřejné závazkové právo), výkon rozhodnutí v daňových věcech, mimosoudní právní ochranu (řízení o odporu) a daňové trestní právo.

Daňové právo procesní je upraveno v části třetí až sedmé německého daňového řádu.

Třetí část AO (§§ 78 – 133 AO): Obecné procesní normy a ustanovení o daňových správních aktech

Čtvrtá část AO (§§ 137 – 217 AO): obsahuje normy upravující provádění daňového řízení

Pátá část AO (§§ 218 – 248 AO): vybírání daní

Šestá část AO (§§ 249 – 346 AO): vymáhání daní

Sedmá část AO (§§ 347 – 367 AO): řízení o námitce (mimosoudní právní ochrana)

Soudní právní ochrana je upravena v tzv. Finanzgerichtsordnung (finančním soudním řádu).

Řada ustanovení zákona o správním řízení a daňového řádu jsou doslovná nebo se podobají.

Správním řízením se podle § 9 spolkového zákona o správním řízení rozumí činnost správního úřadu, která má účinky navenek, směřuje k vydání správního aktu nebo k uzavření veřejnoprávní smlouvy a zahrnuje také finální správní úkon-vydání správního aktu nebo uzavření veřejnoprávní smlouvy. I když legální definice daňového řízení není obsažena v německém daňovém řádu, uvádí se, že daňové řízení je činnost finančních úřadů, která má

²³⁴ Prof. Dr. Christoph Gröpel, Právnická fakulta Univerzity v Sársku

účinky navenek, směřuje k vydání daňového správního aktu nebo veřejnoprávní smlouvy za účelem realizace nároku z daňového vztahu.²³⁵

V německém správním právu procesním se klade důraz na výsledek správního řízení, tj. na správní akt.²³⁶

Zákonná definice daňového správního aktu v daňovém řádu²³⁷ odpovídá definici správního aktu uvedené v spolkovém zákonu o správním řízení²³⁸. Pojem správní akt má procesněprávní i hmotněprávní význam. Definici správního aktu lze považovat za významné sjednocující východisko pro správní právo procesní. V pochybnostech se má za to, že ve všech zákonech a právních předpisech je pojem správní akt používán ve stejném významu.²³⁹

Správním aktem se dle zákona o správním řízení rozumí každé opatření, rozhodnutí nebo jiné vrchnostenské opatření, které úřad učiní k nápravě poměrů v jednotlivém případě v oblasti veřejného práva s cílem vyvolat přímé právní účinky navenek. Stejně tak se ve stejném ustanovení upravující legální definici správního aktu uvádí, že všeobecné opatření je správním aktem, který je určen okruhu osob určených nebo určitelných obecnými znaky nebo je obecnými znaky vymezena veřejnoprávní věc nebo její užívání veřejností.

Základními obsahovými částmi správního aktu jsou výrok a odůvodnění. Vedle hlavního výroku mohou správní akty obsahovat také tzv. vedlejší ustanovení, jejichž účelem je nějakým způsobem (např. časovým) ohraničit, rozšířit nebo jinak modifikovat hlavní výrok správního aktu. Vedlejší ustanovení a jejich druhy jsou popsány v § 36 VwVfG. Jak v ustanovení § 36 odst. 1 zákona o správním řízení, tak shodně v ustanovení § 120 odst. 1 daňového řádu se uvádí, že je možné do správního aktu, na jehož vydání je právní nárok, vložit vedlejší ustanovení, pokud to připouští zvláštní zákon nebo pokud má být prostřednictvím vedlejších ustanovení zajištěno, že jsou dodrženy zákonné požadavky na správní akt. Shodně obě ustanovení v odstavci dva uvádí, že jako vedlejší ustanovení může být do správního aktu vloženo

1. časové omezení (Befristung). Jedná se o konkrétní časový okamžik, např. ve formě data či termínu (do „1.5“ nebo „jeden měsíc od oznámení“),

²³⁵ WOLF, Johanna. *Einführung in das Steuerrecht –Steuerverfahrens-und Steuerschuldrecht* [online]. Freie Universität Berlin: 2018, s. 40, [cit. 20. listopadu 2020]. Dostupné z: <https://www.jura.fu-berlin.de/fachbereich/einrichtungen/oeffentliches-recht/lehrende/wolffj/Lehre/SteuerR-Folien.pdf>

²³⁶ HORÁKOVÁ, Monika, TOMOSZKOVÁ, Veronika a kol. *SPRÁVNÍ ŘÍZENÍ V ZEMÍCH EU. Velká Británie, Francie, Německo a Itálie*. Praha: Linde Praha, a.s., 2011, s. 112.

²³⁷ § 118 AO

²³⁸ § 35 VwVfG

²³⁹ HORÁKOVÁ, Monika, TOMOSZKOVÁ, Veronika a kol. *SPRÁVNÍ ŘÍZENÍ V ZEMÍCH EU. Velká Británie, Francie, Německo a Itálie*. Praha: Linde Praha, a.s., 2011, s. 92.

2. podmínka, že určitá výhoda nebo nevýhoda nastupuje nebo odpadá s momentem nástupu určité budoucí události (Bedingung)- jedná se o neurčitý časový okamžik („zda“ a /nebo „kdy“, události jsou nejisté). Týká se časové platnosti správního aktu, neobsahuje věcnou regulaci,
3. výhrada revokace (Widerrufsvorbehalt), jež znamená, že správní akt je účinný do té doby, dokud není ze stran správního úřadu zrušen (revokován),
4. uložení povinnosti něco konat, strpět nebo se něčeho zdržet osobě, která vydáním správního aktu získala určitou výhodu (Auflage)- obsahuje vlastní věcnou regulaci,
5. výhrada budoucího uložení povinnosti (Auflagenvorbehalt).²⁴⁰

Shodná v obou právních předpisech je také právní problematika účinnosti správního aktu vyjádřená v ustanovení § 43 VwVfG a ustanovení § 124 AO. Pojem účinnosti není ve zmíněných právních úpravách definován, avšak myslí se tím platnost správního aktu vůči individuálně určité osobě.²⁴¹ Právní úprava shodně uvádí, že správní akt je vůči tomu, pro nějž je určen nebo jenž jím může být dotčen, účinný od toho okamžiku, kdy mu je oznámen. Co do svého obsahu je správní akt účinný od okamžiku oznámení. Správní akt zůstává účinný tak dlouho a v takovém rozsahu, dokud není zrušen, nebo uplynutím času či je jiným způsobem vyprázdněn.

Shodně řeší zákon o správním řízení a daňový řád také nicotnost správního aktu. Je zakotveno, že nicotný správní akt je neúčinný. Spolkový zákon o správním řízení a daňový řád vymezují důvody²⁴², pro které je správní akt nicotný bez ohledu na existenci zjevné zvlášť závažné vady. Jde o zvlášť závažné, zjevné chyby, které činí správní akt nicotným (např. správní akt ze skutkových důvodů nemůže nikdo vykonat, správní akt je proti dobrým mravům, správní akt vyžaduje spáchání protiprávního činu, který by naplnil skutkovou podstatu trestného činu nebo přestupku).

Shodně (doslovně) upravují oba právní předpisy také nápravu procesních a formálních vad. Dle ustanovení § 45 VwVfG a ustanovení § 126 AO je možné zhojit určité nedostatky vadných správních aktů, které nejsou nicotné. Oba právní předpisy shodně upravují situace, kdy se k porušení norem o procesním postupu nebo norem o formě správního aktu nepřihlíží

²⁴⁰ WOLF, Johanna. *Einführung in das Steuerrecht –Steuerverfahrens-und Steuerschuldrecht* [online], Freie Universität Berlin: 2018, s. 61-68 [cit. 20. listopadu 2020]. Dostupné z: <https://www.jura.fu-berlin.de/fachbereich/einrichtungen/oeffentliches-recht/lehrende/wolffj/Lehre/SteuerR-Folien.pdf>.

²⁴¹ HORÁKOVÁ, Monika, TOMOSZKOVÁ, Veronika a kol. *SPRÁVNÍ ŘÍZENÍ V ZEMÍCH EU. Velká Británie, Francie, Německo a Itálie*. Praha: Linde Praha, a.s., 2011, s. 127.

²⁴² v ustanovení § 44 odst. 2 VwVfG a v § 125 odst. 2 AO.

(např. jestliže byl dodatečně správní akt odůvodněn nebo byl dodatečně vyslyšen účastník řízení).

V ustanovení § 46 VwVfG a ustanovení § 127 AO shodně upravují irelevanci formálních chyb, resp. problematiku, kdy je správní akt i přes formální vady nadále platný. Podmínkou takové platnosti však je, že formální vady nemají vliv na meritorní rozhodnutí.

A v neposlední řadě oba zmíněné právní předpisy shodně upravují i konverzi správního aktu, tedy další možnost nápravy vadného správního aktu (§ 47 VwVfG a § 128 AO).

Obě právní úpravy upravují shodně i opravu zřejmých nesprávností, kdy se klade důraz na to, že se musí jednat o zřejmou chybu (např. v psaní, počtech, a podobné zjevné nepřesnosti), neslouží tedy k nápravě věcných či právních chyb způsobených v aplikačním procesu (§ 42 VwVfG a § 129 AO).

Doslovná je také právní úprava zrušení vadného správního aktu a řízení o odporu (§ 48 a § 49 VwVfG a § 131 a § 132 AO). Rozlišuje se zrušení nezákonného správního aktu, jenž jde k tíži adresáta, a zrušení správního aktu „k dobru adresáta“.

Naopak v německém daňovém řádu absentují ustanovení zákona o správním řízení o veřejnoprávní smlouvě (§ 54 a násl. VwVfG). Až na výjimky²⁴³ je tato forma jednání v oblasti daňového práva zakázána.

5.3 Dílčí závěr

V úvodu této práce jsem nastínila hypotézu, že předpokladem pro úspěšné subsidiární použití správního řádu při správě daní *de lege ferenda* není jen sjednocení právní úpravy vybraných právních institutů (např. doručování, zastupování, počítání lhůt) v jednom procesním předpisu (správním řádu), ale že podmínkou pro takový výsledek, aby nedošlo k nechtěné změně výkladů některých institutů a následné nežádoucí změně aplikace práva, je sladění výrazných odchylek finančního (daňového) práva od obecného práva správního.

Za účelem potvrzení či vyvrácení této hypotézy jsem se zabývala rozdíly mezi daňovým a správním řízením, přičemž při srovnání jsem vycházela z odvětvoprávního kritéria metody právní regulace.

²⁴³ Viz např. § 224a AO: Toto ustanovení umožňuje dlužníkům dědické nebo darovací daně plnit své platební povinnosti převodem uměleckých děl namísto platby uzavřením veřejnoprávní smlouvy, která se odchyluje od §§ 3 a 37 AO, podle nichž je nárok ze vztahu daňové povinnosti definován jako hotovostní platba.

Již při vymezení správního řízení podle správního řádu a daňového řízení ve smyslu ustanovení § 134 daňového řádu je patrný rozdíl. Daňové řízení je komplexem různých dílčích řízení ukončených různými rozhodnutími navzájem účelově spojenými vztahem k definovanému cíli, chtěnému výsledku řízení, jenž představuje správné stanovení a vybrání daně. Ve srovnání s tím definice správního řízení podle správního řádu zdůrazňuje splnění cíle řízení, jímž je vydání individuálního správního aktu.

Ve srovnání se správním právem je pro daňové právo charakteristické kontinuální plynutí daňových řízení v závislosti na jednotlivých zdaňovacích obdobích a jednotlivých druhích daní a kontinuální charakter daňové povinnosti, která zpravidla nevzniká jednorázově, ale ve většině případů se opakuje po dobu výkonu činnosti daňového subjektu s příchodem dalšího zdaňovacího období.

Toto pojetí daňového řízení se také promítá v institutu vedení spisu. Zatímco podle správního řádu musí správní orgán v každé věci založit a vést spis, podle daňového řádu je spis veden ve vztahu k jednotlivému konkrétnímu daňovému subjektu.

Zcela specifická pro daňové právo je modifikace administrativněprávní metody v podobě tzv. autoaplikace daňového práva. Jako projev této zásady stíhá daňový subjekt ohledně jeho daňové povinnosti břemeno tvrzení. Na zásadu autoaplikace navazuje břemeno důkazní právě jako důsledek skutečnosti, že si daňový subjekt stanoví daň na základě skutkového stavu, který zná jen on. Pro daňové řízení je na rozdíl od správního řízení charakteristické rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt (existence tzv. objektivního důkazního břemene). S rozložením důkazního břemene pak úzce souvisí tzv. „přenos“ důkazního břemene.

Břemeno důkazní znamená povinnost daňového subjektu prokázat svá tvrzení (tvrzené skutečnosti) a současně nesení odpovědnostních následků za její případné nesplnění. Odlišností daňového řízení od správního řízení jsou i následky neunesení břemene tvrzení a břemene důkazního. Širokou škálu následků souvisejících s jedním daňovým řízením lze rozlišovat jak v procesněprávní rovině, tak hmotněprávní rovině.

Ve správním a daňovém řízení je rozdílné pojetí účastenství. Na rozdíl od správního řízení se v daňovém řízení nerozlišují „hlavní“ a „vedlejší“ účastníci. Osobami zúčastněnými na správě daní jsou daňový subjekt a mohou jimi být i tzv. třetí osoby. Třetí osoby jakožto osoby jiné než daňový subjekt však nelze označit za účastníky daňového řízení.

Některé normy finančního práva hmotného jsou realizovány prostřednictvím procesněprávních norem, jež jsou součástí jiných právních odvětví. Mezi takové soubory

procesněprávních norem, které finanční právo využívá, patří také správní řád. Finanční právo představované soubory právních norem se specifickým předmětem, jímž jsou finance, tak je a může být realizováno prostřednictvím norem obsažených ve správním řádu, aniž by z tohoto důvodu jeho jednotlivé subsystemy byly podřazovány pod správní právo.

Avšak mám za to, že předpokladem pro úspěšné subsidiární použití správního řádu při správě daní *de lege ferenda* by muselo být odchytk v daňovém řádu subsidiárnímu ke správnímu řádu spíše méně než více, měly by představovat pouze obecná pravidla zohledňující další odchylky u jednotlivých daní a co nejvíce sjednocovat činnost v rámci správy daní.

A jen s ohledem na uvedené rozdíly mezi správním a daňovým řízením, kterými jsem se zabývala v této práci, jsem dospěla k závěru, že vzhledem k charakteru a množství odchylek v daňovém řízení by vedle obsáhlého správního řádu obsahujícího právní úpravu vybraných obecných institutů (např. doručování, zastupování, počítání lhůt) existoval pro správu daní *de lege ferenda* souběžně rozsáhlý daňový řád.

A právě v takovém případě samostatná procesní úprava daňového řízení může předcházet tomu, aby nedocházelo k porušení principu bezrozpornosti právního řádu s ohledem na specifika daňového řízení. V této souvislosti jsem zdůraznila, že se daňové zákony potýkají s problémem nepřehlednosti a nejasnosti, jsou příliš rozsáhlé, příliš navzájem provázané, často a nezdědka chaoticky novelizované a mnohdy nejasné v používané právní terminologii. Proto vázat takové daňové zákony, nejen tedy daňový řád, obsahující procesní úpravu na obecný procesní předpis správního práva jakožto univerzální právní předpis pro postup všech orgánů veřejné moci, by mohl působit řadu interpretačních a aplikačních problémů. Není žádoucí, aby se ustanovení v jednotlivých předpisech překrývala, byla upravena rozporně (rozdílně) či absentovala rozhodná právní úprava, aby docházelo k situacím, že jedna norma v jednom procesním předpise v podobě správního řádu bude určité chování zakazovat a jiná norma v daňovém zákoně bude stejné chování dovolovat. Není žádoucí, aby některé právní instituty byly ve vztahu k téže věci upraveny několikrát, přitom některé se překrývaly nebo i vyvracely a některé právní instituty naproti tomu chyběly.

Dospěla jsem tak k závěru, že existence autonomní procesněprávní úpravy v podobě daňového řádu není v rozporu s principem vnitřní bezrozpornosti právního řádu. Tento základní princip právního státu neznamená imperativ existence pouze jedné kodifikace procesních norem pro správní a finanční právo, resp. pro všechna odvětví právního řádu, která upravují postup orgánů veřejné moci. Vedle toho právní úprava Spolkové republiky Německo

ukazuje, že byť je daňové právo dokonce součástí správního práva, je právní úprava řízení v daňových věcech upravena samostatným zákonem, odlišným od zákona o správních řízeních.

Ve sjednocení právní úpravy vybraných obecných institutů (např. doručování, zastupování, počítání lhůt) v rozsáhlém správním řádu při souběžné existenci obsáhlého daňového řádu s řadou specifických rozdílů spatřuji výše uvedená rizika, přičemž takové subsidiární použití správního řádu při správě daní nepovažuji ani za konformní, zejména v případech, kdy odborná veřejnost působící jen v oblasti daňového práva by se musela zevrubně orientovat v dalším rozsáhlém předpise správního řádu.

Obecně ale v zájmu principu právní jistoty vidím inspiraci v německé právní úpravě, aby text či obsah jednotlivých ustanovení upravujících jednotlivé instituty byl, pokud je to možné s ohledem na případná specifika, fakticky stejný. Nevidím důvod k odlišné úpravě například při úpravě okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí v případě vzdání se práva odvolání odvolatelem. De lege lata v případě správního řádu takové rozhodnutí nabývá právní moci dnem následujícím po dni zpětvzetí odvolání, v případě daňového řádu nabývá rozhodnutí právní moci dnem zpětvzetí odvolání.²⁴⁴

Některé normy finančního práva hmotného jsou realizovány prostřednictvím procesněprávních norem, jež jsou součástí jiných právních odvětví. Mezi takové soubory procesněprávních norem, které finanční právo využívá, patří také správní řád. Finanční právo představované soubory právních norem se specifickým předmětem, jímž jsou finance, tak je a může být realizováno prostřednictvím norem obsažených ve správním řádu, aniž by z tohoto důvodu jeho jednotlivé subsystemy byly podřazovány pod správní právo. Použití správního řádu de lege ferenda i v daňovém právu, neznamená bez dalšího podřazení finančního práva pod právo správní. K tomu by došlo pouze v případě nezohlednění specifík typických pro daňové právo.

²⁴⁴§ 111 odst. 1 daňového řádu: Příjemce rozhodnutí se může vzdát svého práva na odvolání až do uplynutí odvolací lhůty; dnem vzdání se práva na odvolání nabývá rozhodnutí, vůči kterému byl tento úkon učiněn, právní moci. Je-li v řízení více příjemců rozhodnutí a všichni se vzdali práva podat odvolání, nabývá rozhodnutí právní moci dnem, kdy tak učinil poslední z nich.

§ 91 odst. 3 správního řádu: Pokud odvolatel vzal podané odvolání zpět, řízení o odvolání je zastaveno dnem zpětvzetí odvolání. Pokud všichni odvolatelé vzali podané odvolání zpět, odvolací řízení je zastaveno dnem zpětvzetí odvolání posledního z odvolatelů. Dnem následujícím po zastavení řízení nabývá napadené rozhodnutí právní moci.

6 Aplikace správního řádu orgány finanční správy v přestupkovém řízení

Orgány finanční správy aplikují správní řád také v rámci správních řízení vedených v mnoha oblastech své působnosti.

P. Průcha uvedl, že právní úpravu správního řízení obsaženou ve správním řádu je nutno vnímat jako systémovou součást širěji pojaté právní úpravy (a to nejen ve vztahu ke správnímu řádu samotnému) a vykládat ji jednak v souvislostech se zvláštními právními úpravami a jednak v souvislostech s organizačně právní úpravou postavení příslušných orgánů veřejné správy. Pro správné a platnému právnímu stavu odpovídající chápání správního řízení a jeho aplikaci ve veřejné správě jen se správním řádem zdaleka vystačit nelze

. Speciální procesní ustanovení buď nahrazují některá ustanovení v obecné úpravě správního řádu, nebo je doplňují, rozšiřují, případně zužují. Mechanismus a pravidla tohoto propojení jsou dána subsidiaritou správního řádu, jež ve své podstatě znamená, že se podle správního řádu postupuje vždy, není-li zvláštními právními předpisy stanoveno jinak.^{245 246}

V kapitole čtvrté jsem dospěla k závěru, že k nejrozsáhlejšímu okruhu působnosti, ve kterém orgány finanční správy aplikují správní řád, patří oblast vedení přestupkových řízení.

Řízení o přestupcích vedená orgány finanční správy mají veřejnoprávní povahu, kdy orgány finanční správy ve veřejném zájmu projednávají protiprávní jednání naplňující znaky skutkových podstat přestupků. Je nepochybné, že přestupkové řízení je správním řízením ve smyslu § 9 správního řádu, tedy postupem správního orgánu, jehož účelem²⁴⁷ je vydání individuálního správního aktu, který má podobu konstitutivního nebo deklaratorního rozhodnutí.²⁴⁸ Pro individuální správní akt je typická individualizace a konkrétnost. Zjištění, zda byl spáchán přestupek (v konkrétním případě), kdo je vinným jeho spácháním a komu

²⁴⁵ SKULOVÁ, Soňa a kol. *Správní právo procesní*. PRAHA:EUROLEX BOHEMIA, 2005, s. 25-26.

²⁴⁶ L. Jemelka uvedl, že je třeba nahlížet na subsidiaritu z různých úrovní. Nemusí být spatřována pouze ve vztahu dvou právních předpisů, ale i ve vztahu jejich částí (skupin ustanovení) nebo i jednotlivých ustanovení. Tenká hranice mezi tím, kdy lze hovořit o „plném“ a kdy pouze o „podpůrném“ (subsidiárním) použití určité normy, je tak vlastně závislá na tom, z jakého zorného úhlu se na věc díváme. Pro názornost L. Jemelka zmínil, že posuzujeme-li například vztah správního řádu a zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, není pochyb o tom, že se správní řád jako celek použije podpůrně. Pokud bychom však posuzovali pouze jeho jednotlivé části, resp. instituty, již by bylo potřeba hovořit v určitých případech o použití plném. Pokud je například v přestupkovém řízení nutné provádět dokazování, uplatní se zde de facto správní řád jako celek „podpůrně“, ale „plně“ jeho úprava dokazování (§ 51 až § 56), kterou zákon o přestupcích neobsahuje (viz JEMELKA, Luboš. *Princip subsidiarity správního řádu*. Praha: C.H.Beck, 2013, s. 11).

²⁴⁷ Každé řízení nemusí být zakončeno rozhodnutím ve věci, ale skončit může (oproti původnímu účelu) také například zastavením řízení.

²⁴⁸ Správní řízení podle části druhé může být také exekuční řízení, které nekončí vydáním rozhodnutí, ale v ideálním případě splněním povinnosti, která nebyla splněna dobrovolně.

bude uložen správní trest (řeší se právní poměry jmenovitě určených osob), je výsledkem určitého zákonného postupu, v rámci kterého dochází k autoritativní aplikaci norem správního práva trestního a rozhodování o právech a povinnostech individuálních adresátů vrchnostenského působení v konkrétní věci - ve věci viny a trestu za přestupek.²⁴⁹

P. Průcha již v souvislosti s přestupkovým řízením upraveným zákonem č. 200/1990 Sb., o přestupcích, v tehdy platném znění uvedl, že tento zákon představuje poměrně silně zastoupenou procesní úpravu odchylnou od správního řádu.²⁵⁰

Před 1.7.2017, tzn. před reformou správního trestání, se projednávání přestupků orgány finanční správy řídilo procesní úpravou obsaženou v zákoně č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o přestupcích z roku 1990“), se subsidiárním použitím správního řádu, ale správní delikty podnikajících fyzických osob a právnických osob byly projednávány výlučně podle správního řádu s případnými procesními odchylkami uvedenými v zákonech upravujících skutkové podstaty jiných správních deliktů.

A právě souhrn zákonů tvořících zmíněnou reformu správního trestání, zejména zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále také „zákon č. 250/2016 Sb.“ nebo „přestupkový zákon“ nebo „zákon o přestupcích“), je pro mě výzvou zabývat se tím, zda orgány finanční správy nově, resp. od 1.7.2017, postupují v přestupkových řízeních pouze podle zákona o přestupcích nebo také podle správního řádu, příp. pouze podle správního řádu.

Na jednotlivých fázích některých řízení o přestupcích vedených orgány finanční správy chci demonstrovat vztah správního řádu nejen k zákonu o přestupcích, ale i k zákonům upravujícím jednotlivé skutkové podstaty přestupků a zdůraznit provázanost se správním řádem.

²⁴⁹ Podrobně viz FRUMAROVÁ, Kateřina. Postup v řízení o přestupku. In FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv. *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 142.

²⁵⁰ SKULOVÁ, Soňa a kol. *Správní právo procesní*. PRAHA:EUROLEX BOHEMIA, 2005, s. 25.

6.1 Správní řád aplikovaný orgány finanční správy v řízeních o přestupcích upravených zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb

Zákon o přestupcích účinný od 1.7.2017 zasáhl i do procesní úpravy ukládání správního trestu na poli „účetnictví“, „omezení plateb v hotovosti“ a „evidenze tržeb“.

V zákoně o omezení plateb v hotovosti a v zákoně o účetnictví absentuje výslovně ustanovení, podle jakého procesního předpisu proběhnou řízení o přestupcích. Ze zákona o evidenci tržeb vyplývá, že v případě přestupků v oblasti evidence tržeb se nepostupuje podle daňového řádu.²⁵¹

Obecně lze konstatovat, že při kolizi právních předpisů, resp. při kolizi norem v aplikačním procesu, tedy i správního řádu, resp. jeho ustanovení s jinými (zvláštními) předpisy a jejich ustanoveními stejné právní síly je třeba postupovat podle určitých zásad ve vzájemném (subsidiárním) vztahu. A to podle **zásady speciality (lex specialis derogat legi generali)**, a pokud není vyřešena konkurence právních předpisů (norem) na základě těchto předpisů, realizuje se zásada přednosti pozdějšího (lex posterior derogat legi priori)²⁵².

Zásadu **lex specialis derogat legi generali (hledisko obecného a zvláštního)** lze charakterizovat jako pravidlo, kdy speciální právní úprava, resp. právní norma ruší obecnou právní úpravu (právní normu). L. Hanuš uvádí, že „*pojmové vyjádření zrcadlí tezi, dle níž právní předpis speciální disponuje aplikační předností před právním předpisem obecným*“. Právní norma, která je vůči jiné určité právní normě speciální, může být vůči jiné určité normě normou obecnou. V souvislosti s uvedenou zásadou je třeba ještě zmínit zásadu „lex posterior generalis non derogat legi priori specialis“ (obecná norma neruší dřívější speciální ustanovení), neboli jak uvádí L. Hanuš, „*pozdější úprava obecná není způsobilá založit neaplikaci (dřívější) úpravy speciální*“²⁵³. V právním státě totiž svědčí zákonodárci povinnost svůj úmysl

²⁵¹ § 33 zákona o evidenci tržeb zní: „Nestanoví - li zákon o evidenci jinak, postupuje se při řízení a jiném postupu týkajícím se evidence tržeb podle daňového řádu s výjimkou přestupků.“

²⁵² Lex posterior derogat legi priori (hledisko časové) - uvedená zásada vyjadřuje pravidlo, že pozdější právní předpis ruší mlčky právní předpis dřívější, pokud oba nemohou v tomtéž právním řádu platit zároveň. Jak uvádí L. Hanuš, v důsledku tohoto interpretačního pravidla dochází ad hoc k neaplikaci starší normy obsahově odporující právní normě novější. Nová norma „zrušuje“ starou jen potud, pokud se dotýká téhož předmětu v témže směru, tedy pokud obě právní úpravy upravují shodný předmět. Samotný rozpor mezi právními normami nepůsobuje zánik platnosti (účinnosti) některé z nich, nýbrž toto pravidlo lex posterior je interpretační zásadou pro aplikační praxi v případě rozporu mezi obecně závaznými právními akty téže právní síly. Z logiky věci plyne, že norma pozdější může „zrušovat“ normu stejné nebo nižší právní síly. (viz podrobně KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995. s. 115 a HANUŠ, Libor. *Právní argumentace nebo svévole. Úvahy o právu, spravedlnosti a etice*. Praha: C.H.Beck, 2008. s. 77-78.)

²⁵³ HANUŠ, Libor. *Právní argumentace nebo svévole. Úvahy o právu, spravedlnosti a etice*. Praha: C.H.Beck, 2008, s. 84.

vyložit obecným ustanovením dřívější ustanovení speciální, výslovně vyjádřit nebo by měl zákonodárce učinit svůj záměr jednoznačně, tj. bez důvodných pochybností vyvoditelný v rámci výkladu *e ratione legis*.²⁵⁴ Jinak řečeno lze také říci, že „*při výkladu právních předpisů platí v evropském kontinentálním právu již od římského práva uznávaná zásada „lex specialis derogat legi generali“, která znamená, že při střetu dvou ustanovení upravujících tutéž problematiku má přednost ustanovení upravující užší okruh věcí (ustanovení zvláštní, „lex specialis“) před ustanovením upravujícím širší problematiku (ustanovení obecné, „lex generalis“)*“.²⁵⁵

V případě správního řádu je jeho vztah k ostatním právním úpravám založen přímo zákonem, právě a zejména ustanoveními § 1 a § 177, příp. § 180 správního řádu, takže řešení kolize právních předpisů stejné právní síly plyne *ex lege*.

Správní řád výslovně ve svém textu²⁵⁶ předpokládá, že jej správní orgány aplikují jako celek nebo jeho jednotlivá ustanovení jen tehdy, „*nestanoví-li zvláštní zákon jiný postup*“, resp. v tom rozsahu, v jakém zvláštní zákon vlastní (speciální) procesní úpravu neobsahuje. Jinak řečeno, tato *zásada subsidiarity* znamená, že se spolu s pravidly zvláštními použijí i všechna pravidla obecná, pokud s těmi zvláštními nejsou v rozporu.

V ustanovení § 1 zákona o přestupcích je uvedeno, že „*tento zákon upravuje podmínky odpovědnosti za přestupek, druhy správních trestů a ochranných opatření a zásady pro jejich ukládání, postup před zahájením řízení o přestupku a postup v řízení o přestupku*.“

Nikoliv ze zákona o přestupcích, ale ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že aplikační přednost před zákonem o přestupcích má zvláštní zákon, resp. jeho ustanovení („*lex specialis*“), a pokud *lex specialis* nestanoví jinak, použijí se na přestupky ustanovení přestupkového zákona.

S ohledem na zásadu subsidiarity správního řádu pak platí, že nestanoví-li zákon upravující skutkovou podstatu přestupku, resp. zákon o účetnictví, zákon o omezení plateb v hotovosti nebo zákon o evidenci tržeb jinak, nebo nestanoví-li jinak ustanovení přestupkového zákona upravující podmínky odpovědnosti za přestupek, druhy správních trestů a ochranných opatření a zásady pro jejich ukládání, postup před zahájením řízení o přestupku a postup v řízení o přestupku, použijí se ustanovení správního řádu.

254 HANUŠ, Libor. *Právní argumentace nebo svévole. Úvahy o právu, spravedlnosti a etice*. Praha: C.H.Beck, 2008, s. 86.

255 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2011, sp. značka 9 As 73/2010.

256 § 1 odst. 2 správního řádu: „*Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, nestanoví-li zvláštní zákon jiný postup*.“

Nyní si dovolím přistoupit k vybraným institutům, se kterými se lze v přestupkovém řízení setkat, s cílem demonstrovat vztah správního řádu nejen k zákonu o přestupcích, ale i k zákonům upravujícím jednotlivé skutkové podstaty přestupků a zdůraznit provázanost (případně neprovázanost) se správním řádem. Vzhledem k rozsahu materie nejen ještě relativně nového zákona o přestupcích, ale i dalších zákonů není cílem podat komplexní výklad všech institutů, se kterými se lze ve zmíněných přestupkových řízeních setkat.

6.1.1 Příslušnost orgánu finanční správy k řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb

V konkrétním procesu musí být působnost a pravomoc doplněna o vlastnost věcné a místní příslušnosti (§ 10 a § 11 správního řádu).

Zákon o přestupcích upravuje zbytkovou věcnou příslušnost pro případ, že by zvláštní zákon sám úpravu věcné příslušnosti neobsahoval.²⁵⁷

Místní příslušnost upravuje zákon o přestupcích²⁵⁸ odchylně od § 11 správního řádu. K řízení o přestupku je místně příslušný správní orgán, v jehož správním obvodu byl přestupek spáchán. Nelze-li místní příslušnost správního orgánu takto určit, je v případě fyzické osoby rozhodující pro určení místní příslušnosti místo trvalého pobytu, v případě právnické nebo podnikající fyzické osoby se použije hledisko sídla, místa výkonu činnosti nebo místa, kde má taková osoba nemovitý majetek. Nelze-li místní příslušnost správního orgánu ani takto určit nebo je-li místně příslušných více správních orgánů, provede řízení správní orgán, v jehož správním obvodu vyšel přestupek nejdříve najevo.

Situace, kdy nelze podmínky místní příslušnosti určit, skýtají prostor pro aplikaci ustanovení § 11 odst. 2 správního řádu, kdy místní příslušnost určí usnesením nejbližše společně nadřízený správní orgán. Není-li takového orgánu, určí místní příslušnost usnesením ústřední správní úřad, do jehož působnosti rozhodovaná věc náleží.

Pokud vyjdu ze zásady *lex specialis derogat legi generali*, mám za to, že i zvláštní zákon může upravit místní příslušnost jinak od obecné právní úpravy v zákoně o přestupcích. Ostatně zákon o přestupcích nevyklučuje, aby jiný zákon stanovil místní příslušnost odlišně.

²⁵⁷ § 60 odst. 1 zákona o přestupcích: „Nestanoví-li zákon jinak, je správním orgánem příslušným k řízení obecní úřad obce s rozšířenou působností.“

²⁵⁸ § 62 zákona o přestupcích.

Ze zákona o omezení plateb v hotovosti²⁵⁹ vyplývá, že příslušným *k ukládání*, vybírání a vymáhání pokut je ten finanční úřad, který při své činnosti zjistil porušení zákona o omezení plateb v hotovosti. Podle mého názoru z toho vyplývá, že ten finanční úřad, který zjistí podezření ze spáchání přestupku²⁶⁰, *provede* přestupkové řízení, a to jak u příjemce, tak poskytovatele platby, a to bez ohledu na věcnou a místní příslušnost podle zákona o přestupcích (§ 60 a § 62). Dané ustanovení zákona o omezení plateb v hotovosti představuje

²⁵⁹ § 6a zákona o omezení plateb v hotovosti: „(1) Přestupky podle tohoto zákona zjišťují při své činnosti finanční úřady a celní úřady. (2) Pokuty ukládá, vybírá a vymáhá správní orgán, který při své činnosti zjistil porušení povinnosti podle tohoto zákona.“

²⁶⁰ Skutková podstata přestupku podle zákona o omezení plateb v hotovosti spočívá v provedení hotovostní platby nad zákonem stanovený limit (se zákonem stanovenými výjimkami), který v současné době představuje částku 270.000,- Kč (viz § 4 odst. 1 zákona). Pokud jde o úvahu nad individuálním objektem skutkové podstaty uvedeného přestupku, účelem zákona o omezení plateb v hotovosti je podle důvodové zprávy k zákonu o omezení plateb v hotovosti omezení možnosti legalizace výnosů z trestné činnosti, omezení možnosti daňových úniků, zvýšení bezpečnosti zúčastněných osob, racionalizace a optimalizace peněžního a hotovostního oběhu a snaha donutit osoby provádět platby v určených částkách prostřednictvím osoby oprávněné poskytovat platební služby nebo provozovatele poštovních služeb. Říká nám takto vymezený účel, že správní orgán má, resp. musí sankcionovat hotovostní platbu, která vedla například ke zkrácení daně nebo je výnosem organizovaného zločinu nebo došlo k ohrožení bezpečnosti osob realizujících nadlimitní hotovostní platbu? Osobně zastávám názor, že postih daňových úniků či výnosů organizovaného zločinu přísluší stíhat v rovině daňové a trestněprávní. Pokud finanční úřad dospěje k tomu, že předmětná platba je vykazována pouze v účetnictví subjektu, avšak neproběhla fakticky, právě například za účelem zkrácení daně, v takovém případě je namísto daně stanovit správcem daně s příslušnými finančními důsledky, a takové jednání stíhat orgány činnými v trestním řízení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně. Mám za to, že případné rozhodnutí o uložení pokuty podle zákona o omezení plateb v hotovosti za výše uvedené jednání by spíše mohlo „zlegalizovat“ předmětnou platbu tím, že v rozhodnutí by správní orgán ukládající pokutu uvedl, že předmětná hotovostní platba proběhla. Nebo musí příslušný správní orgán v souvislosti se zvýšením bezpečnosti zúčastněných osob zkoumat, nakolik účastník řízení ohrozil svou bezpečnost, když cestoval s kufříkem obsahujícím hotovost vyšší 270.000,- Kč? Pokud bychom dovodili, že správní orgán má postihovat účastníka řízení za to, že ohrozil svou bezpečnost, když cestoval s nadlimitní hotovostní platbou, nedospěli bychom také k závěru, že stejně ohrozil svou bezpečnost tím, že cestoval s platební kartou k účtu s nadlimitní částkou nebo dokonce i k tomu, že když člověk cestuje, vystavuje se určitému bezpečnostnímu riziku, a proto by měl být sankcionován pokutou? Pod požadavkem racionalizovat peněžní oběh si lze představit podporu zejména bankovních převodů peněžních prostředků proto, aby stát mohl účinně stíhat organizovaný zločin a daňové úniky (a v důsledku toho došlo k omezení možnosti legalizace výnosů z trestné činnosti a k omezení možnosti daňových úniků), avšak jinými prostředky než uvedenými v zákoně o omezení plateb v hotovosti.

Ještě pro úplnost musím zmínit ve stručnosti další zákonné znaky skutkové podstaty individualizující konkrétní přestupek uvedený v zákoně o omezení plateb v hotovosti, a to objektivní stránku, subjekt a subjektivní stránku.

Jednání jako součástí objektivní stránky přestupku vymezeného v zákoně o omezení plateb v hotovosti spočívá v porušení povinnosti provést platbu bezhotovostně v případech, kdy ji tuto povinnost ukládá zákon o omezení plateb v hotovosti nebo spočívá v přijetí hotovostní platby, která byla provedena v rozporu s tímto zákonem. Škodlivý následek se projevuje již samotným porušením této povinnosti a tím se současně naplňuje i požadovaná příčinná souvislost.

Subjektem je fyzická osoba, podnikající fyzická osoba nebo právnická osoba, která uvedený přestupek spáchá. Zjednodušeně by se dalo říci, že povinnost provádět platbu bezhotovostně dopadá na všechny fyzické osoby s místem (trvalého) pobytu nebo sídla na území České republiky a právnické osoby se sídlem na území České republiky, a to jak pro platby provedené mezi těmito osobami navzájem na území našeho státu, tak i na platby těchto osob směřované do zahraničí. Pokud jde o subjektivní stránku, u fyzických osob (v běžném občanském postavení) se vyžaduje zavinění, přičemž postačí zavinění z nedbalosti, neboť zákon o omezení plateb v hotovosti nevyžaduje úmysl (subjektivní odpovědnost), u podnikajících fyzických osob a právnických osob se zavinění nevyžaduje (objektivní odpovědnost s možností liberace).

samostatnou právní úpravu, přednostně použitelné pravidlo pro určení věcné a místní příslušnosti finančního úřadu.

S ohledem na ustanovení § 131 odst. 5 správního řádu není vyloučeno z důvodu vhodnosti postoupit případ jinému finančnímu úřadu, a to po předchozím souhlasu finančního úřadu, jemuž má být věc postoupena. Mám za to, že žádost postupujícího správního orgánu po předchozím souhlasu má být odůvodněna zejména skutečnostmi naplňujícími zásadu hospodárnosti a rychlosti řízení. Nově²⁶¹ takového souhlasu však není třeba, pokud je věc postupována správnímu orgánu, v jehož obvodu má obviněný sídlo nebo místo trvalého pobytu, popřípadě se v tomto územním obvodu zdržuje.

V tomto případě ale spíše než výše uvedené postoupení z důvodu vhodnosti slouží pro zjednodušení a urychlení řízení, příp. i snížení nákladů, zvláštní druh řízení, tzv. společné řízení. Jedná se totiž o přestupky příjemce a poskytovatele platby v hotovosti, které spolu souvisejí, jejich skutková podstata se týká porušení zákona o omezení plateb v hotovosti (realizace nadlimitní hotovostní platby) a věcně a místně je příslušný totožný finanční úřad. V případě přestupku spočívajícím v realizaci nadlimitní hotovostní platby (či více hotovostních plateb) mezi tímž příjemcem platy a tímž poskytovatelem platby projedná správní orgán přestupky ve společném řízení (§ 88 odst. 2 zákona o přestupcích).

V souvislosti s institutem společného řízení si lze představit i případ, kdy dochází ke zjištění, že došlo k realizaci více nadlimitních hotovostních plateb mezi stejným příjemcem (poskytovatelem) platby a více (různými) poskytovateli (příjemci) platby.²⁶² V daném případě se přikláním k vedení společného řízení k projednání více přestupků jen jednoho obviněného (např. příjemce deseti plateb od 10 různých poskytovatelů) a v případě ostatních (např. 10 poskytovatelů) vést ohledně každého zvlášť samostatné řízení (příp. v případě více přestupků každého podezřelého vést také společné řízení). Domnívám se, že tento přístup je příhodnější a odpovídá požadavku co nejméně zatěžovat dotčené osoby, nevést s jedním podezřelým více společných řízení s ostatními podezřelými, ale jen jedno řízení ohledně jeho přestupků. V daném případě preferuji aplikaci ustanovení odst.1 § 88 před jeho odst. 2.²⁶³

²⁶¹ Novela provedená zákonem č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích

²⁶² Příklad: Bylo zjištěno, že subjekt A poskytl subjektu B dvě hotovostní platby, a to ve výši 500.000,- Kč a 400.000,- Kč dne 8.6.2018 a 9.9.2018, hotovostní platbu subjektu C ve výši 600.000,- Kč dne 21.8.2018 a hotovostní platbu ve výši 800.000,- Kč subjektu D dne 7.7.2018.

²⁶³ § 88 zákona o přestupcích: „(1) Pokud se podezřelý dopustil více přestupků, jejichž skutková podstata se týká porušení právních povinností vyskytujících se ve stejné oblasti veřejné správy, a k jejich projednání je příslušný též správní orgán, projednají se ve společném řízení.(2) Ve společném řízení se projednají rovněž přestupky více

Mám za to, že i zákon o evidenci tržeb obsahuje přednostně použitelné pravidlo pro určení věcné a místní příslušnosti. Z uvedeného zákona totiž vyplývá²⁶⁴, že k řízení o přestupcích podle zákona evidenci tržeb²⁶⁵ je místně příslušný ten finanční úřad, který provádí nebo provedl prověřování plnění povinností podle tohoto zákona. Jinak řečeno, ten finanční úřad, který zjistí podezření ze spáchání přestupku, provede přestupkové řízení. Jen pro úplnost musím dodat, že k prověřování plnění povinností podle zákona o evidenci tržeb, resp. k získání relevantních údajů o dodržování povinností uložených zákonem o evidenci tržeb, tedy i skutečností rozhodných pro zahájení přestupkového řízení, postupují finanční úřady podle

podezřelých, jestliže spolu souvisejí, jejichž skutková podstata se týká porušení právních povinností vyskytujících se ve stejné oblasti veřejné správy a k jejich projednání je příslušný též správní orgán.“

²⁶⁴ § 30 odst. 1 a 2 zákona o evidenci tržeb: „(1) K řízení o přestupcích podle tohoto zákona je příslušný a) finanční úřad a b) celní úřad. (2) K řízení je místně příslušný ten orgán, který provádí nebo provedl prověřování plnění povinností podle tohoto zákona.“

²⁶⁵ Přestupky proti evidenci tržeb a na úseku evidence tržeb jsou upraveny v ustanovení § 28 a § 29 zákona o evidenci tržeb. Fyzická osoba se dopustí podle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o evidenci tržeb přestupku proti evidenci tržeb tím, že závažným způsobem úmyslně ztíží nebo zmaří evidenci tržeb. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení se podnikající fyzická osoba a právnická osoba dopustí přestupku proti evidenci tržeb tím, že závažným způsobem ztíží nebo zmaří evidenci tržeb. Podle ustanovení § 29 odst. 1 zákona o evidenci tržeb se dopustí přestupku na úseku evidence tržeb právnická a podnikající fyzická osoba tím, že jako osoba, která eviduje tržby, poruší povinnost zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně nebo vystavit zákazníkovi účtenku nebo poruší povinnost umístit informační oznámení či zacházet s autentizačními údaji nebo certifikátem pro evidenci tržeb tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití.

Pokud jde o individuální objekt skutkové podstaty uvedených přestupků, zájem, jenž je zákonem o evidenci tržeb chráněn, je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní. Dle důvodové zprávy k zákonu o přestupcích je cílem evidence tržeb narovnání podnikatelského prostředí a efektivnější správa daně ve všech segmentech trhu bez ohledu na velikost daňového subjektu, tudíž cílem právní úpravy evidence tržeb je účinný výběr daní jako jeden ze zdrojů prostředků, které stát využívá k zajišťování svého fungování, respektive jím plněných funkcí (viz Důvodová zpráva k zákonu o evidenci tržeb, obecná část – kapitola 2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy, s. 15-18).

Domnívám se, že neplnění evidenční povinnosti přitom neznamená, že daňový subjekt daně řádně nepřizná. Avšak v případě pochybnosti o správné výši přiznané daně (vzniklých i na základě údajů z evidence tržeb) pak může správce daně využít kontrolních nástrojů, které mu k tomu poskytuje daňový řád. Mám za to, že byt' jsou přestupky podle zákona o evidenci tržeb spáchané při správě daní, při objasňování a projednávání těchto přestupků nejde o správu daní, a není tak ani na místě postupovat podle daňového řádu, resp. pro objasňování a projednávání tohoto přestupku nelze používat procesní nástroje upravené pro zjišťování a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Ještě pro úplnost musím zmínit ve stručnosti další zákonné znaky skutkové podstaty individualizující konkrétní přestupek uvedený v zákoně o omezení plateb v hotovosti, a to objektivní stránku, subjekt a subjektivní stránku.

Objektivní stránka přestupku spočívá v jakémkoliv jednání, kterým dojde ke ztížení nebo zmaření evidence tržeb závažným způsobem (napostačí tedy příprava či pokus) (§ 28 odst. 2 a 3), či jednání, které spočívá v opomenutí nebo neplnění právních povinností uvedených v zákoně o evidenci tržeb (§ 29 odst. 1).

Škodlivý následek přestupků je vyjádřen samotným faktem porušení povinností stanovené zákonem o evidenci tržeb, s nímž v podstatě spadá v jedno. Tím se současně naplňuje požadovaná příčinná souvislost. Subjektem je fyzická osoba, podnikající fyzická osoba nebo právnická osoba, která spáchá přestupek proti evidenci tržeb (§ 28 zákona o evidenci tržeb) nebo podnikající fyzická osoba a právnická osoba, která spáchá přestupek na úseku evidence tržeb (§ 29 zákona o evidenci tržeb).

Pokud jde o subjektivní stránku, u fyzických osob (v běžném občanském postavení) se vyžaduje zavinění ve formě úmyslu. U právnických a podnikajících fyzických osob se zavinění k nastoupení odpovědnosti za přestupek nevyžaduje. Tato jejich odpovědnost je koncipována na tzv. principu objektivní odpovědnosti s možností liberace (viz § 21 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona o přestupcích).

daňového řádu, čímž je ve výsledku dána i místní příslušnost²⁶⁶ finančního úřadu, který přestupek projedná. Ustanovení § 30 zákona o evidenci tržeb tak představuje zvláštní právní úpravu k ustanovením § 60 (věcná příslušnost) a § 62 zákona o přestupcích (místní příslušnost).

Předání věci věcně a místně příslušnému finančnímu úřadu správním orgánem, který není věcně a místně příslušný k provedení řízení o přestupku, se provádí podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona o přestupcích.

Případnou změnu místní příslušnosti z důvodu vhodnosti umožňuje ustanovení § 131 odst. 5 správního řádu.

Zákonem o účetnictví je upravena věcná příslušnost finančních úřadů²⁶⁷ k projednávání přestupků tímto zákonem upravených²⁶⁸ a jedná se tak o zvláštní právní úpravu k ustanovení § 60 zákona o přestupcích.

Pokud jde o místní příslušnost finančních úřadů, tato vyplývá ze zákona o přestupcích. Mám za to, že obvyklé kritérium pro určení místní příslušnosti, kterým je místo spáchání přestupku, je vzhledem k charakteru přestupků podle zákona o účetnictví neaplikovatelné, neboť nelze (bez vší pochybnosti) určit místo spáchání uvedeného přestupku. V těchto

²⁶⁶ Podle ustanovení § 13 a násl. daňového řádu.

²⁶⁷ § 37ab zákona o účetnictví: „Přestupky podle tohoto zákona projednává finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.“

²⁶⁸ Přestupky na úseku účetnictví jsou upraveny v ustanoveních § 37 a 37a zákona o účetnictví. Obecným objektem přestupků je řádný výkon veřejné správy a řádné plnění jejich úkolů. Druhovým objektem je zájem na řádném vedení účetnictví, tak, aby bylo průkazné. Pravidla průkaznosti účetních záznamů zákon normuje v ustanovení § 33a. Individuální objekt má každá skutková podstata a vyjadřuje konkrétní jednotlivý zájem, proti kterému přestupek směřuje a k jehož ochraně je příslušné ustanovení určeno.

Pokud jde o objektivní stránku přestupků podle zákona o účetnictví, jednání spočívá v porušení celé řady (široké škály) právních povinností, jejichž rozsah stanoví zákon o účetnictví. Jedná se např. o vedení neúplného a neprůkazného účetnictví, popř. nevedení účetnictví vůbec, vedení účetnictví v rozporu s věrným a poctivým obrazem, nesestavení účetní závěrky nebo nevyhotovení výroční zprávy a nerespektování povinností uložených správcem daně při vedení předepsaných účetních evidencí. Škodlivý následek se projevuje samotným porušením povinnosti, s čímž v podstatě spadá v jedno. Tím je současně naplněna požadovaná příčinná souvislost mezi jednáním a následkem.

Pokud jde o subjekt přestupků podle zákona o účetnictví, mohou se jej dopustit pouze subjekty v kvalifikovaném postavení. Jedná se o tzv. účetní jednotky, resp. osoby odpovědné za vedení účetnictví. Účetní jednotky vymezuje zákon o účetnictví v ustanovení § 1 odst. 2 a osoby odpovědné za vedení účetnictví v ustanovení § 4a.

Právě v ustanoveních § 37 odst. 1 a dochází k vymezení přestupků účetní jednotky, která není podnikatelem, v ustanovení § 37a k vymezení přestupků účetní jednotky nevymezené v ustanovení § 37 a osoby odpovědné za vedení účetnictví, v ustanovení § 37a odst. 2 k vymezení přestupků konsolidující účetní jednotky a v ustanovení § 37a odst. 3 k vymezení přestupků účetní jednotky, která vede jednoduché účetnictví. Správné určení subjektu pak také určuje postup orgánů finanční správy podle ustanovení § 37 nebo 37a zákona o účetnictví.

Pokud jde o subjektivní stránku, u fyzických osob (v běžném občanském postavení) se vyžaduje zavinění ve formě úmyslu. U právnických a fyzických osob se zavinění k nastoupení odpovědnosti za přestupek nevyžaduje. Tato jejich odpovědnost je koncipována na tzv. principu objektivní odpovědnosti (viz § 21 odst. 1 a § 23 odst. 1 zákona o přestupcích).

případech je však zřejmé kritérium adresy trvalého pobytu fyzické osoby a v případě podnikající fyzické osoby nebo právnické osoby kritérium adresy sídla, příp. místa výkonu činnosti nebo místa, kde má taková osoba nemovitý majetek.

Předání věci věcně a místně příslušnému finančnímu úřadu správním orgánem, který není věcně a místně příslušný k provedení řízení o přestupku, se provádí podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona o přestupcích.

Případnou změnu místní příslušnosti z důvodu vhodnosti umožňuje ustanovení § 131 odst. 5 správního řádu.

6.1.2 Úkony před zahájením řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb

Účelem postupu před zahájením řízení je zjistit, zda jsou splněny zákonné podmínky pro zahájení přestupkového řízení o určitém skutku, resp. zda zde existují skutečnosti odůvodňující zahájení přestupkového řízení.

Podezření, že byl porušen zákon o omezení plateb v hotovosti, zákon o evidenci tržeb či zákon o účetnictví, může vyjít najevo při správě daní, zejména při daňových kontrolách,²⁶⁹ v rámci postupu k odstranění pochybností²⁷⁰ nebo v rámci vyhledávací činnosti (zejména při místním šetření).²⁷¹ Podkladem pro zahájení řízení o přestupku tak může být poznatek z vlastní úřední činnosti finančního úřadu.

Dalším způsobem, kterým se finanční úřady dozví²⁷² o spáchání skutku, který by mohl být přestupkem, je jeho oznámení správními orgány, kterým zákon v tomto směru ukládá oznamovací povinnost, např. Policií ČR.²⁷³ V úvahu přicházejí také podněty k zahájení řízení, resp. oznámení o přestupku od fyzických či právnických osob.

Výlučně podle správního řádu lze ještě před tím, než je zahájeno přestupkové řízení, učinit určité úkony. Pokud jde o prověření oznámení o spáchání přestupku, k tomu slouží finančním úřadům procesní instituty opatření vysvětlení (§ 137 správního řádu) nebo zajištění důkazu (§ 138 správního řádu).

²⁶⁹ podle § 85 a násl. daňového řádu

²⁷⁰ podle § 89 a § 90 daňového řádu

²⁷¹ podle § 78 a násl. daňového řádu

²⁷² § 42 správního řádu upravuje povinnost správních orgánů přijímat podněty, aby bylo zahájeno řízení z moci úřední, tedy v kontextu zákona o přestupcích oznámení o přestupku.

²⁷³ § 73 zákona o přestupcích upravuje povinnost správních orgánů oznamovat důvodné podezření o spáchání přestupku, které nemohou pro vlastní nepřislusnost projednat sami. Oznamování přestupků podle § 73 zákona o přestupcích je speciálním ustanovením k přijímání podnětů k zahájení řízení podle § 42 správního řádu.

Výsledkem postupu před zahájením řízení může být předání věci, odložení věci či zahájení řízení.

Institut *předání věci*²⁷⁴ je spojen s povinností správního orgánu zkoumat otázku věcné a místní příslušnosti k projednání přestupku, a to nejen před zahájením řízení, ale také v jeho průběhu.²⁷⁵ V případě, že orgán finanční správy zjistí, že není věcně nebo místně příslušný, musí věc bezodkladně předat příslušnému orgánu, ať už je jím jiný věcně či místně příslušný správní orgán. V případě podezření ze spáchání trestného činu se věc předává orgánu činnému v trestním řízení a v případě skutku majícího znaky přestupku, dopustí-li se jej poslanec nebo senátor, se věc bezodkladně předá k disciplinárnímu řízení, pokud o to poslanec či senátor požádá. K disciplinárnímu řízení se předá i jednání, které má znaky přestupku, jehož se dopustil příslušník bezpečnostního sboru, osoba podléhající vojenské kázeňské pravomoci, osoba během výkonu vazby, trestu odnětí svobody nebo zabezpečovací detence.

V případě *odložení věci* se jedná o formalizované vyřízení věci, u nichž není dán důvod k zahájení řízení nebo nelze-li řízení zahájit. Odložit věc lze pouze v případech, kdy byla věc příslušnému orgánu finanční správy oznámena, ať již podle přestupkového zákona či správního řádu²⁷⁶ nebo je orgánu finanční správy známa z úřední činnosti.

Zákon o přestupcích normuje mnoho obligatorních a fakultativních důvodů pro odložení věci²⁷⁷. Důvody pro odložení věci stanovené zákonem o přestupcích jsou zejména případy, když shromážděné podklady neodůvodňují zahájení řízení o přestupku nebo předání věci. Děje se tak nejčastěji při nedostatku důkazů nebo tehdy, pokud ze shromážděných podkladů nevyplývá, že by zjištěné jednání naplnilo všechny znaky skutkové podstaty přestupku stanoveného v zákoně. Důvody pro odložení věci mohou být také nedostatek věku podezřelého z přestupku (méně než 15 let), zánik odpovědnosti za přestupek, smrt fyzické osoby podezřelé ze spáchání přestupku, zánik osoby právnické bez přechodu odpovědnosti na právního nástupce. Správní orgán odloží věc také tehdy, pokud podezřelý z přestupku požívá výsad a imunit podle mezinárodního či vnitrostátního práva nebo také tehdy, pokud o předmětném skutku již bylo pravomocně rozhodnuto správním orgánem nebo orgánem činným v trestním řízení, popřípadě v disciplinárním řízení, anebo do 60 dnů od přijetí

²⁷⁴ Viz § 64 zákona o přestupcích.

²⁷⁵ Viz ŠKUREK, Martin. Postup před zahájením řízení. In FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 140.

²⁷⁶ Podrobně viz Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 191-192.

²⁷⁷ Viz § 76 zákona o přestupcích.

oznámení nebo ode dne, kdy se o přestupku dozvěděl, nezjistí správní orgán skutečnosti odůvodňující zahájení řízení proti určité osobě.

O odložení věci z uvedených obligatorních důvodů vydává orgán finanční správy usnesení, které se pouze poznamená do spisu. V takovém případě se usnesení nedoručuje adresátům do vlastních rukou, nabývá právní moci poznamenáním do spisu a nelze se tak proti takovému usnesení odvolat.

Vedle shora uvedených případů, kdy orgán finanční správy nemůže zvažovat, zda věc odloží či nikoliv, může správní orgán na základě svého správního uvážení věc odložit z fakultativních důvodů uvedených v zákoně o přestupcích. Může tak odložit věc tehdy, pokud podezřelý z přestupku spáchal jedním skutkem více přestupků, které nebyly projednány ve společném řízení, a správní trest uložený za některý z nich lze považovat za postačující, nebo správní trest, který lze za přestupek uložit, je bezvýznamný vedle trestu, který byl podezřelému z přestupku uložen v trestním řízení za jiný skutek. Orgán finanční správy vydává usnesení o odložení věci, které se doručuje do vlastních rukou adresáta s možností odvolání.²⁷⁸

Usnesení o odložení věci nevytváří překážku věci pravomocně rozhodnuté. Vyjdou-li po vydání usnesení o odložení věci najevo nové skutečnosti, které budou odůvodňovat zahájení řízení, příp. další prošetřování, usnesení o odložení věci takovému postupu nebrání.

6.1.3 Zahájení řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb

Finanční úřady zahájí řízení o přestupku *ex officio*, pokud dospějí k závěru, že je důvodné podezření, že určitá osoba přestupek spáchala. Zahájení řízení ovládá zásada legality a oficiality, kdy příslušné zákony upravující skutkové podstaty přestupků nestanoví výjimku spočívající v aplikaci zásady oportunity, která umožňuje správnímu orgánu v konkrétním případě z důvodů zákonem výslovně předvídaných nezahajovat řízení o přestupku a nepostihovat jeho pachatele, ačkoliv obecné podmínky pro postih jsou splněny.

Pokud považuje finanční úřad skutková zjištění za dostatečná a není třeba nařídít ústní jednání a provádět další dokazování, může jako první úkon v řízení vydat příkaz, příp. příkaz na místě. Příkaz plní v takovém případě i materiální funkci oznámení o zahájení řízení (zahájení řízení a vydání rozhodnutí splývá v jeden okamžik).

²⁷⁸ Podrobně viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 657-658.

Přestupkový zákon řadí příkazní řízení mezi zvláštní druhy řízení²⁷⁹, zatímco správní řád mezi zvláštní druhy rozhodnutí.²⁸⁰

Při určení, za jakých podmínek lze příkazem rozhodnout, je zapotřebí vycházet z obecné úpravy obsažené ve správním řádu (§ 150 správního řádu). Základní podmínkou pro vydání příkazu je, aby skutečnosti, z nichž se při rozhodování vychází, byly objektivním podkladem pro závěr o naplnění zákonných (materiálních i formálních) znaků přestupků a zároveň toho, že se obviněný tohoto přestupku dopustil.

Zákon o přestupcích obsahuje odchylky²⁸¹ od obecné právní úpravy vydávání příkazu ve správním řádu.²⁸² Jedná se o vymezení správního trestu, který je možný za přestupek příkazem uložit, vymezení případů, kdy nelze příkazem rozhodnout a zákaz změny k horšímu (zákaz *reformatio in peius*).

V souvislosti s tím, že podkladem pro zahájení řízení o přestupku bývá zpravidla poznatek z vlastní úřední činnosti, mohou být jediným podkladem pro vydání příkazu skutečnosti zjištěné při kontrole, například daňové kontrole, při které orgány finanční správy získávají důvodná podezření, že přestupek podle zákona o omezení plateb v hotovosti nebo zákona o účetnictví byl spáchán.

Zákon o přestupcích výslovně nehovoří o tom, že podezřelý musí být v průběhu kontroly s uvedenými zjištěními seznámen.²⁸³ Mám za to, že podezřelý z přestupku má být se zjištěnými skutečnostmi seznámen, mít prostor se k nim vyjádřit a s případnými vyjádřeními se má finanční úřad vypořádat v průběhu kontroly tak, aby v návaznosti na ni mohl být vydán příkaz. Jen tak může být naplněn ústavní požadavek, právo každého vyjádřit se k prováděným důkazům.²⁸⁴ Tak, podle mého názoru, mohou být skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly jediným podkladem pro rozhodnutí, včetně rozhodnutí ve formě příkazu, přičemž již není třeba obviněného vyzývat k vyjádření k podkladům rozhodnutí podle ustanovení § 36 odst. 3 správního řádu. Mám za to, že to však nevylučuje, aby se obviněný k věci vyjádřil

²⁷⁹ Díl 3. hlavy V. části druhé přestupkového zákona nese název „Zvláštní druhy řízení“.

²⁸⁰ Hlava VI. části třetí správního řádu nese název „Zvláštní ustanovení o některých rozhodnutích“.

²⁸¹ § 90 zákona o přestupcích

²⁸² § 150 správního řádu

²⁸³ Důvodová zpráva k zákonu o přestupcích uvádí, že v případě ustanovení § 81 zákona o přestupcích se jedná o speciální právní úpravu k ustanovení § 150 odst. 2 správního řádu, jež mimo jiné upravuje jako podmínku k tomu, aby mohl být kontrolní protokol použit jako jediný podklad pro rozhodnutí, aby se kontrolovaný s protokolem seznámil nebo byl k seznámení řádně vyzván (viz Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 198).

²⁸⁴ Čl. 38 odst. 2 Listiny: „Každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem.“

(§ 36 odst. 2 správního řádu). Pro úplnost zmíním i právo obviněného podat odpor (opravný prostředek) ve lhůtě 8 dnů ode dne oznámení příkazu (§ 150 odst. 3 správního řádu) a způsobit tak vedení řízení v jeho „klasické“ podobě. Neboť se podáním odporu napadený příkaz ruší, nelze vzít podaný odpor zpět, resp. „zpětvzetím“ odporu se příkaz neobnoví.

Příkaz má stejné náležitosti jako rozhodnutí o přestupku s odchylkami stanovenými v ustanovení § 150 správního řádu a oznamuje se jako rozhodnutí.

Zvláštní formou příkazu a příkazního řízení je příkaz na místě.²⁸⁵ Jeho smyslem je jednoduše a neformálně rozhodnout, resp. vydat příkaz na místě tomu, kdo se zde nachází, resp. je fyzicky přítomen projednání přestupku. K tomu P. Vetešník uvádí, že „*zákon nepožaduje, aby byl příkaz na místě uložen na místě spáchání přestupku*“.²⁸⁶

Příkazem na místě lze uložit pouze dva druhy správního trestu, a to napomenutí nebo pokutu. Přítomný účastník řízení však musí plně přiznat důvody vydání příkazu, resp. souhlasí se zjištěným stavem věci, s právní kvalifikací skutku, a v případě ukládání pokuty musí souhlasit i s jejím uložením a její výší²⁸⁷ a s vydáním příkazového bloku. Pokud jde o uložení napomenutí, výkladem a contrario ustanovení § 92 zákona o přestupcích²⁸⁸ vyplývá, že o uložení napomenutí se příkazový blok nevydává, proto lze uložit napomenutí jako povinnost nepeněžitě povahy (povinnost strpět napomenutí) příkazem na místě podle správního řádu (§ 150 odst. 5).²⁸⁹

Proti příkazu na místě není přípustný žádný opravný prostředek, resp. ani odpor, ani odvolání,²⁹⁰ v úvahu připadají jen přezkumné řízení nebo obnova řízení, budou-li splněny podmínky pro jejich uplatnění²⁹¹, resp. podmínky v přezkumném řízení podle § 101 zákona o přestupcích nebo v rámci obnovy řízení podle § 100 a násl. správního řádu.

Pokud finanční úřad má za to, že skutková zjištění nejsou dostatečná a je potřeba provést dokazování, zahájí „klasické“ přestupkové řízení, a to doručením oznámení o zahájení

²⁸⁵ § 91 a § 92 zákona o přestupcích

²⁸⁶ VETEŠNÍK, Pavel In MATES, Pavel a kol. *Základy správního trestání*. 7., přepracované vydání, Praha: C.H. Beck, 2017, s. 177.

²⁸⁷ Dle přestupkového zákona lze příkazem na místě uložit pokutu (maximálně 10.000 Kč, příp. 2.500 Kč u mladistvého, s výjimkou mladistvé podnikající fyzické osoby) nebo peněžitou zárukou za splnění povinnosti.

²⁸⁸ § 92 odst. 1, věta první: „*Je-li příkazem na místě ukládána pokuta nebo peněžitá záruka za splnění povinnosti, obdrží obviněný příkazový blok.*“

²⁸⁹ Podrobně např. POSPÍŠILOVÁ, Soňa. Zvláštní druhy řízení o přestupku. In FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 171 -172.

²⁹⁰ Podpisem příkazového bloku obviněným se příkaz stává pravomocným a vykonatelným rozhodnutím.

²⁹¹ VEDRAL, Josef. *Správní řád. Komentář*. II. Vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2012, s. 1176-1177.

řízení²⁹² podezřelému z přestupku nebo ústním vyhlášením takového oznámení. Společné řízení se zahajuje doručením oznámení o zahájení řízení všem podezřelým z přestupku, což představuje odchylku od ustanovení § 46 odst. 2 správního řádu, kdy rozhodným okamžikem se rozumí doručení oznámení prvnímu z více podezřelých. Ve věcech neupravených přestupkovým zákonem (§ 88) se použijí ustanovení § 140 správního řádu.

Jak jsem již výše nastínila v souvislosti s projednáním přestupků upravených zákonem o omezení plateb v hotovosti, může být přestupkové řízení zahájeno ohledně přestupků více podezřelých, tedy mimo jiné i přestupku právnické osoby (přestupku podnikající fyzické osoby) a přestupku (nepodnikající) fyzické osoby. Zákon o přestupcích nestanoví žádné omezení, které by bránilo projednání přestupku podnikající fyzické osoby (právnické osoby) a nepodnikající fyzické osoby ve společném řízení, a to ani v případě, že by se fakticky jednalo o tutéž osobu. Musí být naplněny podmínky pro vedení společného řízení přestupků více podezřelých dané ustanovením § 88 odst. 2 zákona o přestupcích, a to že „*tyto přestupky spolu souvisejí, jejich skutková podstata se týká porušení právních povinností vyskytujících se ve stejné oblasti veřejné správy a k jejich projednání je příslušný též správní orgán*“.²⁹³

Dalším důvodem pro vedení společného řízení, opět nastíněným výše v souvislosti s příslušností k projednávání přestupků podle zákona o omezení plateb v hotovosti, je subjektivní souvislost přestupků, kdy takto může být projednáno více přestupků téhož podezřelého. Skutková podstata všech přestupků se musí týkat porušení právních povinností vyskytujících se ve stejné oblasti veřejné správy a k jejich projednání musí být příslušný též správní orgán (§ 88 odst. 1 zákona o přestupcích).

V souvislosti s příkazním řízením a společným řízením jako zvláštními druhy řízení o přestupku vzniká otázka, zda lze vést příkazní řízení jako společné řízení. Již za účinnosti

²⁹² Oznámení o zahájení řízení musí obsahovat popis skutku (realizace konkrétní hotovostní nadlimitní platby, místo a čas provedení platby, příjemce a poskytovatel platby), předběžná právní kvalifikace skutku, tj. jakou skutkovou podstatu protiprávní jednání zřejmě naplnilo (§ 78 odst. 3 zákona o přestupcích). Jak vyplývá z Důvodové zprávy k zákonu o přestupcích, předmětem řízení o přestupku je skutek popsáný v oznámení o zahájení řízení. Nesmí chybět obecné náležitosti podle správního řádu (§ 46 odst. 1) jako jsou označení finančního úřadu, jméno, příjmení, funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby. V průběhu řízení nemůže být měněn popis skutku, ale právní kvalifikace ano.

²⁹³ Jak však uvedla H. Prášková, vedení společného řízení proti obviněné právnické osobě a obviněné fyzické osobě neznamená, že se společně (stejně) posuzují i předpoklady odpovědnosti. Podmínky odpovědnosti za přestupek fyzické osoby a za přestupek právnické osoby se různí (i při stejných znacích skutkové podstaty). Může se různit délka promlčecí doby, otázka zavinění apod. (podrobně viz PRÁŠKOVÁ, Helena. Jednání za právnickou osobu v řízení o přestupku. In *Správní právo* [online], 2018, Ročník LI, číslo 3/2018, s. 144-145 [cit.3. února 2020]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/spravni-pravo-cislo-3-2018.aspx>.

zákonu o přestupcích z roku 1990 byl vysloven názor²⁹⁴, že příkazní řízení nelze vést jako společné řízení.²⁹⁵ Projednává-li správní orgán více přestupků, které spáchalo více pachatelů, a tyto přestupky spolu souvisejí, vydá správní orgán více příkazů, tzn. pro každého obviněného jeden samostatný příkaz. Během lhůty pro podání odporu správní orgán žádné společné řízení nekoná ani související přestupky neprojednává. O vedení společného řízení lze hovořit teprve v okamžiku, kdy minimálně dva obvinění podají proti příkazu odpor. U obviněných, kteří podají proti svému příkazu odpor, správní orgán projedná přestupky ve společném řízení, v němž vydá společné rozhodnutí. Za stávající právní úpravy zákona o přestupcích mám za to, že uvedený závěr zůstává beze změny a kombinace dvou zvláštních řízení (společného a příkazního) se nepřipouští. Ostatně to potvrzuje i Ministerstvo vnitra, když doporučuje „*v případě dvou či více spolupachatelů/spoluobviněných, je-li možné věc rozhodnout příkazem, aby byl příkaz vydáván každému obviněnému zvlášť.*“²⁹⁶

6.1.4 Průběh řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb

Účastníkem řízení o přestupcích upravených zákonem o omezení plateb v hotovosti, zákonem o účetnictví a zákonem o evidenci tržeb musí být obviněný (ustanovení § 68 písm.a) a § 69 zákona o přestupcích).²⁹⁷ Tím může být každá osoba, která přestupek spáchá. Jedná se o tzv. nepominutelného (esenciálního) účastníka řízení ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. b) správního řádu, neboť se jedná o osobu, které rozhodnutí o přestupku může založit určitou povinnost.

V případě mladistvého obviněného upravuje zákon o přestupcích rovněž postavení zákonného zástupce, opatrovníka mladistvého a orgánu sociálně právní ochrany dětí, resp. jim přiznává určitá procesní práva pro zajištění ochrany práv mladistvého obviněného. Nejsou sice účastníky řízení, ale disponují řadou procesních práv.²⁹⁸

²⁹⁴ Např. KOLMAN, Petr. *Příkazní řízení-zajímavé otázky* [online]. epravo.cz, 5.11.2009 [cit. 3.února 2020] Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/prikazni-rizeni-zajimave-otazky-58687.html> nebo VETEŠÍK, Pavel. *Specifické druhy řízení o přestupku*. In CHVÁTALOVÁ, Iva (ed.). *Správní trestání. Sborník příspěvků ze semináře konaného 13.5.2010*. Metropolitní univerzita Praha, 2010, s. 35.

²⁹⁵ Ve smyslu § 57 odst. 2 zákona o přestupcích z roku 1990 a § 140 správního řádu.

²⁹⁶ MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. *Často kladené dotazy k zákonu č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, a zákonu č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích-aktualizace k 1. březnu 2018* [online]. otázka 9 [cit. 3.února 2020]. Dostupné z www.mvcr.cz/soubor/prestupky-casto-kladene-dotazy.aspx.

²⁹⁷ Podezřelý z přestupku se stává obviněným, jakmile vůči němu správní orgán učiní první úkon v řízení.

²⁹⁸ Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o přestupcích se jedná o právo na vyrozumění o zahájení řízení, právo navrhnout důkazy a činit jiné návrhy po celou dobu řízení, právo na poskytnutí informací o řízení potřebných

Ve správním řádu je zakotveno právo obviněného z přestupku na přiměřené poučení o procesních právech v řízení (§ 4 odst. 2), právo navrhnout důkazy a činit jiné návrhy (§ 36 odst. 1), právo vyjádřit v řízení své stanovisko a obdržet informace o řízení (§ 36 odst. 2), právo vyjádřit se k podkladům rozhodnutí (§ 36 odst. 3), právo nahlížet do spisu a činit z něj výpisy (§ 38 správního řádu), právo na pořízení kopie spisu nebo jeho části (§ 38 odst. 4 správního řádu), právo požádat o veřejnost ústního jednání (§ 49 odst.3), právo být vyzooměn o provádění důkazů i mimo ústní jednání (§ 51 odst. 2), právo na oznámení rozhodnutí (§ 72) a vyznačení na něm doložky právní moci (§ 75). Ze správního řádu je možné také dovozovat právo obviněného podávat všechny zákonné opravné prostředky.²⁹⁹

Porušením veřejnoprávní povinnosti stanovené zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb dochází k újmě celé společnosti, protože veřejnoprávní povinnosti jsou ukládány z důvodu veřejného zájmu, pro zajištění úkonů veřejné správy na daných úsecích. Realizací nadlimitní platby v hotovosti či porušení povinností v oblasti evidence tržeb nedochází k zásahu konkrétního jednotlivce či skupiny osob v podobě majtkové škody či bezdůvodného obohacení na jejich úkor. Proto účastníkem uvedených řízení o přestupku není poškozovaný podle ustanovení § 68 písm. b) zákona o přestupcích.

V případech řízení o přestupcích upravených zákonem o účetnictví mám za to, že může být účastníkem řízení poškozovaný. Účetní jednotky jsou totiž povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.³⁰⁰ Důvodem pro protiprávní jednání např. vedení neúplného a neprůkazného účetnictví může být zastření skutečného stavu hospodaření a jmění účetní jednotky. Poškození tak mohou být věřitelé, obchodní partneři, akcionáři apod. K tomu, aby se poškozovaný stal účastníkem přestupkového řízení, je důležité jeho přihlášení do

k hájení práv a oprávněných zájmů mladistvého obviněného, právo vyjádřit v řízení své stanovisko, právo nahlížet do spisu, právo účastnit se ústního jednání a být přítomen při všech úkonech v řízení, právo vyjádřit se před vydáním rozhodnutí k jeho podkladům, právo na oznámení rozhodnutí, právo podat odvolání ve prospěch mladistvého obviněného proti rozhodnutí o přestupku nebo proti rozhodnutí o schválení dohody o narovnání a právo podat žádost o obnovu řízení nebo o vydání nového rozhodnutí. Zákonný zástupce a opatrovník mladistvého obviněného má právo zvolit mladistvému obviněnému zmocněnce.

²⁹⁹ Podrobně k právům obviněného podle správního řádu a zákona o přestupcích např. JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 582-585.

³⁰⁰ Viz § 7 odst. 1 zákona o účetnictví

řízení se svým nárokem na náhradu škody nebo vydání bezdůvodného obohacení³⁰¹ (platí zásada *vigilantibus iura*). V daném případě si lze přestavit, že poškozený spolu s oznámením přestupku finančnímu úřadu doloží příslušné listiny, které prokazují, že škoda (bezdůvodné obohacení) byla způsobena v jeho majetkové sféře. Pokud se dotyčná osoba přihlásí v postavení poškozeného, ale sama nedoloží důkazní prostředky na podporu svého tvrzení, nese orgán finanční správy důkazní břemeno za účelem zjištění, zda tato osoba bude účastníkem řízení, a zpravidla bude toto břemeno realizováno dotazem na dotyčnou osobu, zda disponuje podklady, že byla majetková škoda způsobena přestupkem právě jí a na jejím majetku. Přiznáním postavení účastníka poškozený nezískává univerzální (generální) účastenství, nýbrž jeho účastenství je omezené povahou a rozsahem práv poškozeného, o kterých se v přestupkovém řízení jedná. Nemůže tedy svým postavením a jednáním zasahovat do otázky posuzování viny a trestu obviněného z přestupků, ale toliko může zasahovat do otázek týkajících se pouze jeho nároku. Rozhodnutím může orgán finanční správy osobě, která uplatnila nárok na náhradu škody (vydání bezdůvodného obohacení), založit či zrušit určité právo, a proto je nutné poškozeného chápat jako hlavního účastníka ve vztahu k adhéznímu řízení. L. Madleňáková a L. Mičkalová dospěly k závěru, že ačkoliv se v případě poškozeného jedná o hlavního účastníka, mohou o jeho postavení vzniknout určité pochybnosti s ohledem na okolnosti daného případu³⁰², a proto ustanovení § 28 správního řádu má své místo i pro vymezení poškozeného v řízení o přestupcích.³⁰³

V souvislosti s nárokem na náhradu škody nebo vydání bezdůvodného obohacení musím uvést, že tento nárok je právem konkrétní osoby, a proto nemůže přejít na právního nástupce.³⁰⁴ Proto o tomto nároku nemůže orgán finanční správy rozhodnout, pokud poškozený zemře či zanikne, a musí v této části řízení zastavit.

Z povahy shora uvedených přestupků upravených zákonem o omezení plateb v hotovosti, zákonem o evidenci tržeb a zákonem o účetnictví vyplývá, že k jejich spáchání není určena nebo užita konkrétní věc, jejímž odebráním (příp. odejmutím prospěchu, který

³⁰¹ Podle § 70 odst. 2 zákona o přestupcích, jestliže škoda a její výše byla spolehlivě zjištěna a škoda nebyla dobrovolně nahrazena, uloží správní orgán pachateli přestupku povinnost ji nahradit; jinak odkáže poškozeného s jeho nárokem na náhradu škody na soud nebo jiný příslušný orgán.

³⁰² Např. dotyčná osoba se přihlásila v postavení poškozeného, ale na podporu svého tvrzení žádné důkazní prostředky nepředložila.

³⁰³ Podrobně k postavení poškozeného v přestupkovém řízení viz MADLEŇÁKOVÁ, Lucie, MIČKALOVÁ, Lenka. Tvrzení účastník-poškozený v řízení o přestupku. *Správní právo*, [online], Ročník XLIX, číslo 7/2016, s. 458-471 [citováno 3. února 2020]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/spravni-pravo-cislo-7-2016.aspx>.

³⁰⁴ Viz VETEŠNÍK, Pavel In MATES, Pavel a kol. *Základy správního trestání*. 7., přepracované vydání, Praha: C.H. Beck, 2017, s. 138.

pachatel získal v důsledku spáchání přestupku) by *pro futuro* došlo k zamezení možnosti dalšího páchaní uvedených přestupků.³⁰⁵ Z toho vyplývá závěr, že účastníkem řízení o přestupcích upravených zákonem o omezení plateb v hotovosti, zákonem o účetnictví a zákonem o evidenci tržeb není vlastník věci, která může být nebo byla zabráná.

Stejně tak v uvedených přestupkových řízeních nevystupuje osoba přímo postižená spácháním přestupku, jejíž souhlas by zákon požadoval jako podmínku pro zahájení řízení o přestupku či prokročování v přestupkovém řízení.

V přestupkovém řízení mohou také vystupovat osoby na řízení zúčastněné (slovy zákona „osoby vystupující v řízení“³⁰⁶), a to zejména svědek, znalec či tlumočník. Tuto kategorii subjektů řízení upravuje pouze správní řád.

Ústní jednání je v řízení o přestupku institutem fakultativním. Ústní jednání musí být nařizováno jen tehdy, je-li to nezbytné pro zjištění stavu věci (např. je třeba provést výslech obviněného, svědka apod.) a pokud je obviněný mladistvý. Ústní jednání musí být také nařízeno, pokud o to požádá obviněný a nařízení ústního jednání je nezbytné k uplatnění jeho práv. Orgán finanční správy musí pečlivě zvažovat, zda nařízení ústního jednání je skutečně nezbytné k uplatnění práv obviněného (např. obviněný nekomunikuje, žádá opakovaně o nařízení ústního jednání nebo je naopak potřeba provést dokazování výslechem svědka) a zda nemůže stejně účinně svá práva uplatnit prostřednictvím svých písemných vyjádření.³⁰⁷ Oznámení o zahájení řízení lze totiž spojit (v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 správního řádu) s usnesením o stanovení lhůty k navrhování důkazů a předkládání jiných návrhů (podle ustanovení § 36 odst. 1 správního řádu) spolu se stanovením lhůty, dokdy tak obviněný může činit, a se stanovením lhůty pro možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí.

Právní úprava ústního jednání v zákonu o přestupcích (§ 80 zákona o přestupcích) představuje speciální právní úpravu k právní úpravě ústního jednání ve správním řádu (§ 49 správního řádu). Tak například pokud jde o podmínky, za kterých může být ústní jednání veřejné, bude nutné vycházet z právní úpravy správního řádu.

Právní úprava *dokazování* je obsažena především obecně v ustanovení § 50 a násl. správního řádu. Na dokazování v přestupkovém řízení se tak v plném rozsahu použije správní

³⁰⁵ Tím spíš nedochází ani k zabránání náhradní hodnoty, ož by mohlo následovat v případě, jestliže ten, komu náleží věc, která by mohla být zabránána, ji před zabránáním zničí, poškodí, zcizí, zatají, učiní neupotřebitelnou nebo zuchtkuje, nebo jestliže jinak zabránání tokové věci zmaří.

³⁰⁶ V nadpisu hlavy IV, části třetí přestupkového zákona.

³⁰⁷ Podrobně viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 690.

řád. Vedle důkazních prostředků upravených ve správním řádu³⁰⁸, upravuje zákon o přestupcích tzv. výpověď obviněného.³⁰⁹ Orgány finanční správy mohou provést výslech obviněného, je-li to nezbytné k uplatnění práv obviněného³¹⁰ a záleží tak na správní úvaze orgánu finanční správy, zda tento výslech provede či nikoliv.³¹¹

Prostředky zajištění průběhu a účelu řízení o přestupku podle zákona o omezení plateb v hotovosti, zákona o účetnictví a zákona o evidenci tržeb, které přicházejí v úvahu, konkrétně předvolání, předvedení, pořádková pokuta a vykázání z místa konání úkonu jsou upraveny ve správním řádu (§ 58 a násl.).

V souvislosti s uvedenými přestupkovými řízeními je vhodné zmínit, že pořádková pokuta představuje tradiční sankci ukládanou za správní pořádkový delikt upravený ve správním řádu (§62)³¹², jenž se projednává se ve správním řízení³¹³. Prvním úkonem v tomto řízení bývá zpravidla vydání rozhodnutí o uložení pokuty.³¹⁴

Další zajišťovací prostředky upravuje zákon o přestupcích, a to záruku za splnění povinnosti³¹⁵ nebo zákaz zrušení, zániku a přeměny právnické osoby.³¹⁶

V průběhu řízení by mohly nastat i důvody pro *přerušeni řízení* dané buď správním řádem (§ 64) nebo speciálně upravené v přestupkovém řízení (§ 85). Zákon o přestupcích stanoví nad rámec správního řádu další důvody pro přerušeni řízení, a to jeden důvod obligatorní a dva fakultativní. Podle zákona o přestupcích přerušeni orgán finanční správy řízení vždy, byla-li *v téže věci* podána kasační stížnost podle soudního řádu správního. Fakultativním důvodem je přechodná duševní porucha obviněného, která nastala po spáchání skutku, jenž je předmětem řízení, a pro kterou obviněný není schopen chápat smysl řízení. Jak je uvedeno v důvodové zprávě k zákonu o přestupcích, jedná se o alternativu k ustanovení opatrovníka

³⁰⁸ Jedná se o demonstrativní výčet důkazních prostředků, např. důkaz listinou, svědeckou výpovědí, ohledáním, znaleckým posudkem.

³⁰⁹ Podle ustanovení § 82 zákona o přestupcích provede správní orgán výslech obviněného, je-li to nezbytné k uplatnění práv obviněného, a to při nařízeném ústním jednání.

³¹⁰ § 82 odst. 1 zákona o přestupcích.

³¹¹ § 3, § 51 odst. 1 a § 52 správního řádu.

³¹² Skutkové podstaty tohoto deliktu upravuje § 62 v odst. 1 a 2 správního řádu: (1) Správní orgán může rozhodnutím uložit pořádkovou pokutu až do výše 50 000 Kč tomu, kdo v řízení závažně ztěžuje jeho postup tím, že a) se bez náležité omluvy nedostaví na předvolání ke správnímu orgánu, b) navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, nebo c) neuposlechne pokynu úřední osoby. (2) Pořádkovou pokutu podle odstavce 1 lze uložit i tomu, kdo učiní hrubě urážlivé podání.

³¹³ Správní pořádkový delikt upravený ve správním řádu se od zmíněných přestupků liší i tím, že je postihován na základě principu oportunity.

³¹⁴ Z toho lze dovodit, že správní orgán nemusí osobě, již se ukládá pořádková pokuta, oznamovat zahájení řízení a dávat možnost vyjádřit se k pokladům rozhodnutí.

³¹⁵ § 83 zákona o přestupcích ve spojení s § 147 správního řádu

³¹⁶ § 84 zákona o přestupcích

podle správního řádu (§ 32 odst. 2 písm.g)), která má obviněnému umožnit osobní obhajobu v řízení a lépe tak naplnit účel řízení o přestupku.³¹⁷ Druhým fakultativním důvodem je očekávání, že obviněnému bude v trestním řízení uložen trest za *jiný skutek*, přičemž správní trest, který lze uložit v řízení o přestupku, je bezvýznamný vedle trestu, jehož uložení lze očekávat v trestním řízení. Orgán finanční správy tak vyčká uložení trestu v trestním řízení a poté buď meritorně rozhodne nebo řízení o přestupku zastaví.³¹⁸

6.1.5 Ukončení řízení o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb

Ukončit řízení o přestupku může finanční úřad buď zastavením řízení nebo rozhodnutím o přestupku, resp. právní mocí rozhodnutí o přestupku³¹⁹, je-li obviněný uznán vinným.

Podle zákona o přestupcích dochází v některých případech k *zastavení řízení* z důvodů, kdy se alespoň částečně vyžaduje meritorní posouzení věci, resp. se s účinky věci pravomocně rozhodnuté rozhoduje o předmětu řízení (např. důvody spočívající v tom, že se skutek nestal nebo že není přestupkem nebo že jej nespáchal obviněný). V ostatních případech se jedná o zastavení řízení z procesních důvodů. V návaznosti na to pak právní úprava zastavení řízení rozlišuje případy, kdy se výsledné usnesení poznamená do spisu (§ 86 odst. 2 zákona o přestupcích) a nelze se proti němu odvolat, a případy, kdy se oznamuje účastníkům řízení, kteří se proti němu mohou odvolat (§ 72 správního řádu). Ve srovnání se správním řádem lze uvést, že právní úprava zastavení řízení podle § 86 zákona o přestupcích odpovídá § 66 odst. 2 správního řádu, tedy důvodům pro zastavení řízení zahájených z moci úřední.³²⁰

Z procesního hlediska je vydání meritorního *rozhodnutí o přestupku* samotným účelem řízení.³²¹ Takové rozhodnutí musí splňovat náležitosti jak podle zákona o přestupcích (§ 93), tak podle správního řádu (§ 67 až § 69). Mezi náležitosti rozhodnutí o přestupku upravených zákonem o omezení plateb v hotovosti, zákonem o účetnictví a zákonem o evidenci tržeb patří výroková část rozhodnutí o přestupku, odůvodnění a poučení o možnosti podat odvolání.

³¹⁷ Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 202.

³¹⁸ Podle ustanovení § 66 odst. 2 správního řádu (odpadl důvod vedení takového řízení).

³¹⁹ § 73 správního řádu

³²⁰ Viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 764.

³²¹ K tomu podrobně viz DIENSBIER, Filip. *Rozhodnutí o přestupku*. In Frumarová, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 153.

Zákon o přestupcích stanoví specifické náležitosti výrokové části rozhodnutí o přestupku. *Výroková část* rozhodnutí o přestupku, jímž se deklaruje vina obviněného, musí obsahovat náležitosti, kterými jsou identifikace obviněného, výrok o vině, výrok o trestu a výrok o náhradě nákladů řízení, příp. výrok o nároku na náhradu škody neb nároku na vydání bezdůvodného obohacení, je-li v tzv. adhézním řízení rozhodováno o nároku poškozeného na náhradu škody nebo vydání bezdůvodného obohacení. Specifikem výrokové části podle zákona o přestupcích je také údaj o tom, kdo je právním nástupcem v případě přechodu odpovědnosti právnické osoby za přestupek nebo přechodu odpovědnosti podnikající fyzické osoby za přestupek.

S ohledem na podpůrné použití správního řádu je nutné v rozhodnutí uvést také označení správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal, číslo jednací, datum vyhotovení, otisk úředního razítka, jméno, příjmení a funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby (§ 69 odst. 1 správního řádu).

Pro vydání rozhodnutí o přestupku platí požadavek bezodkladného vydání³²², přičemž maximální lhůta činí 60 dnů ode dne zahájení řízení (§ 94 zákona o přestupcích). Důvodová zpráva počítá s nárůstem této lhůty v případě všech důvodů vyjmenovaných v ustanovení § 71 odst. 3 písm. a) a b) správního řádu, když uvádí, že „*jde jen o specialitu ke lhůtě stanovené v návěti § 71 odst. 3 správního řádu*“.³²³ Jedná se o pořádkovou lhůtu, kdy následkem jejího uplynutí může být uplatnění některých opatření proti nečinnosti. Uvedená lhůta pro vydání rozhodnutí (a vůbec vedení řízení o přestupku) je samozřejmě omezena marným uplynutím promlčecí doby (§ 30 a násl. zákona o přestupcích), kdy zaniká odpovědnost za přestupek³²⁴ a rozhodnutí již tak nelze vydat.³²⁵

³²² Nejde tedy o lhůtu, v níž by bylo nutné rozhodnutí doručit nebo v níž by dokonce muselo rozhodnutí nabýt právní moci.

³²³ Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 212.

³²⁴ Viz § 29 písm. a) zákona o přestupcích.

³²⁵ Promlčení doba v případě *přestupků podle zákona o omezení plateb v hotovosti a zákona o evidenci tržeb* činí podle ustanovení § 30 písm. b) zákona o přestupcích 3 roky.

Pokud jde o *přestupky upravené zákonem o účetnictví*, ten nestanoví speciální úpravu promlčecí doby. Podle ustanovení § 30 zákona o přestupcích je promlčení lhůta jeden rok nebo tři roky v závislosti na výši horní hranice sazby pokuty. Zákon o účetnictví stanoví u některých přestupků horní hranici sazby 6% hodnoty aktiv celkem (např. přestupky podle § 37 odst. 1 písm. a) až d)) nebo 3% hodnoty aktiv celkem (např. přestupky podle § 37 odst. 1 písm. e) až k)) či 3% hodnoty konsolidovaných aktiv celkem (např. přestupky podle § 37a odst. 2), u některých přestupků jde o horní hranici ve výši 5 000 Kč (přestupky podle § 37a odst. 1 písm. r) nebo s)), 100 000 Kč (přestupky podle § 37a odst. 3 písm. a) až d)) nebo 500 00.- Kč (přestupky podle § 37a odst. 3 písm. e) až g). V případě stanovení horní hranice sazby pokuty za přestupek stanovením pevné částky, je situace jasná. V případě přestupků účetní jednotky, která vede jednoduché účetnictví a zákon o účetnictví umožňuje uložit pokutu do výše 100 000 Kč, činí promlčecí doba 3 roky ode dne následujícího po dni, kdy byl přestupek spáchán (§ 30 písm. b) zákona o přestupcích). V případě přestupků s horní hranicí 5 000 Kč a 500 00 Kč činí promlčecí doba 1 rok (§ 30 písm. a) zákona o přestupcích).

Výrok o trestu obecně zahrnuje stanovení druhu a výměry správního trestu, popř. výrok o podmíněném upuštění od uložení správního trestu, o upuštění od uložení správního trestu, o mimořádném snížení výměry pokuty nebo o započtení doby, po kterou obviněný na základě úředního opatření učiněného v souvislosti s projednávaným přestupkem již nesměl činnost vykonávat, do doby zákazu činnosti.

S výrokem o trestu úzce souvisí otázka *správního trestu* jakožto právní následek přestupku, proto si dovolím nastínit stručný přehled. Zákon o omezení plateb v hotovosti, zákon o účetnictví i zákon o evidenci tržeb stanoví druh a výši správního trestu, konkrétně pokuty. Podle zákona o omezení plateb v hotovosti³²⁶ lze za přestupek uložit fyzické osobě pokutu do 500 000 Kč a právnické osobě a podnikající fyzické osobě pokutu do 5 000 000 Kč. Zákon o účetnictví³²⁷ stanoví u některých přestupků horní hranici sazby 6% hodnoty aktiv celkem nebo 3% hodnoty aktiv celkem či 3% hodnoty konsolidovaných aktiv celkem, u některých přestupků jde o horní hranici ve výši 5 000 Kč, 100 000 Kč nebo 50 000 Kč. Za přestupek proti evidenci tržeb stanoví zákon o evidenci tržeb³²⁸ pokutu s horní hranicí 500 000 Kč, v případě přestupků na úseku evidence tržeb stanoví pokuty do 50 000 Kč a 500 000 Kč.

Problém nastává v případech, kdy zákon o účetnictví nestanoví horní hranici sazby pokuty pevnou částkou, nýbrž právě procentuálním podílem aktiv pachatele. Uvedená úprava nestanoví ani mechanismus úpravy výpočtu horní hranice sazby pokuty.

V daném případě se nabízí úvaha postupovat analogicky (alespoň) v případě obdobných skutkových podstat spáchaných účetní jednotkou, která vede jednoduché účetnictví, u kterých je horní hranice sazby pokuty stanovena ve výši 100 000 Kč. Jinak řečeno subsumovat případ pod zákonné ustanovení, které upravuje případ jiný, subsumovanému případu podobný (analogia legis) (např. obdobné skutkové podstaty přestupků podle ustanovení § 37a odst. 1 písm.a) a § 37 a odst. 3 písm. a) zákona o účetnictví).

Avšak být se v případě stanovení promlčecí doby nejedná o stanovení trestu, delší promlčecí doba znamená delší trvání odpovědnosti za přestupek. Stanovení podmínek trestnosti činu musí nutně zahrnovat nejen vymezení, jaké činy jsou trestné, ale i po jakou dobu je lze stíhat. A právě z principu nullum crimen sine lege totiž mimo jiné vyplývá zásada, že podmínky odpovědnosti za správní delikt, obecné i konkrétní znaky skutkové podstaty správních deliktů a správní tresty mohou být stanoveny pouze zákonem (nullum crimen sine lege scripta) a dále právě v dané věci stěžejní zákaz analogie v neprospěch pachatele (nullum crimen sine lege stricta) (viz PRÁŠKOVÁ, Helena. *Základy odpovědnosti za správní delikty*. Nakladatelství C.H.Beck, Praha, 2013, s.31-33). Proto docházím k závěru, že v případě, že je horní hranice sazby za přestupek upravena v zákoně jinak než stanovením pevné částky a mechanismus úpravy výpočtu horní hranice sazby pokuty zákon o účetnictví nestanoví, použije se jednorozhodná promlčecí lhůta podle ustanovení § 30 písm. a) zákona o přestupcích. Mám za to, že pravidla dopadající na případy, kdy je stanovena horní hranice pokuty pevnou částkou, nelze aplikovat analogicky na případy, kdy je sazba konstruována jinak, neboť by to v konkrétním případě znamenalo nepřijatelnou analogii v neprospěch pachatele. Sám Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se jedná o „určitou nerozumnost stávající úpravy přestupkového práva“, když takový výklad vede ke kratší prekluzivní době u řady přestupků, které jsou svou povahou vysoce komplikované (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2020, sp. značka 10 Afs 72/2020 (č. 4091/2020 Sb.NSS)).

³²⁶ § 5 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti

³²⁷ § 37a zákona o účetnictví

³²⁸ § 28 odst. 3 a § 29 odst. 2 zákona o evidenci tržeb

V této souvislosti se nabízí otázka, zda lze uložit dle citovaného ustanovení nejen pokutu, ale i jiný druh správního trestu, který by přicházel v úvahu podle ustanovení § 35 zákona o přestupcích, zejména napomenutí. Případně se nabízí další otázka, jak aplikovat v konkrétním případě obecné pravidlo zakotvené v ustanovení § 36 zákona o přestupcích, že *kterýkoliv správní trest lze uložit samostatně nebo spolu s jinými správními tresty; avšak napomenutí nelze uložit spolu s pokutou.*

Podle § 35 zákona o přestupcích *„lze za přestupek uložit správní trest napomenutí, pokuty, zákazu činnosti, propadnutí věci nebo náhradní hodnoty a zveřejnění rozhodnutí o přestupku“.*

Zákon o omezení plateb v hotovosti, zákon o účetnictví a zákon o evidenci tržeb ve svých ustanoveních jako „lex specialis“ k ustanovení § 46 odst. 1 zákona o přestupcích upravuje jako správní trest pokutu³²⁹ za příslušný přestupek, resp. konkretizuje horní hranici pokuty (spodní hranice není upravena).

Uložení správního trestu propadnutí věci nebo náhradní hodnoty není sice výslovně zmíněnými zákony upravujícími přestupky vyloučeno, avšak k jejich spáchání není určena nebo užita konkrétní věc patřící pachateli, jejímž propadnutím by *pro futuro* došlo k zamezení možnosti dalšího páčání (opakování) uvedených přestupků. Vzhledem k charakteru přestupků by dle mého názoru proto vůbec nedošlo ke splnění podmínek podle zákona o přestupcích k uložení takového trestu.

Možnost uložit zákaz činnosti a zveřejnění rozhodnutí o přestupku není výslovně v uvedených zákonech zakotvena, proto takový druh správního trestu nelze uložit (§ 47 odst. 2 věta první a § 50 odst. 1 věta první zákona o přestupcích).

Pokud jde o napomenutí, zmíněné zákony upravující přestupky tento správní trest nevyklučují, takže pokud finanční úřad (orgán finanční správy) shledá, že „řešený“ přestupek vykazuje nižší míru společenské škodlivosti, má zde tento správní trest své místo.³³⁰ Přestupkový zákon také po orgánu finanční správy vyžaduje, aby při ukládání napomenutí

³²⁹ V případě, že je pokuta ukládána za více zjištěných porušení zákona, resp. při ukládání (úhrnných) správních trestů za více přestupků (téhož pachatele) ve společném řízení, uplatňuje orgán finanční správy při rozhodování o výši pokuty zásadu absorpce (vstřebávání), jež vyjadřuje, že se uloží správní trest vztahující se na přestupek nejpřísněji trestný. Při rovnosti horní hranice sazeb se správní trest uloží podle ustanovení vztahující se na přestupek nejzávažnější (§ 41 odst. 1 zákona o přestupcích). V souladu se zásadou asperace (zostření) mohou také orgány finanční správy zvážit, zda neuloží pokutu ve vyšší sazbě, která se stanoví tak, že se horní hranice sazby za přestupek nejpřísněji trestný zvyšuje až o polovinu, maximálně však do částky, která je součtem horních hranic pokut za jednotlivé projednávané přestupky (§ 41 odst. 2 zákona o přestupcích).

³³⁰ K tomu blíže Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 172.

upozornil osobu, která byla uznána za vinnou, na důsledky protiprávního jednání, jež mu podle zákona hrozí, pokud by se i v budoucnu dopouštěl podobného jednání.³³¹

Pokud je však porušení povinností stavených zákonem o omezení plateb v hotovosti, zákonem o účetnictví nebo zákonem o evidenci tržeb natolik závažné, že je namístě uložit pokutu, nelze potom napomenutí uplatnit.

Upuštění od uložení správního trestu (§ 43 zákona o přestupcích), příp. podmíněně upuštění od uložení správního trestu (§ 42 zákona o přestupcích) zákon o omezení plateb v hotovosti, zákon o účetnictví a zákon o evidenci tržeb nevylučují, proto za podmínek stanovených zákonem o přestupcích je možné k aplikaci těchto institutů orgány finanční správy přistoupit.³³² Mimořádné snížení výměry pokuty (§ 44 zákona o přestupcích) možné není, neboť zmíněné zákony upravující skutkové podstaty přestupků neupravují dolní hranici sazby pokuty.

Pokud jde o *výrok o náhradě nákladů řízení*, podle zákona o přestupcích uloží správní orgán obviněnému, který byl uznán vinným, povinnost nahradit náklady řízení paušální částkou (§ 95 odst. 1, věta první). Právní úprava navazuje na ustanovení § 79 odst. 5 správního řádu, který uvádí, že výši paušální částky stanoví prováděcí předpis. Tím je vyhláška č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hraadí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení.

Uložit povinnost nahradit náklady řízení však nelze, pokud je vydáván příkaz jako první úkon v řízení (§ 150 odst. 4, poslední věta, správního řádu).

Pokud jde o oznámení rozhodnutí o přestupku, zákon o přestupcích obsahuje dvě odchylky od správního řádu. V případech stanovených správním řádem³³³ lze doručení provést veřejnou vyhláškou na úřední desce správního orgánu. Podle zákona o přestupcích však tak lze učinit pouze tím způsobem, že se na úřední desku vyvěsí pouze oznámení o možnosti převzít doručovanou písemnost (§ 66). Jak uvedl Filip Diensbier³³⁴, „*účelem této úpravy je umožnit využití této z pohledu správního orgánu velmi efektivní, z hlediska ochrany práv účastníků řízení však krajně problematické metody, při alespoň částečném zachování*

³³¹ Tamtéž, s. 172.

³³² Blíže viz SLÁDEČEK, Vladimír. Správní tresty za přestupky a principy jejich ukládání in FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 86-87.

³³³ Jedná se o doručování osobám neznámého pobytu nebo sídla nebo osobám, jimž se prokazatelně nedaří doručovat. Vzhledem k charakteru přestupkového řízení nepřipadá v úvahu doručování veřejnou vyhláškou osobám, které nejsou známy.

³³⁴ Podrobně viz DIENSBIER, Filip. Rozhodnutí o přestupku. In Frumarová, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 162-163.

diskrétnosti řízení v zájmu respektování presumpce nevinny i soukromí účastníků řízení, příp. dalších osob“. Druhým specifikem upraveným zákonem o přestupcích je možnost správního orgánu doručovat pouze zastoupenému účastníkovi řízení přímo, pokud se jeho zmocněnci nedaří doručovat (§ 67). Tuto možnost vítám zejména s ohledem na případy účelových vyhýbání se doručování písemností zmocněnci s cílem dosáhnout zániku odpovědnosti za přestupek účastníkovi řízení.

6.1.6 Opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutí o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb

Mezi řádné opravné prostředky podle správního řádu se řadí odvolání, rozklad, odpor proti příkazu a námitky při správní exekuci. Pokud jde o mimořádné opravné prostředky, podle správního řádu jde o žádost účastníka o povolení obnovy řízení.

Jak uvádí M. Horáková, rozhodnutí o přestupku může být přezkoumáno na základě opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad (specifickým řádným opravným prostředkem je odpor, jehož podání má jiné právní následky), nebo na základě mimořádného opravného prostředku, kterým je obnova řízení na návrh a nové rozhodnutí ve věci.³³⁵ J. Vedral uvádí, že nové rozhodnutí podle § 101 správního řádu není opravným prostředkem, ale institutem, který umožňuje ve stanovených případech prolomit překážku věci pravomocně rozhodnuté na základě právní skutečnosti, která nastane po právní moci rozhodnutí.³³⁶ Také V. Sládeček uvádí, že *nové rozhodnutí je specifickým právním institutem, který nelze považovat za opravný ani dozorčí prostředek, byť má s (mimořádnými) opravnými a dozorčími prostředky některé společné rysy*.³³⁷

O právních následcích odporu proti příkazu jsem se zmiňovala již výše. V případě rozkladu lze zmínit, že Generální finanční ředitelství není ústřední orgán státní správy, který by nebyl ve vztahu podřízenosti k ministerstvu financí, resp. žádný orgán finanční správy není v takovém postavení, proto není třeba dále uvádět rozklad jako řádný opravný prostředek proti rozhodnutím o přestupku orgánů finanční správy. V rámci řádných opravných prostředků se budu zabývat odvolacím řízením. Zmíním se i o novém rozhodnutí, jež je upraveno také zákonem o přestupcích. Obnova řízení zahájená na základě návrhu účastníka řízení je plně

³³⁵ HORÁKOVÁ, Monika. Opravné prostředky proti rozhodnutí o přestupku. In Frumarová, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 173.

³³⁶ Viz VEDRAL, Josef. *Správní řád. Komentář*. II. Vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2012, s. 877.

³³⁷ SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2013, s. 148.

upravena správním řádem a zákon o přestupcích žádné odchylky nebo doplnění neobsahuje, dále se jí tak zabývat nebudu.

Z dozorčích prostředků se budu zabývat pouze přezkumným řízením upraveným také zákonem o přestupcích. Ostatní dozorčí prostředky³³⁸ jsou plně upraveny ve správním řádu.

Odvolání

Pro odvolací řízení ohledně rozhodnutí o přestupku se postupuje podle správního řádu (§ 81 až § 93, resp. § 152). Zákon o přestupcích pak obsahuje několik významných výjimek, které zohledňují specifika přestupkového řízení, a jako *lex specialis* se uplatní přednostně. První odchylka se týká legitimace účastníků řízení k podání odvolání a rozsahu, v jakém mohou rozhodnutí o přestupku napadnout.³³⁹ Platí, že proti rozhodnutí o přestupku se v plném rozsahu může odvolat jen obviněný z přestupku. V případě mladistvého obviněného se v jeho prospěch může odvolat i zákonný zástupce, opatrovník mladistvého obviněného a orgán sociálně-právní ochrany dětí, a to pouze proti výroku o vině, o správním trestu, o ochranném opatření, o nároku na náhradu škody nebo nároku na náhradu škody nebo nároku na vydání bezdůvodného obohacení. Poškozený se může odvolat jen ve věci náhrady škody nebo ve věci vydání bezdůvodného obohacení, včetně nákladů s tím spojených. Vlastník zabrané věci by se mohl odvolat jen do té části rozhodnutí, ve které se vyslovuje zabránění věci, avšak v uvedených přestupkových řízeních nevystupuje.

Další odchylku představuje zrušení obecnou úpravou stanovená zásada koncentrace řízení³⁴⁰ ve vztahu k obviněnému (§ 97 odst. 1 zákona o přestupcích). Obviněný může v odvolání nebo v průběhu odvolacího řízení uvádět nové skutečnosti nebo důkazy. Mám za to, že tato výjimka z koncentrační zásady je souladná s právní úpravou správního řádu řízení z moci úřední, ve kterém má být uložena povinnost, neboť správní orgán je povinen i bez návrhu zjistit všechny rozhodné okolnosti svědčící ve prospěch i v neprospěch toho, komu má

³³⁸ Dozorčí prostředky upravené správním řádem jsou přezkumné řízení, obnova řízení na základě rozhodnutí správního orgánu, řízení o prohlášení nicotnosti. Specifickými dozorčími prostředky jsou příkaz, atrakce, delegace a prolongace. Ty jsou zvláštní v tom, že nesměřují proti správnímu aktu, ale proti nečinnosti správního úřadu (viz podrobně SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2013, s. 148).

³³⁹ HORÁKOVÁ, Monika. Opravné prostředky proti rozhodnutí o přestupku. In Frumarová, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 174.

³⁴⁰ Podle ustanovení § 82 odst. 4 správního řádu má správní řízení má zásadně probíhat v prvním stupni, tzn. že k novým skutečnostem k návrhům na provedení nových důkazů, které odvolatel uvede v odvolání nebo v průběhu odvolacího řízení se přihlíží jen tehdy, nemohl-li je uplatnit dříve.

být povinnost uložena (§ 50 odst. 3, věta druhá, správního řádu).³⁴¹ „Novoty“ tedy může uvádět jen obviněný a ostatní účastníci řízení na ně mohou relevantním způsobem reagovat.³⁴² Pokud odvolání podají osoby odlišné od obviněného, je koncentrace řízení stanovená správním řádem (§ 82 odst. 4) prolomena jen v rozsahu, resp. ve vztahu k novým skutečnostem a navrženým důkazům ze strany obviněného.

Další speciální úprava se týká rozsahu přezkumu napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem, který ho bude přezkoumávat v plném rozsahu (§ 98 odst. 1 zákona o přestupcích).³⁴³ Mám však za to, že se nic nemění na obecném pravidlu, že se nepřihlíží k vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, popřípadě na jeho správnost.

Speciálně oproti úpravě ve správním řádu³⁴⁴ je upraven i zákaz *reformationis in peius* (zákaz změny k horšímu), neboli zákaz změny rozhodnutí v odvolacím řízení v neprospěch obviněného (§ 98 odst. 2 zákona o přestupcích). Odvolací správní orgán tak nemůže změnit uložený správní trest, resp. uloženou náhradu škody či vydání bezdůvodného obohacení v neprospěch obviněného z přestupku. Zákaz *reformace in peius* zakazuje v novém výroku zpřísnit správní trest, v žádném případě však nebrání správnému zjištění skutkového stavu a odpovídající právní kvalifikaci. I když odvolací správní orgán shledá, že uložená pokuta je příliš nízká, nemůže ji zvýšit.

Neboť zákon o přestupcích výslovně stanoví, že změnit uloženou sankci v neprospěch obviněného nelze v odvolacím řízení, nabízí se, že pro následný postup orgánu prvního stupně

³⁴¹ Ostatně Nejvyšší správní soud dospěl za účinnosti předchozího zákona o přestupcích k závěru o prolomení koncentrační zásady v přestupkovém řízení, např. v rozsudku ze dne 22.1.2009, sp. značka I As 96/2008-115 (č. 3551/2017 Sb.NSS): „Obviněný v přestupkovém řízení není totiž povinen poskytovat správnímu orgánu při opatrování podkladů pro vydání rozhodnutí veškerou potřebnou součinnost, jak to od jiných subjektů správních řízení žádá § 50 odst. 2 správního řádu..., z toho nutno dovodit jak to, že může být procesně i zcela pasivní, tak to, že k procesní aktivitě se může rozhodnout i v pozdější fázi řízení, a správní orgán se musí s touto jeho aktivitou (v podobě uplatňování nových tvrzení a navrhování nových důkazů) vypořádat. Protichůdné postoje obviněného v různých fázích řízení jistě nijak neusnadňují správnímu orgánu jeho činnost; to ale nemůže být důvodem pro omezení práv obviněného v odvolacím řízení.“

³⁴² § 97 odst. 1, věta druhá, zákona o přestupcích: „Ostatní účastníci, orgán sociálně-právní ochrany dětí a zákonný zástupce a opatrovník mladistvého obviněného a osoba přímo postižená spácháním přestupku, která dala souhlas se zahájením nebo pokračováním řízení, mohou uvádět nové skutečnosti nebo důkazy ve svých vyjádřeních vztahujících se k novým skutečnostem nebo důkazům, které obviněný uvede v odvolání nebo v průběhu odvolacího řízení.“

³⁴³ § 89 odst. 2 správního řádu: „Odvolací správní orgán přezkoumává soulad napadeného rozhodnutí a řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, s právními předpisy. Správnost napadeného rozhodnutí přezkoumává jen v rozsahu námitek uvedených v odvolání, jinak jen tehdy, vyžaduje-li to veřejný zájem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, popřípadě na jeho správnost, se nepřihlíží; tímto ustanovením není dotčeno právo na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem.“

³⁴⁴ Obecná právní úprava v ustanoveních § 90 odst. 1 písm. c) a § 90 odst. 3 správního řádu.

po zrušení rozhodnutí v odvolacím řízení zákon o přestupcích ani správní řád žádná zvláštní pravidla nestanoví. Mezi odbornou veřejností se vyskytují protichůdné názory, a to, že je možné napadené rozhodnutí zrušit, věc vrátit k novému projednání a rozhodnutí správnímu orgánu I. stupně a jako výsledek nového řízení by byl například po zjištění dalších přitěžujících okolností správní trest zvýšen³⁴⁵ a opačný názor, že by měla zásada zákazu reformace in peius platit i pro toto nové projednání, jinak by ji bylo možné obcházet.³⁴⁶

Mám za to, že pokud by zákonodárce chtěl, aby nemohlo dojít v novém řízení ke změně rozhodnutí v jeho neprospěch poté, co bylo napadené rozhodnutí o přestupku zrušeno, výslovně by to upravil tak, jak to například učinil v trestním řádu.³⁴⁷ Platí, že není „rozhodné, co zákonodárce chtěl vyjádřit, ale to, co vyjádřil, tj. co lze ze slov zákona vyčíst“.³⁴⁸

Ústavní soud dospěl k závěru, že „pro oblast správního trestání nelze z ústavněprávních předpisů dovodit všeobecný zákaz změny rozhodnutí v neprospěch odvolatele (zákaz reformationis in peius). Takový zákaz nelze odvodit ani z práva na spravedlivý proces, zakotveného v článku 6 odst. 1 Úmluvy, ani z článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, ani z článku 2 odst. 1 Dodatkového protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.“³⁴⁹ I z takového závěru dovozují, že právní úprava zákazu reformationis in peius v případě přestupků a trestných činů jakožto „trestních obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod³⁵⁰ nemusí být totožná, a není protiústavní neaplikovat (analogicky nedovozovat) pravidlo uvedené v ustanovení § 264 odst. 2 trestního řádu i v přestupkovém řízení.

Zastávám však názor, že vrácení věci k novému projednání a rozhodnutí by nemělo být účelové (formální) s cílem zvýšit pokutu bez dalšího³⁵¹, aby se z odvolání nestal „nástroj

³⁴⁵ Takový názor zastává např. JEMELKA, Luboš. In JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích*. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 890.

³⁴⁶ Např. J. Vedral uvádí, že vzhledem k zásadě vázanosti orgánu prvního stupně právním názorem odvolacího orgánu při novém projednání věci by měla zásada zákazu reformace in peius platit i pro toto nové projednání, jinak by ji bylo možné obcházet (viz VEDRAL, Josef. K novému zákonu o přestupcích, *Správní právo*, [online], 2017, ročník L, číslo 7-8/2017, 2017, s. 438-439 [cit. 20. února 2020]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/spravni-pravo-cislo-7-8-2017.aspx>

³⁴⁷ § 264 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“): „Byl-li napadený rozsudek zrušen jen v důsledku odvolání podaného ve prospěch obžalovaného, nemůže v novém řízení dojít ke změně rozhodnutí v jeho neprospěch.“

³⁴⁸ KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 171.

³⁴⁹ Usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 28.1.2009, sp. zn. III. ÚS 880/08 (N 14/25 SbNU 97).

³⁵⁰ Publikována jako Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících.

³⁵¹ Zrušení rozhodnutí pouze z formálních důvodů a vrácení k novému projednání by při existenci dostatečného množství podkladů pro změnu rozhodnutí v odvolacím řízení mohlo být hodnoceno jako nezákonné rozhodnutí či nesprávný úřední postup ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu

pomsty“ na odvolatele. S ohledem na dikci ustanovení § 90 odst. 1 písm. b) správního řádu³⁵² mám za to, že k vracení věci by mělo docházet pouze v případech, kdy bude třeba provést rozsáhlejší doplnění skutkového stavu nebo je-li právní hodnocení zcela vadné nebo vykazuje-li rozhodnutí podstatné nedostatky v odůvodnění apod. V návaznosti na provedené řízení pak může (nemusí) být důvodné zvýšit správní trest. Domnívám se, že pokud by správní orgán I. stupně znovu vážil o vině i o správním trestu a zejména měl k dispozici další, dříve nezohledněné poznatky, je namístě i úvaha o nové výši pokuty.³⁵³ Účastník řízení následně má možnost novou výši správního trestu (stejně jako celé rozhodnutí o přestupku) napadnout odvoláním. Mám za to, že nastíněný postup je souladný se zásadou materiální pravdy zakotvenou v ustanovení § 3 správního řádu a promítající se v ustanovení § 50 odst. 3 správního řádu.

H. Prášková dokonce dospívá k závěru, že je v odvolacím řízení výjimečně možné, aby odvolací správní orgán změnil rozhodnutí o přestupku v neprospěch obviněného tehdy, *„pokud bylo evidentně (zcela zřejmě) rozhodnuto v rozporu s právními předpisy, anebo byl pomínut či naprosto nedostatečně vzat v úvahu (nezadatelný a nikoli extenzivně pojatý) veřejný zájem.“*³⁵⁴

Na všechny účastníky se pak vztahuje beneficium cohaesionis (dobrodiní záležející v souvislosti).³⁵⁵ Může se jednat o situaci více obviněných, např. příjemce a poskytovatele nadlimitní hotovostní platby podle zákona o omezení plateb v hotovosti, kdy polehčující okolnost namítaná pouze jedním z obviněných (např. příjemcem platby) je zohledněna i u druhého obviněného (např. u poskytovatele platby), na kterého se vztahuje. Jak vyplývá z důvodové zprávy k návrhu zákona o přestupcích³⁵⁶, rozhodne se ve prospěch ostatních obviněných v rámci projednávání odvolání, pokud nebudou výroky ve vztahu k ostatním

veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) (viz VEDRAL, Josef. *Správní řád. Komentář*. II. Vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2012, s.775).

³⁵² § 90 odst. 1 písm. b) správního řádu: „Jestliže odvolací správní orgán dojde k závěru, že napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy nebo že je nesprávné, napadené rozhodnutí nebo jeho část zruší a věc vrátí k novému projednání správnímu orgánu, který rozhodnutí vydal; v odůvodnění tohoto rozhodnutí vysloví odvolací správní orgán právní názor, jímž je správní orgán, který napadené rozhodnutí vydal, při novém projednání věci vázán; proti novému rozhodnutí lze podat odvolání,....“

³⁵³ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1.3.2017, sp. značka 6 Afs 169/2016 (č. 3551/2017 Sb. NSS) dovodil k zásadě zákazu reformatio in peius ve smyslu § 82 zákona o přestupcích z roku 1990, že „pokud správní orgán znovu váží o vině i o pokutě, je nová úvaha o výši pokuty možná“.

³⁵⁴ K tomu podrobně PRÁŠKOVÁ, Helena. *Nové přestupkové právo*. Praha: Leges, 2017, s. 411-414.

³⁵⁵ § 98 odst. 3 zákona o přestupcích: „Pokud důvod, pro který odvolací správní orgán rozhodl ve prospěch některého z účastníků řízení, prospívá též jinému účastníkovi řízení, rozhodne odvolací správní orgán též v jeho prospěch.“

³⁵⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 215.

obviněným pravomocné. Pokud již uvedené výroky nabyly právní moci, rozhodne správní orgán ve prospěch ostatních obviněných v přezkumném řízení.

Ještě chci zmínit další zákonem o přestupcích stanovenou odchylku, která se týká odkladného účinku odvolání. Včasné a přípustné odvolání proti rozhodnutí o přestupku má vždy odkladný účinek, který nelze vyloučit. V důsledku odkladného účinku odvolání nenastává právní moc, vykonatelnost ani jiné právní účinky rozhodnutí, čímž je vyloučen postup podle § 85 odst. 2 až 4 správního řádu (možnost správního orgánu vyloučit odkladný účinek).

Nové rozhodnutí

Jak již je uvedeno výše, nové rozhodnutí je specifickým právním institutem. Nejde v něm o přezkoumání rozhodnutí, ale o nahrazení původního pravomocného rozhodnutí, zpravidla proto, že se změnila okolnosti.³⁵⁷

Zákon o přestupcích v ustanovení § 99 stanoví tři speciální důvody pro vydání nového rozhodnutí, kdy je třeba zasáhnout do pravomocného rozhodnutí, což obecně předvídá i správní řád.³⁵⁸ V případě shora uvedených rozhodnutí o přestupcích podle zákona o omezení plateb v hotovosti, zákona o účetnictví a zákona o evidenci tržeb připadá v úvahu vydání nového rozhodnutí v případě amnestie prezidenta republiky podle ustanovení § 104 zákona o přestupcích. Nahradit pravomocné rozhodnutí o přestupku podle zákona o účetnictví novým rozhodnutím připadá v úvahu v případě, kdy dojde ke zrušení výroku rozhodnutí o podmíněném upuštění od uložení trestu, kdy bude současně pachatelé uložen správní trest, neboť pachatel ve lhůtě stanovené správním orgánem neuhradil škodu způsobenou přestupkem nebo nevydal bezdůvodné obohacení. Neboť v daných přestupkových řízeních orgány finanční správy nejsou oprávněny ukládat trest zákazu činnosti, nebudou ani zasahovat do pravomocného rozhodnutí v případě upuštění od zbytku trestu zákazu činnosti v návaznosti na ustanovení § 47 odst. 4 zákona o přestupcích, což je třetí speciální důvod pro vydání nového rozhodnutí ve věci.

³⁵⁷ Viz SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI-Wolters Kluwer, 2013, s. 148.

³⁵⁸ v § 101 e)

Přezkumné řízení a zásada *ne bis in idem*

Zákon o přestupcích obsahuje zvláštní ustanovení o přezkumném řízení (§ 100). Stanoví nad rámec obecné právní úpravy obsažené ve správním řádu (§ 94 až § 99) další důvody, pro které je třeba zrušit pravomocné rozhodnutí o přestupku v přezkumném řízení.

Jedním ze specifických důvodů je skutečnost, že rozhodnutí o přestupku mohou zakládat překážku věci pravomocně rozhodnuté nejen pro jiné správní orgány, ale také pro orgány činné v trestním řízení. Právě zákon o přestupcích tak upravuje proceduru, která umožňuje vypořádat se s pravomocným rozhodnutím o přestupku, který by jinak bránil tomu, aby bylo o totožném skutku rozhodováno jako o trestném činu.

Obdobně by se mělo postupovat také tehdy, pokud bylo rozhodnutí o přestupku vydáno přesto, že o totožném skutku již pravomocně rozhodl orgán činný v trestním řízení tak, že se nestal, nespáchal jej obviněný, spáchání skutku se nepodařilo obviněnému prokázat nebo že skutek je trestným činem, trestní stíhání bylo podmíněně zastaveno, trestní stíhání bylo zastaveno na základě schválení narovnání, bylo podmíněně odloženo podání návrhu na potrestání nebo bylo odstoupeno od trestního stíhání mladistvého.

Zákon o přestupcích stanoví i speciální lhůty pro provedení přezkumného řízení, které jsou delší než lhůty ve správním řádu.

Zvláštní právní úpravu přezkumného řízení představuje přezkum příkazu na místě (§ 101 zákona o přestupcích).

V případě všech správních řízení platí překážka věci rozhodnuté (*res iudicatae*, resp. *ne bis in idem*). Obecně tak stanoví správní řád, že přiznat totéž právo nebo uložit tutéž povinnost z téhož důvodu téže osobě lze pouze jednou (§ 48 odst. 2).³⁵⁹ Princip *ne bis in idem* je zahrnut mezi ústavní principy trestání³⁶⁰ a je zaručen také řadou mezinárodních smluv³⁶¹. Princip *ne bis in idem* má v zásadě dvojí aspekt. Aspekt hmotněprávní (zákaz dvojího potrestání) zabraňuje uložení dalšího trestu, aspekt procesní znamená zákaz dvojího trestního stíhání a brání vedení dalšího sankčního řízení. Uvedený princip se uplatní za splnění několika předpokladů. Musí existovat totožnost osoby stíhané nebo potrestané ve věci

³⁵⁹ JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích*. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 906.

³⁶⁰ Čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod: „Nikdo nemůže být trestně stíhán za čin, pro který již byl pravomocně odsouzen nebo zproštěn obžaloby. Tato zásada nevylučuje uplatnění mimořádných opravných prostředků v souladu se zákonem.“

³⁶¹ Např. čl. 14 odst. 7 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (čl. 14.7), čl. 4.1 a čl. 4.2 Dodatkového protokolu č. 7 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 50 Listiny základních práv Evropské unie.

původní nebo nové. Dále musí existovat totožnost skutku, který byl předmětem původního řízení a který je předmětem nového řízení a konečně je třeba, aby zde bylo pravomocné rozhodnutí ve věci, které nebylo zákonem stanoveným způsobem zrušeno.³⁶²

Pro aplikaci zásady *ne bis in idem* musí orgány finanční správy podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva zkoumat tři otázky. První otázkou je existence „trestního obvinění“ ve smyslu čl. 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“).³⁶³ Druhou otázkou je analýza protiprávního jednání a vyvození závěru, zdali je v obou vedených řízeních postihnuto totožné protiprávní jednání (prvek „idem“). Poslední otázkou je zjištění, zdali o posouzení protiprávního jednání byla vedena právě dvě řízení (prvek „bis“).³⁶⁴

Dnes již v podstatě není sporné, že přestupky jsou řazeny mezi tzv. trestní věci ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy.³⁶⁵

Rozporný přístup³⁶⁶ k prvku „idem“ sjednotil rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva Zolotukhin proti Rusku³⁶⁷. Podle tohoto rozhodnutí musí být čl. 4 Protokolu č. 7 chápán ve smyslu, že zakazuje trestní stíhání pro druhý trestný čin, jestliže je druhý trestný čin založen na totožných skutečnostech nebo skutečnostech totožných v podstatných rysech.³⁶⁸ Totožnost skutku je dána, jestliže skutečnosti tvořící skutkový stav protiprávního jednání téhož obviněného jsou neoddělitelně spjaty v čase a místě.³⁶⁹ Otázka

³⁶² Podrobně PRÁŠKOVÁ, Helena. *Nové přestupkové právo*. Praha: Leges, 2017, s. 33-37.

³⁶³ Publikována jako Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících.

³⁶⁴ Viz také SEJKORA, Tomáš. Odvod za porušení rozpočtové kázně jako trestní sankce ve smyslu Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. *Daně a finance*, ročník 24, č. 1/2016, s. 10-11.

³⁶⁵ Srov. např. rozsudek ESLP ze dne 8.6.1996, Engel a další proti Nizozemsku, č. 5100/71 až 5102/71, 5354/72 a 5370/72, A22; rozsudek ESLP ze dne 21. 2. 1984, Oztürk proti Německu, č. 8544/79, 1999-VI ; rozsudek NSS ze dne 20.1.2006, sp. zn. 4 As 2/2005 (č. 847/2006 Sb.NSS).

³⁶⁶ Evropský soud pro lidská práva vystřídal ve své judikatuře tři přístupy k pojmu „idem“. První považuje za základ totožnost skutku bez ohledu na jeho právní kvalifikaci (rozsudek ve věci Gradinger). Druhý přístup vychází rovněž z totožnosti skutku, nicméně připouští, že jeden a tentýž skutek může naplňovat znaky skutkových podstat více trestných činů a že za ně může být pachatel potrestán v různých řízeních před různými orgány (rozsudek ve věci Oliveira). Třetí přístup upřesňuje druhý přístup, když se uvádí, že znaky skutkových podstat trestných činů naplněných tímtež jednáním nemohou být zcela totožné (rozsudek ve věci Franz Fischer). K uvedeným rozsudkům viz např. KMEC, Jiří a kolektiv. *Evropská úmluva o lidských právech*. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2012, s. 1417-1418, nebo POMAHÁČ, Richard. *Ne bis in idem ve správním trestání*. In Chvátalová, Iva (ed.). *Správní trestání. Sborník příspěvků ze semináře konaného 13.5.2010*. Metropolitní univerzita Praha, 2010, s. 8-9.

³⁶⁷ Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10.2.2009, Sergey Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, 2009-I.

³⁶⁸ § 82 rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10.2.2009, Sergey Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, 2009-I.

³⁶⁹ § 84 rozsudku velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10.2.2009, Sergey Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, 2009-I.

stejného činu (skutku) se tak má hodnotit *de facto*, nikoliv *de iure* (se zřetelem na právem chráněné hodnoty). Zda se jedná o tytéž trestné činy, závisí na skutkovém posouzení, nikoliv například na formálním posouzení založeném na porovnání „základních znaků“ dotčených trestných činů.³⁷⁰ Je tak zakázáno *de novo* stíhání či soudní řízení za delikt v rozsahu, v němž se vychází ze stejných skutečností nebo ze skutečností, které jsou v podstatě stejné (*idem factum*³⁷¹). Z. Kühn upozorňuje na neudržitelnost tohoto pojetí, neboť fakta nikdy neexistují sama o sobě. Jistá fakta sice aktivují použití určité právní kvalifikace, avšak teprve daná právní kvalifikace činí některá fakta relevantní a jiná irelevantní. Z tohoto důvodu skutkový základ konkrétní kauzy není nikdy zcela oddělitelný od norem, které jej regulují.³⁷²

Faktické pojetí skutku však vyvolává v praxi správního trestání problémy. Ty mohou spočívat v dvojím trestání tzv. trestních věcí ve smyslu čl. 6 Úmluvy upravených různými zákony chránícími různé hodnoty, ať se již jedná o souběžné trestání různými správními orgány za různé správní delikty mající původ ve stejném skutku nebo o právní problém „kombinovaného trestního a správního řízení“.

V listopadu 2016 se velký senát Evropského soudu pro lidská práva zabýval otázkou kumulace daňového penále uloženého v daňovém řízení a sankcí souběžně uplatněnou v trestním řízení v rozsudku *A a B proti Norsku*.³⁷³ Mám za to, že závěry vyplývající z uvedeného rozsudku jsou použitelné ve všech věcech, v nichž dochází ke kumulaci správního a trestního řízení, nejen při souběhu daňového a trestního řízení.³⁷⁴ Evropský soud pro lidská práva (dále také „ESLP“) v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že Úmluva nezakazuje rozdělení procesu ukládání trestu v určité věci do několika různých stádií či částí, a že „je legitimní, aby si státy mohly vybrat vzájemně se doplňující právní odpovědi na společensky nepřijatelné jednání (například nedodržování pravidel silničního provozu či krácení daní) pomocí různých řízení, která tvoří souvislý celek, s cílem uchopit různé aspekty daného společenského problému za předpokladu, že kumulace těchto právních odpovědí

³⁷⁰ Viz KÜHN, Zdeněk. Nový přestupkový zákon, odpovědnost právnických osob a problematika dvojího trestání téhož deliktu. *Právní rozhledy*, 2018, ročník 26, č. 3/2018, s. 81.

³⁷¹ ESLP definoval posléze „*idem factum*“ jako „*totéž jednání týchž osob v tentýž čas*“ (např. rozsudek ESLP ze dne 25.6.2009, Marešti proti Chorvatsku, č. 55759/07, § 63).

³⁷² Podrobně viz KÜHN, Zdeněk. Nový přestupkový zákon, odpovědnost právnických osob a problematika dvojího trestání téhož deliktu. *Právní rozhledy*, 2018, roč. 26, č. 3/2018, s. 81.

³⁷³ Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15.11.2016, *A a B proti Norsku*, č. 24130/11, Reports of Judgments and Decisions 2016.

³⁷⁴ Toto dovozují zejména z § 132 citovaného rozsudku, který hovoří o kombinaci správního a trestního řízení i v obecné rovině.

*nepředstavuje pro dotčeného jednotlivce nadměrnou zátěž.*³⁷⁵ Aby však nedošlo k opakování soudního řízení nebo trestu (*bis*), zdůrazňuje ESLP test „*dostatečně úzké věcné a časové spojitosti*“, tedy požadavek, že daná kombinovaná řízení vykazují dostatečně těsnou věcnou a časovou spojitost.

Pokud jde o požadavek *časové spojitosti*, obě řízení nemusí být vedena od začátku do konce současně. Časová spojitost však musí být „*dostatečně těsná, aby jednotlivce chránila před nejistotou, zdlouhavostí a průtahy v řízení.*“³⁷⁶ Uvedené kritérium však ESLP podrobněji nerozvedl. ESLP přiznal ve věci *A a B proti Norsku* u jednoho ze stěžovatelů relevanci devítiměsíčnímu období od okamžiku, kdy byla rozhodnutím daňové správy doměřena daň (dne 5.12.2008) do odsouzení stěžovatele soudem (dne 30.9.2009). Velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu v usnesení ze dne 4.1.2017, sp. značka 15 Tdo 832/2016, shledal naplnění úzké časové souvislosti v případě, kdy bylo trestní řízení zahájeno na základě oznámení finančního úřadu bezprostředně po skončení daňového řízení (dvě rozhodnutí daňové správy o stanovení daně nabyly právní moci v lednu 2012 a na konci tohoto měsíce podal finanční úřad trestní oznámení) a poté bylo souvisle vedeno jak v přípravném řízení, tak i v řízení před soudem (dne 15.2.2012 byly zahájeny úkony trestního řízení, trestní stíhání bylo zahájeno usnesením ze dne 6.4.2012, obžaloba na obviněného byla podána dne 11.12.2012, v průběhu roku 2014 byla ve věci postupu okresního soudu podána ministrem spravedlnosti stížnost pro porušení zákona a po zrušení usnesení okresního soudu o zastavení řízení krajským soudem v červnu 2015 byl obviněný odsouzen okresním soudem rozsudkem ze dne 7.10.2015).

Pokud jde o *spojitost věcnou*, vymezil ESLP čtyři podmínky pro to, aby kumulace správních a trestních řízení byla přijatelná:

První podmínka odkazuje na různá řízení, která sledují vzájemně se doplňující cíle a týkají se různých aspektů dotčeného jednání.³⁷⁷

Druhá podmínka se týká předvídatelnosti kombinace správních a trestních řízení jako právního i praktického důsledku téhož jednání.³⁷⁸

³⁷⁵ § 121 rozsudku velkého senátu ESLP ze dne 15.11.2016, *A a B proti Norsku*, č. 24130/11, Reports of Judgments and Decisions 2016.

³⁷⁶ Tamtéž, § 134.

³⁷⁷ Tamtéž, § 132: „Zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující cíle, a tedy zda se týkají, nikoli pouze in abstracto, ale také in concreto, různých aspektů daného protispolečenského jednání“

³⁷⁸ Tamtéž, § 132 : „Zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož postihovaného jednání, a to v právu i v praxi (*idem*)“

Třetí podmínka se týká zákazu „v maximální možné míře“ opakovaného shromažďování a hodnocení důkazů.³⁷⁹

Čtvrtou podmínkou je existence mechanismu započtení, kterým se zajistí přiměřenost celkové výše všech uložených sankcí.³⁸⁰

Souhlasím s názorem Z. Kühna, že „*ESLP tak přesunul problém aplikace zákazu ne bis in idem ze skutku (idem) do opakovaného řízení (bis)*“.³⁸¹ Rozdílné právem chráněné hodnoty, které nemají význam pro určení totožnosti skutku (*idem*), si tak podrží význam pro akceptovatelnost dvojího řízení o tomtéž skutku (*bis*). Soudce Pint de Albuquerque, jenž je zastáncem striktního vymezení totožnosti skutku *de facto* v kauze Zolotukhin, ve svém disentaním stanovisku uvedl, že „*předchozí velkorysý postoj k idem factum je značně omezen novou svěřací kazajkou bis*“.³⁸²

Lze tak shrnout, že ESLP v rozsudku A a B proti Norsku potvrdil faktické (*de facto*) pojetí skutku (*idem*), avšak slovy Z. Kühna, „*životaschopnost této dogmatické koncepce musel „zachraňovat“ přihlednutím k právem chráněným hodnotám při legitimizaci souběžného řízení o tomtéž skutku*“.³⁸³

S výše uvedenými závěry mohou být orgány finanční správy v souvislosti s projednáváním přestupků konfrontovány v případě možného souběhu přestupkového řízení podle zákona o účetnictví a trestního stíhání pro spáchání trestného činu zkrácení daně podle ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“)³⁸⁴ nebo trestného činu zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění

³⁷⁹ Tamtéž, § 132 : „Zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání opakování při shromažďování a hodnocení důkazů, zejména skrze odpovídající vzájemnou součinnost mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení“

³⁸⁰ Tamtéž, § 132: „Zda je sankce uložena v řízení, které bylo skončeno jako první, zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jednotlivec v konečném důsledku vystaven nadměrné zátěži, přičemž pravděpodobnost posledně zmiňovaného rizika je nejnižší, pokud existuje mechanismus započtení, kterým se zajistí přiměřenost celkové výše všech uložených sankcí“

³⁸¹ Viz KÜHN, Zdeněk. Nový přestupkový zákon, odpovědnost právnických osob a problematika dvojího trestání téhož deliktu. *Právní rozhledy*, 2018, roč. 26, č. 3/2018, s. 83.

³⁸² Rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 16.11.2016, A a B proti Norsku, č. 24130/11, Nesouhlasné stanovisko soudce Pinta de Albuquerque, § 79, v češtině dostupné na: <http://eslp.justice.cz/>.

³⁸³ Viz KÜHN, Zdeněk. Nový přestupkový zákon, odpovědnost právnických osob a problematika dvojího trestání téhož deliktu. *Právní rozhledy*, 2018, roč. 26, č. 3/2018, s.84.

³⁸⁴ § 240 trestního zákoníku: **Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby:** (1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti. 2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami, b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu. (3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, a) spáchá-li čin

podle § 254 trestního zákoníku.³⁸⁵ V této souvislosti se tak nabízí otázka, zda je přípustné souběžné ukládání správního trestu podle zákona o účetnictví a sankce podle trestního zákoníku, resp. zda pravomocné rozhodnutí v jednom z těchto řízení zakládá překážku *rei iudicatae* pro řízení druhé.

Jde tedy, stručně řečeno, o to, zda například v důsledku „machinací“ v účetnictví daňového subjektu lze uložit správní trest podle zákona o účetnictví a následně trest za trestný čin, kterým došlo ke zkrácení daně nebo ke znemožnění (ohrožení) řádného a včasného vyměření daně nebo k ohrožení majetkového práva.³⁸⁶

Domnívám se, že pokud dojde k „machinacím“ v účetnictví, např. k vedení neúplného a neprůkazného účetnictví či vedení účetnictví v rozporu s věrným a poctivým obrazem, není tímto chováním ještě bez dalšího zkrácena daň. Účetní jednotky jsou totiž povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí.³⁸⁷ V případě přestupku podle zákona o účetnictví a v případě trestného činu zkrácení daně mám za to, že skutky v

uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech. (4) Příprava je trestná.

³⁸⁵ § 254 odst. 1 trestního zákoníku: **Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění:** Kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.

³⁸⁶ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 12.1.2011, sp. značka 5 Tdo 1533/2010: „*Přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea první a třetí trestního zákoníku se dopustí ten, kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen (alinea první), resp. kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají (alinea třetí), přičemž pro jednání v obou alternativách platí dovětek, že jimi musí být ohrožena majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně. Řádné a včasné vyměření daně je znemožněno zejména tehdy, pokud v důsledku machinací v účetnictví daňového subjektu musel správce daně provádět poměrně rozsáhlé daňové řízení spojené s daňovými kontrolami a dokazováním a v návaznosti na to nakonec přistoupil pro neprůkaznost účetnictví ke stanovení výše daňové povinnosti za použití pomůcek podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byť by následně v trestním řízení bylo zjištěno, že účetní machinace nakonec neovlivnily stanovení daňové povinnosti daňového subjektu (srov. č. 15/2009 Sb. rozh. tr.).“*

K rozdílu mezi trestným činem **zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestného činu a trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění** Nejvyšší soud ČR mimo jiné v usnesení ze dne 29.5.2013, sp. značka 5 Tdo 165/2013 uvedl: „*V dané věci nedošlo pouze k ohrožení řádného a včasného vyměření daně v důsledku nevedení účetnictví, ale již k samotnému neodvedení daně, proto státní zástupkyně odmítla možnost změny právního posouzení, jak je navrhl obviněný J. K. K posouzení skutku jako trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 tr. zákoníku, jak se domáhal obviněný J. K.. Jedná se totiž o ohrožovací delikt, který je v podstatě přípravným jednáním pro následné zkrácení daně. V případech, kdy již dojde k této poruše, je nutné takový skutek posoudit jako poruchový trestný čin podle § 240 tr. zákoníku (srov. č. 57/2003 Sb. rozh. tr.).“*

³⁸⁷ Viz § 7 odst. 1 zákona o účetnictví

obou řízeních nejsou totožné. „Machinace“ v účetnictví, např. vedení neúplného a neprůkazného účetnictví, ještě neznamená podání či nepodání daňového přiznání s takovým výsledkem, aby došlo ke zkrácení daně. Musí tak nastat jiné skutečnosti, aby došlo k trestnému činu zkrácení daně. Na podporu svého tvrzení mohu uvést, že primární důvody pro takové chování („machinace“ v účetnictví) mohou být jiné než zkrácení daně. Může se jednat o zastření skutečného stavu hospodaření a jmění účetní jednotky pro podání/ nepodání insolvenčního návrhu³⁸⁸ či splnění podmínek pro získání dotací. Jinak řečeno, oklamán či uveden v omyl nemusí být uvedeným chováním správce daně, ale další osoby (věřitelé, obchodní partneři, akcionáři apod.).

Ostatně také ESLP dospěl v rozhodnutí *Manasson proti Švédsku*³⁸⁹ k závěru, že v případě nepravdivosti daňového přiznání a nedostatků v účetnictví jde o dva rozdílné skutky. Švédský taxikář, kterému byla nejprve finančním úřadem uložena sankce v podobě zvýšení daně za to, že předložil nepravdivé daňové přiznání a následně byl odsouzen v trestním řízení za nedostatky ve vedení účetnictví, nebyl potrestán dvakrát za tentýž skutek. Právě daňové přiznání představuje podstatný prvek, který odlišuje porušení daňového zákona od trestného činu.³⁹⁰

S ohledem na výše uvedené můžu shrnout, že orgány finanční správy mohou vést přestupkové řízení o přestupcích podle zákona o účetnictví bez ohledu na to, zda proběhlo, probíhá či bude probíhat trestní řízení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně. Byť jsou obě řízení trestního charakteru ve smyslu čl. 6 Úmluvy, netýkají se stejného činu, resp. není přítomen prvek *idem* zásady *ne bis in idem*.

V tržním hospodářství v prostředí hospodářské soutěže je v obecném zájmu i v zájmu zachování stability hospodářského trhu a ochrany podnikatelských subjektů, které na něm soupeří, aby byly náležitě vedeny a uchovávány údaje charakterizující stav hospodaření

³⁸⁸ Viz § 98 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů.

³⁸⁹ Rozhodnutí ESLP ze dne 8.4.2003, *Manasson proti Švédsku*, č. 41265/98.

³⁹⁰ Tamtéž, část nazvaná „THE LAW“, bod 5 (překlad autorky této práce): „Niméně, vzhledem k tomu, že účetní přestupek byl zjištěn na základě žadatelova nerespektování obecné povinnosti řádně zaevidovat obchodní případy (data) do účetních knih, byly mu vyměřeny daňové přírážky za podání nesprávných informací finančnímu úřadu k vyměření daně. Jednání připisované žadateli tedy nebylo v obou řízeních stejné. Navíc se mohl vyhnout uložení přírážek například opravou informací obsažených v účetních knihách nebo poskytnutím těchto dodatečných informací finančnímu úřadu, které by mu umožnily správné vyměření daně. Takto se žadatel opíral o nesprávné údaje uvedené v účetních knihách, když podával daňového přiznání představující podstatný prvek, který odlišuje porušení daňového zákona od trestného činu. V důsledku toho nebyl žadatel dvakrát souzen za stejný trestný čin.“

a majetku těchto subjektů a aby tyto údaje pravdivě vypovídaly o skutečnosti.³⁹¹ Tato ochrana je poskytována také (mimo jiné) zákonem o účetnictví a trestním zákoníkem. V případě přestupkového řízení ohledně porušení povinností stanovených zákonem o účetnictví a trestního stíhání ohledně trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle ustanovení § 254 trestního zákoníku je postižitelným jednáním porušení celé řady (široké škály) právních povinností, jejichž rozsah stanoví zákon o účetnictví a v prováděcí předpisy k němu.³⁹² Jedná se např. o vedení neúplného a neprůkazného účetnictví, popř. nevedení účetnictví vůbec, vedení účetnictví v rozporu s věrným a poctivým obrazem, nesestavení účetní závěrky nebo nevyhotovení výroční zprávy a nerespektování povinností uložených správcem daně při vedení předepsaných účetních evidencí.

Dle testu dostatečně úzké věcné souvislosti tak mám za to, že obě řízení (přestupkové i trestní) sledují jeden cíl, jeden aspekt protispolečenského jednání, nikoliv více se vzájemně doplňujících cílů. Docházím tak k závěru, že orgány finanční správy nemohou vést přestupkové řízení o přestupcích podle zákona o účetnictví bez ohledu na to, zda proběhlo, probíhá či bude probíhat trestní řízení zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Stejně právem chráněné hodnoty – zájem na náležitém vedení a uchování údajů charakterizujících stav hospodaření a majetku subjektů a zájem na tom, aby tyto údaje pravdivě vypovídaly o skutečnosti- nepřipouští vést dvojí řízení o tomtéž skutku.

Neboť se upřednostňuje rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení před rozhodnutím správního orgánu, měly by tak orgány finanční správy v případě podezření ze spáchání trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění namísto zahajování přestupkového řízení pro porušení povinností stanovených zákonem o účetnictví podávat trestní oznámení orgánům činným v trestním řízení. Kdyby však o totožném skutku bylo pravomocně rozhodnuto dvakrát, institut přezkumného řízení by měl zhojit stav rozporný se zásadou *ne bis in idem*.

³⁹¹ Podrobně viz DRAŠTÍK, Antonín a kolektiv. *TRESTNÍ ZÁKONÍK*. Komentář. II. Díl. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, s. 1904-1905.

³⁹² Zvláště jde o vyhlášky č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 503/2002 Sb., č. 504/2002 Sb. a č. 410/2009 Sb., upravující specifika účtování podnikatelů účtujících v soustavě podvojného účetnictví, finančních institucí, pojišťoven, zdravotních pojišťoven a účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, jakož i v účetních standardech pro dané subjekty, obsahujících popis účetních metod a postupů účtování.

6.1.7 Výkon rozhodnutí o přestupku upraveném zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb

Správní rozhodnutí, kterým je někomu orgány finanční správy ukládána povinnost, je vykonatelné tehdy, jestliže je v právní moci a zároveň uplynula lhůta pro splnění povinnosti. Výkon pravomocného a vykonatelného rozhodnutí (správní exekuce) slouží k vynucení splnění povinnosti osobou, které byla správním rozhodnutím uložena povinnost, pokud tuto povinnost nesplní dobrovolně.

Správní exekuce je upravena v ustanoveních § 103 a násl. správního řádu. Správní řád upravuje exekuci na nepeněžitá plnění, zatímco exekuce na peněžitá plnění uložená v přestupkovém řízení je upravena v daňovém řádu, na který správní řád v zásadě pouze odkazuje.³⁹³

Vzhledem k charakteru správních trestů ukládaných orgány finanční správy za přestupky spáchané podle zákona o omezení plateb v hotovosti, zákona o účetnictví a zákona o evidenci tržeb, může být přistoupeno zejména k exekuci na peněžitá plnění, pokud nedošlo k úhradě platební povinnosti dobrovolně ve lhůtě určené v příslušném exekučním titulu. Předmětem správní exekuce vedle nezaplacené pokuty za přestupek, nezaplacené náhrady škody (bezdůvodného obohacení) nebo nezaplacené náhrady nákladů řízení, o nichž bylo v přestupkovém řízení rozhodnuto, může být i v přestupkovém řízení uložená pořádková pokuta nebo nadbytečné náklady řízení podle § 79 odst. 6 správního řádu.

V takovém případě finanční úřad, který uložil platební povinnost v přestupkovém řízení, vykonává správu placení této povinnosti podle daňového řádu. Zvláštní zákon³⁹⁴ v návaznosti na ustanovení 106 odst. 1 správního řádu stanoví, že exekučním správním orgánem je finanční úřad, který vydal rozhodnutí v prvním stupni.

V rozsahu správy placení peněžité povinnosti pak finanční úřad získává postavení správce daně, neboť z ustanovení § 106 odst. 3 správního řádu vyplývá, že pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se postupuje podle daňového řádu, který upravuje postup při správě daní.

³⁹³ Viz § 106 správního řádu. Správní exekuci na peněžitá plnění upravuje daňový řád v ustanoveních § 175-§ 232 daňového řádu.

³⁹⁴ Podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. e) zákona o Finanční správě vybírá a vymáhá peněžitá plnění, která uložily orgány finanční správy, finanční úřad. Podle ustanovení § 6a odst. 2 zákona o omezení plateb v hotovosti „pokuty ukládá, vybírá a vymáhá správní orgán, který při své činnosti zjistil porušení povinnosti podle tohoto zákona“.

O takovém rozštěpení procesního režimu se hovoří jako o procesní dělené správě, kdy jeden a tentýž orgán veřejné moci ukládá nedaňovou platební povinnost podle nedaňové právní úpravy, kdežto správu placení této povinnosti vykonává podle daňového řádu.³⁹⁵

6.1.8 Dílčí závěr

V řízeních o přestupcích, jejichž skutkové podstaty jsou upraveny v zákoně o omezení plateb v hotovosti, zákoně o účetnictví a zákoně o elektronické evidenci tržeb, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak, se použijí ustanovení o obecných podmínkách odpovědnosti, o druzích správních trestů a ochranných opatřeních a jejich ukládání a o postupu projednávání přestupků správními orgány, včetně postupu před zahájením přestupku před zahájením řízení o přestupku uvedená v přestupkovém zákoně. Výše popsaná přestupková řízení demonstrují poměrně silně zastoupenou procesní úpravu odchylnou od správního řádu především obsaženou v přestupkovém zákoně.

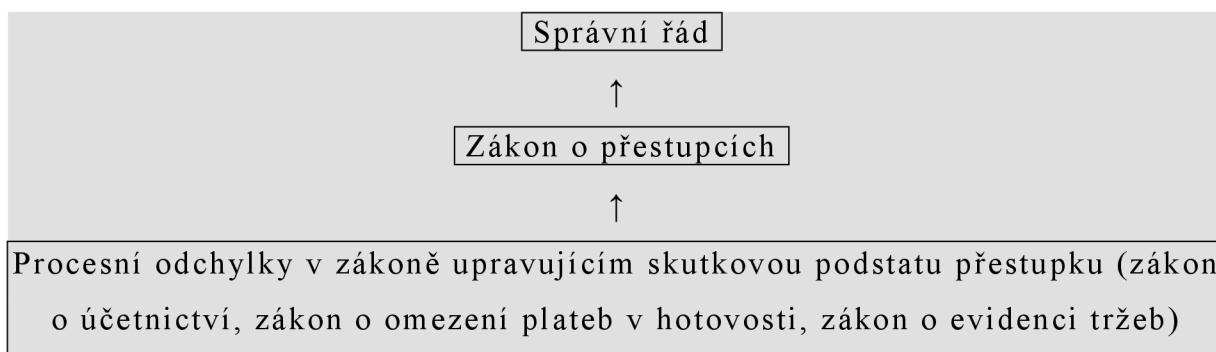
V mnohých případech jsem u jednotlivých institutů ukázala, že tam, kde zvláštní právní předpis či přestupkový zákon upravuje odchylky od právní úpravy obsažené ve správním řádu, není možné postupovat jen podle těchto procesních odchylek, ale je nutné jejich propojení s obecnou úpravou.

Ve vztahu těchto právních předpisů se uplatní zásada *lex specialis derogat legi generali*, kdy speciálními právními předpisy jsou výše uvedené zvláštní zákony (procesní odchylky v podobě např. místní příslušnosti správních orgánů) vůči zákonu o přestupcích a zákon o přestupcích (procesní odchylky jak v rámci úkonů před zahájením řízení, tak v průběhu přestupkového řízení a ukončení řízení) vůči správnímu řádu.

S ohledem na subsidiární funkci správního řádu platí, že nestanoví-li zákon upravující skutkovou podstatu přestupku nebo přestupkový zákon jinak, použijí se ustanovení správního řádu.

³⁹⁵ K tomu podrobně viz např. ŠIMEK, Karel. In BAXA, Josef a kolektiv. *Daňový řád. Komentář. II. Díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 991 nebo ALEXA, Karel. *Lhůty při správě daní*, Nakladatelství Aleš Čeněk, Plzeň, 2014, s. 27.

Uplatňování principu subsidiarity procesních předpisů v řízení o přestupku vedeném orgány finanční správy lze znázornit takto:



Pokud jde o podpůrné použití správního řádu, ještě pro úplnost zmíním právní úpravu základních zásad činnosti správních orgánů ve smyslu ustanovení § 2 až § 8 správního řádu. Zvláštní právní úpravy žádnou z těchto zásad neuvádějí, zákon o přestupcích jen některé, vlastní ucelenou úpravu těchto zásad neupravuje. V souladu s ustanovením § 177 odst. 1 správního řádu se uplatní zásady upravené v části první správního řádu, a to tehdy, když je zákon o přestupcích neuvádí.

Mám za to, že je mou povinností zmínit vybrané zásady obsažené ve správním řádu, ať již zásady činnosti správních orgánů či zásady správního řízení, které „prozařují“ do řady ustanovení zákona o přestupcích. Byť vyplývají i z ústavního pořádku a mezinárodních smluv, příp. rezolucí a doporučení, myslím, že promítnutí některých z nich v zákoně o přestupcích podtrhuje charakter řízení o přestupku jako specifického veřejnoprávního sankčního řízení a v některých případech doplňují či se odchyľují od zásad uvedených ve správním řádu. Ostatně pro přestupkové právo je charakteristické, že základní principy vztahující se na soudní trestání (trestněprávní principy) je třeba respektovat i v oblasti správního trestání.³⁹⁶

V souvislosti s přestupkovým řízením tak je třeba zdůraznit zásadu zákonnosti³⁹⁷, zásadu přiměřenosti³⁹⁸ spojenou se zásadou zákazu zneužití pravomoci správního orgánu (§ 2

³⁹⁶ Podrobně viz PRÁŠKOVÁ, Helena. *Nové přestupkové právo*. Praha: Leges, 2017, s. 24-26.

³⁹⁷ Orgány finanční správy musí postupovat v souladu se zákony a jinými právními předpisy a jedním ze speciálních projevů této zásady zákonnosti je zásada *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege* (žádný trestný delikt, žádný trestný čin bez zákona). Ze zásady *nullum crimen sine lege* vyplývají některé důsledky, někdy označované jako samostatné zásady. H. Prášková uvádí, že jde o zásadu *nullum crimen, nulla poena sine lege scripta* (tzn. podmínky odpovědnosti za přestupek, obecné i konkrétní znaky skutkové podstaty přestupku a správní tresty mohou být stanoveny pouze zákonem), *nullum crimen, nulla poena sine lege certa* (tzn. vyjádření skutkových podstat přestupků musí být určité, jasné a přesné, výčet správních trestů musí být uzavřený a musí být uvedena hlediska pro výběr druhu a výměru trestu), *nullum crimen, nulla poena sine lege praevia* (tzn. zákaz retroaktivity přísnějšího zákona) a *nullum crimen, nulla poena sine lege stricta* (tzn. zákaz analogie v neprospěch pachatele). Podrobně viz PRÁŠKOVÁ, Helena. *Nové přestupkové právo*. Praha: Leges, 2017, s. 27-30. Jedná se o ústavní princip trestání vyjádřený v čl. 39 Listiny základních práv a svobod, že „jen zákon stanoví, které

odst. 2 správního řádu) a zásadou rovnosti (§ 7 správního řádu). Výše v textu jsem nastínila i zásadu absorpce a zásadu asperace v souvislosti s pravidly pro ukládání (úhrnných) správních trestů za více přestupků (téhož pachatele) ve společném řízení.

Zásada materiální pravdy vyjádřená v ustanovení § 3 správního řádu³⁹⁹ je modifikována právní úpravou umožňující projednání přestupku ve zkráceném řízení a rozhodnout o něm příkazem nebo příkazem na místě.

V souvislosti s vedením „klasického řízení“ po podání odporu a odvolacím řízení jsem zmínila zásadu zákazu *reformatio in peius* (zákaz změny k horšímu) a prolomení zásady koncentrace, vyjádřené v ustanovení § 82 odst. 4 správního řádu v odvolacím řízení.

Ze zásady *presumpce nevinny* jakožto ústavní zásady a součásti práva na spravedlivý proces⁴⁰⁰ vyplývá zásada *in dubio pro reo*, tedy pravidlo, že v pochybnostech musí správní orgán rozhodnout ve prospěch obviněného (§ 69 odst. 2, věta druhá přestupkového zákona). tohoto pravidla vyplývá, že nedokázaná vina má stejný význam jako dokázaná nevina.⁴⁰¹

S ohledem na vývoj judikatury zejména Evropského soudního dvora v posledních letech jsem se blíže zastavila v souvislosti s přestupkovými řízeními vedenými orgány finanční správy u zásady (ústavního principu trestání) *ne bis in idem*. Tato zásada mě zajímala zejména s ohledem na případy, kdy dochází k souběhu správního a trestního řízení. Jinak řečeno, hledala jsem „klíč“, dle kterého (nejen) orgány finanční správy dokážou určit, zda

jednání je trestným činem a jaký trest, jakož i jaké jiné újmy na právech nebo majetku, lze za jeho spáchání uložit“.

³⁹⁸ Zásada přiměřenosti zásahu správního orgánu do práv dotčených osob (§ 3 odst. 2 správního řádu) se promítá v ustanoveních § 37 až § 40 zákona o přestupcích, dle kterých druh správního trestu a jeho výměra musí být v konkrétním případě stanovena tak, aby odpovídala všem okolnostem a zvláštnostem případu. Přestupkový zákon nabízí demonstrativní přehled skutečností a okolností, které mají orgány finanční správy zohlednit při ukládání správního trestu. Osobně mám za to, že vzhledem k demonstrativnímu výčtu okolností, mohou, resp. musí orgány finanční správy přihlížet k dalším okolnostem, byly-li by uvedeny ve zvláštních zákonech upravujících skutkovou podstatu přestupku, jež mohou mít pro posouzení společenské škodlivosti konkrétního přestupku význam. Správní úvaha o těchto okolnostech, o jejich vzájemném poměru a jejich vlivu na stanovení konkrétní výměry trestu musí být postavená na logických základech a odpovídat principu individualizace trestu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudek NSS ze dne 13.12.2007, sp. značka 3 As 32/2007), dodržování tohoto principu společně s principem zákonnosti správního trestání je nezbytné pro správné a spravedlivé ukládání sankce. V souvislosti s touto úvahou se uplatní zásada zákazu zneužití pravomoci správního orgánu (§ 2 odst. 2 správního řádu), zásada rovnosti (§ 7 správního řádu).

³⁹⁹ Zásada materiální pravdy uvádí, že správní orgán postupuje obecně 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 ustanovení § 2 správního řádu.

⁴⁰⁰ Čl. 14 bod 2. Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (vyhlášen ve Sbírce zákonů pod č. 120/1976 Sb.): „Každý, kdo je obviněn z trestného činu, považuje se za nevinného, dokud není zákonným postupem prokázána jeho vina.“ Čl. 6 bod 2. Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod: „Každý, kdo je obviněn z trestného činu, se považuje za nevinného, dokud jeho vina nebyla prokázána zákonným způsobem.“ Čl. 40 odst. 2 Listiny základních práv a svobod: „Každý, proti němuž je vedeno trestní řízení, je považován za nevinného, pokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu nebyla jeho vina vyslovena.“

⁴⁰¹ Podrobně viz PRÁŠKOVÁ, Helena. *Nové přestupkové právo*. Praha: Leges, 2017, s. 40-41.

mohou vést přestupková řízení bez ohledu na to, zda proběhlo, probíhá nebo bude probíhat trestní řízení o totožném skutku, resp. za jakých podmínek je v této souvislosti přípustné souběžné ukládání správního trestu a sankce podle trestního zákoníku.

Pro přestupkové řízení se použijí podpůrně část druhá a třetí správního řádu. Zákon o přestupcích obsahuje mnoho institutů, které jsou odůvodněny zvláštní povahou přestupkového řízení a stanoví řadu dle mého názoru důvodných odchylek od správního řádu. Ze zvláštních typů správního řízení upravených v části třetí správního řádu v návaznosti na přestupková řízení vedená orgány finanční správy musím zmínit řízení společné (§ 140) a ze zvláštních typů rozhodnutí upravených v části třetí musím uvést příkaz (§ 150). Právě v otázkách neupravených zákonem o přestupcích se musí použít zmíněná ustanovení části třetí. V případě postupu orgánů finanční správy před zahájením přestupkového řízení se postupuje i podle části čtvrté správního řádu.

V souvislosti s řízením o přestupcích nelze opomenout právní úpravu vyřizování stížností podle ustanovení § 175 správního řádu (obsažené v části sedmé správního řádu) s tím, že na proces vyřizování stížností je nutné s ohledem na ustanovení § 177 odst. 2 správního řádu aplikovat část čtvrtou správního řádu, což v důsledku znamená, že se podpůrně uplatní rovněž část druhá a třetí správního řádu (např. obdobné použití ustanovení o jednacím jazyku, doručování, zastupování či podání nebo přiměřené použití ustanovení o vedení spisu (§ 17) a nahlížení do něj (§ 38)).

Z výše uvedeného také vyplývá, že správní řád je sám vůči sobě samému obecným i speciálním právním předpisem.

6.2 Správní řád aplikovaný orgány finanční správy v řízeních o přestupcích upravených v daňovém řádu

V řízení před orgány finanční správy seznamuje jednotlivce tyto orgány mnohdy s citlivými údaji.⁴⁰² Informace se týkají jeho podnikání, osobních a majetkových poměrů. Informace se mohou týkat okruhu jeho obchodních partnerů, know-how, zdravotního stavu apod. V daňovém řízení ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt důkazní břemeno. Je to on, kdo prokazuje skutečnosti, navrhuje důkazní prostředky, seznamuje správce daně s mnoha informacemi. Je tedy na daňovém subjektu, co předloží správci daně,

⁴⁰² Část této podkapitoly jsem během doktorského studia publikovala v následujícím příspěvku: NAVRÁTILOVÁ, Martina. Transparentní finanční správa v České republice? *Acta Iuridica Olomucensia*, 2016, Vol. 11, No. 2, s. 68-70.

aby unesl důkazní břemeno. Úprava správy daní je postavena na dobrovolnosti a ochotě daňového subjektu předat správci daně takovéto informace. Na druhou stranu pak musí být daňovému subjektu garantováno, že s jeho informacemi bude zacházeno přísně důvěrně, nebudou poskytnuty nikomu nepovolanému, nebudou zveřejněny a budou využity výhradně k naplnění cíle správy daní. Tato garance je dána zákonnou úpravou povinnosti mlčenlivosti úředních osob a osob zúčastněných na správě daní a jejich postihem v případě porušení této povinnosti.

Podle ustanovení § 52 odst. 1 daňového řádu jsou úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní (s výjimkou daňového subjektu při správě jeho daní) vázány povinností mlčenlivosti ohledně toho, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Podle ustanovení § 246 odst. 1 daňového řádu se fyzická osoba, která je vázána povinností mlčenlivosti za podmínek stanovených daňovým řádem, dopustí přestupku tím, že tuto povinnost poruší. V případě daňového řízení tak může dojít k porušení povinnosti mlčenlivosti jak úřední osobou správce daně, tak osobou zúčastněnou na správě daní, např. svědkem, znalcem, jiným daňovým subjektem apod.

Pokud jde o řízení vedené orgány finanční správy podle správního řádu, podle ustanovení § 38 odst. 2 správního řádu „*jiným osobám správní orgán umožní nahlédnout do spisu, prokáží-li právní zájem nebo jiný vážný důvod a nebude-li tím porušeno právo některého z účastníků, příp. dalších dotčených osob nebo veřejný zájem*“. V této souvislosti mám však za to, že v případě, že správní řízení dle správního řádu (např. ve věci spáchání přestupku) probíhá na základě informací získaných v daňovém řízení (při správě daní), je současně nutné dodržovat podmínky zachování mlčenlivosti dle daňového řádu. Například v rámci řízení o přestupku podle zákona o účetnictví vychází orgány finanční správy zpravidla z informací získaných při správě daní, např. v rámci daňové kontroly. Pokud jsou naplněny podmínky v ustanovení § 38 odst. 2 správního řádu pro zpřístupnění informací uvedených ve spisu, musí být současně prolomena i mlčenlivost podle daňového řádu, resp. musí být dána zákonem stanovená výjimka z obecné povinnosti mlčenlivosti správce daně. Takových výjimek, resp. průlomů do povinnosti mlčenlivosti správce daně je celá řada. Tyto výjimky jsou odůvodnitelné veřejným zájmem na poskytnutí informací, který v určitých případech převáží nad ochranou soukromí daňového subjektu. Tyto výjimky jsou upraveny nejen v ustanovení § 52 a § 53 daňového řádu, ale nacházíme je i v jiných zákonech, např. v zákoně

č. 273/2008 Sb., o Policii ČR, ve znění p.p.⁴⁰³, v zákoně č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnost (exekuční řád), a o změně dalších zákonů, ve znění p. p.⁴⁰⁴, v zákoně č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů a o změně dalších zákonů, ve znění p.p.⁴⁰⁵, v zákoně č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění p.p.⁴⁰⁶ nebo v zákoně č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění p.p.⁴⁰⁷

Je zřejmé, že k přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti* dochází v souvislosti se správou daní, a ten je upraven v daňovém řádu⁴⁰⁸. V daňovém řádu absentuje výslovně ustanovení, podle jakého procesního předpisu proběhne řízení o uvedeném přestupku. De lege lata je stanoveno, že se na správu daní správní řád nepoužije.⁴⁰⁹ Komentářová literatura⁴¹⁰ uvádí, že při objasňování a projednávání tohoto deliktu nejde o správu daní a orgán finanční správy tak nepostupuje podle daňového řádu, což znamená, že nemůže používat procesní nástroje zde upravené pro zjišťování a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Osobně si myslím, že zákonem stanovená povinnost mlčenlivosti je nezbytná pro dosažení cíle správy daní, neboť kdyby nebylo daňovému subjektu v právním řádu garantováno, že s jeho informacemi bude zacházeno přísně důvěrně, jsem přesvědčená o tom, že by to mělo vliv na obsah a rozsah informací sdělovaných daňovými subjekty správci daně, a v důsledku toho na správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Pro zvýšení právní jistoty⁴¹¹ bych se de lege ferenda přimlouvala za legislativní zakotvení v daňovém řádu, že porušení

⁴⁰³ Ustanovení § 71a citovaného zákona

⁴⁰⁴ Ustanovení § 33 citovaného zákona

⁴⁰⁵ Ustanovení § 40 citovaného zákona

⁴⁰⁶ Ustanovení § 11a citovaného zákona

⁴⁰⁷ Ustanovení § 165a odst. 1 písm. h) citovaného zákona.

⁴⁰⁸ Ve stručnosti musím shrnout zákonné znaky skutkové podstaty daného deliktu. Subjektem je fyzická osoba, u níž se vyžaduje zvláštní vlastnost pachatele, a tou je postavení při správě daní (speciální subjekt). Pokud jde o subjektivní stránku, u fyzických osob se vyžaduje zavinění, přičemž postačí zavinění z nedbalosti, neboť daňový řád nevyžaduje úmysl. Jednání jako součást objektivní stránky přestupku spočívá v porušení zákonem uložené povinnosti mlčenlivosti o tom, co se při správě daní subjekt dozvěděl o poměrech jiných osob. Za porušení povinnosti mlčenlivosti se považuje také využití (zneužití) informací při správě daní pro jednání přinášející prospěch osobě zavázané touto povinností nebo využití (zneužití) těchto informací pro jednání, které by mohlo způsobit někomu újmu (viz § 55 odst. 3 daňového řádu). Škodlivý následek se projevuje již samotným porušením této povinnosti a tím se současně naplňuje i požadovaná příčinná souvislost mezi jednáním a následkem. Pokud jde o individuální objekt skutkové podstaty, zájem, jenž je daňovým řádem chráněn, je veřejný zájem státu na ochraně důvěrných informací a údajů získaných a shromážděných při správě daní.

⁴⁰⁹ § 262 daňového řádu: „Při správě daní se správní řád nepoužije.“

⁴¹⁰ Viz BAXA, Josef in BAXA, Josef a kolektiv. *Daňový řád. Komentář. II. Díl.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1432.

⁴¹¹ Předpokladem dosažení právní jistoty v rámci aplikace práva je seznatelnost právní normy (viz náleží Ústavního soudu ČR ze dne 5.5.1997, sp. zn. IV. ÚS 34/97 (N 49/8 SbNU 11)). V zájmu respektu k principu právní jistoty musí být zákon jak po formální, tak po obsahové stránce předvídatelným konzistentním pramenem práva (viz Nález Ústavního soudu ČR ze dne 15.2.2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (N 30/44 SbNU 349)).

povinnosti mlčenlivosti má odraz v přestupkovém právu. Jinak řečeno, že uvedený přestupek se projedává podle přestupkového zákona. Z vlastní zkušenosti vím, že mnoho úředních osob správce daně má za to, že daňový řád upravuje správu daní a uvedené jednání úzce souvisí se správou daní a v souvislosti s tím pak dochází k přehlédnutí toho, že uvedený škodlivý protiprávní čin „porušení povinnosti mlčenlivosti“ je v daňovém řádu označen za „přestupek“, a že zákon o přestupcích výslovně stanoví⁴¹², že se právě na řízení o přestupcích použije tento zákon.

Na základě výše zmíněné zásady speciality také platí, že zvláštní zákon, zpravidla takový, který upravuje skutkové podstaty přestupků, má aplikační přednost před přestupkovým zákonem.

S ohledem na zásadu subsidiarity správního řádu pak platí, že nestanoví-li zákon upravující skutkovou podstatu přestupku, resp. daňový řád a zákon o přestupcích jinak, použijí se ustanovení správního řádu.

Nyní si dovoluji přistoupit k jednotlivým institutům, se kterými se lze v přestupkovém řízení setkat s cílem demonstrovat vztah správního řádu nejen k zákonu o přestupcích, ale i k daňovému řádu upravujícímu skutkovou podstatu přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*, a zdůraznit provázanost (případně neprovázanost) se správním řádem.

Nebudu opakovat vše, co jsem již uvedla v předchozí části práce nazvané „*Správní řád aplikovaný v řízeních o přestupcích upravených zákonem o účetnictví, zákonem o omezení plateb v hotovosti a zákonem o evidenci tržeb*“, ale zmíním spíše jen nuance spojené s řízením o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti.

6.2.1 Příslušnost orgánu finanční správy k řízení o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*

V konkrétním procesu musí být působnost a pravomoc doplněna o vlastnost věcné a místní příslušnosti (§ 10 a § 11 správního řádu).

Zákon o přestupcích upravuje zbytkovou věcnou příslušnost pro případ, že by zvláštní zákon sám úpravu věcné příslušnosti neobsahoval.⁴¹³ Místní příslušnost upravuje zákon

⁴¹² § 1 zákona o přestupcích: „Tento zákon upravuje podmínky odpovědnosti za přestupek, druhy správních trestů a ochranných opatření a zásady pro jejich ukládání, postup před zahájením řízení o přestupku a postup v řízení o přestupku.“

⁴¹³ § 60 odst. 1 zákona o přestupcích: „Nestanoví-li zákon jinak, je správním orgánem příslušným k řízení obecní úřad obce s rozšířenou působností.“

o přestupcích⁴¹⁴ odchylně od § 11 správního řádu, avšak i daňový řád jako *lex specialis* upravuje místní příslušnost odchylně od právní úpravy obsažené v zákoně o přestupcích.

Orgánem finanční správy příslušným k projednání přestupku je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje.⁴¹⁵ V případě, že se jedná o činnost finančního úřadu, je věcně příslušné k projednání přestupku Odvolací finanční ředitelství, v případě, že se povinnost mlčenlivosti vztahuje k činnosti Odvolacího finančního ředitelství, je věcně příslušné k projednání přestupku Generální finanční ředitelství.

I pro místní příslušnost orgánu finanční správy je určující, kde a jak byla povinnost mlčenlivosti založena.⁴¹⁶ Založením povinnosti mlčenlivosti lze rozumět opatření či získání informace nebo údaje do sféry při správě daní zákonem předvídanými postupy (např. místním šetřením, daňovou kontrolou, podáním daňového tvrzení apod.).⁴¹⁷

Ustanovení § 246 odst. 3 daňového řádu je tak kombinací určení věcné a místní příslušnosti orgánu finanční správy (správního orgánu) k projednání přestupku a zároveň jediným procesním pravidlem, které obsahuje daňový řád, aplikovatelným v řízení o přestupku. Dané ustanovení daňového řádu představuje zvláštní právní úpravu k ustanovením § 60 (věcná příslušnost) a § 62 zákona o přestupcích (místní příslušnost).

Vzhledem k existenci jednoho Odvolacího finančního ředitelství se sídlem v Brně a jednoho Generálního finančního ředitelství se sídlem v Praze je vyloučena případná aplikace § 131 odst. 5 správního řádu, tedy postoupení věci z důvodu vhodnosti jinému věcně příslušnému orgánu finanční správy.

Předání věci věcně a místně příslušnému orgánu finanční správy správním orgánem, který není věcně a místně příslušný k provedení řízení o přestupku, se provádí podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona o přestupcích.

6.2.2 Úkony před zahájením řízení o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*

Účelem fáze před zahájením řízení je zjistit, zda jsou splněny zákonné podmínky pro zahájení přestupkového řízení o určitém skutku, resp. zda zde existují skutečnosti odůvodňující zahájení přestupkového řízení.

⁴¹⁴ 62 zákona o přestupcích.

⁴¹⁵ Viz § 246 odst. 3 daňového řádu.

⁴¹⁶ § 246 odst. 3 daňového řádu.

⁴¹⁷ Viz BAXA, Josef in BAXA, Josef a kolektiv. Daňový řád. Komentář. II. Díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1437.

Podkladem pro zjištění podezření, že byl spáchán přešupek *porušení povinnosti mlčenlivosti*, může být vlastní poznatek správce daně. Nejčastěji přicházejí podněty k zahájení řízení, resp. oznámení o přešupku od fyzických či právnických osob (především od daňových subjektů).

Dalším způsobem, kterým se orgány finanční správy dozví⁴¹⁸ o spáchání skutku, který by mohl být přešupkem, je jeho oznámení správními orgány, kterým zákon v tomto směru ukládá oznamovací povinnost, např. Policií ČR.⁴¹⁹

Výlučně podle správního řádu lze ještě před tím, než je zahájeno přešupkové řízení, učinit určité úkony. Pokud jde o prověření oznámení o spáchání uvedeného přešupku, k tomu slouží orgánům finanční správy procesní institut opatření vysvětlení (§ 137 správního řádu).

Výsledkem postupu před zahájením řízení může být předání věci, odložení věci či zahájení řízení.

6.2.3 Zahájení řízení o přešupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*

Orgány finanční správy zahájí řízení o přešupku *ex officio*, pokud dospějí k závěru, že je důvodné podezření, že určitá osoba přešupek spáchala. Zahájení řízení ovládá procesní princip oficiality.

Pokud považuje orgán finanční správy skutková zjištění za dostatečná a není třeba provádět další dokazování, může jako první úkon v řízení vydat příkaz.⁴²⁰

Příkaz plní i materiální funkci oznámení o zahájení řízení (zahájení řízení a vydání rozhodnutí splývá v jeden okamžik). Základní podmínkou pro vydání příkazu je, aby skutečnosti, z nichž se při rozhodování vychází, byly objektivním podkladem pro závěr o naplnění zákonných (materiálních i formálních) znaků přešupku a zároveň toho, že se obviněný tohoto přešupku dopustil. Ve zkráceném příkazním řízení je tak možné rozhodnout jen na základě spisového materiálu a vydání příkazu může být prvním úkonem v řízení.

Mám za to, že ustanovení § 81 zákona o přešupcích umožňující použít skutečnosti zjištěné při kontrole, ať již například v daňové kontrole nebo při kontrole podle zákona č. 255/2012 Sb. o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů, jako jediný podklad

⁴¹⁸ § 42 správního řádu upravuje povinnost správních orgánů přijímat podněty, aby bylo zahájeno řízení z moci úřední, tedy v kontextu zákona o přešupcích oznámení o přešupku.

⁴¹⁹ § 73 zákona o přešupcích upravuje povinnost správních orgánů oznamovat důvodné podezření o spáchání přešupku, které nemohou pro vlastní nepříslušnost projednat sami.

⁴²⁰ Vyplyvá z ustanovení § 90 odst. 1 zákona o přešupcích a § 150 odst. 1 správního řádu.

rozhodnutí o přestupku, včetně rozhodnutí formou příkazu, je neaplikovatelné v případě přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*. Byť právě v rámci kontroly může dojít ke spáchání přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*, není splněna podmínka, že řízení o přestupku navazuje na výkon kontroly. Subjekt (daňové) kontroly, resp. kontrolovaný se liší od podezřelého ze spáchání přestupku a orgán finanční správy, jenž provádí daňovou kontrolu, se odlišuje od orgánu finanční správy, který vydává příkaz (rozhodnutí o přestupku). Případné zjištění o podezření ze spáchání přestupku se nikterak „neřeší“ v rámci probíhající kontroly, na kterou by případně navazovalo příkazní řízení, ale věc se předává nadřízenému orgánu finanční správy.

Zvláštní formou příkazu a příkazního řízení je příkaz na místě.⁴²¹ Jeho smyslem je jednoduše a neformálně rozhodnout, resp. vydat příkaz na místě tomu, kdo se zde nachází, pokud přítomný účastník plně přiznává důvody vydání příkazu.⁴²² Z povahy věci také plyne, že stav věci je možné považovat za prokázaný.⁴²³

Pokud orgán finanční správy má za to, že skutková zjištění nejsou dostatečná a je potřeba provést dokazování, zahájí „klasické“ přestupkové řízení, a to zpravidla doručením oznámení o zahájení řízení⁴²⁴ podezřelému z přestupku. Řízení o přestupku může být zahájeno také ústním vyhlášením takového oznámení, jež však předpokládá účast podezřelého. Lze si představit situaci, kdy ústní vysvětlení úřední osoby správce daně podezřelého ze spáchání přestupku podané orgánu finanční správy, jenž uvedený přestupek projednává, nevede k závěru o odložení věci z důvodu, že došlé oznámení neodůvodňuje zahájení řízení o přestupku, a proto orgán finanční správy na místě za přítomnosti podezřelého přistoupí k ústnímu vyhlášení oznámení o zahájení řízení.

Společné řízení se zahajuje doručením oznámení o zahájení řízení všem podezřelým z přestupku, což představuje odchylku od ustanovení § 46 odst. 2 správního řádu, kdy rozhodným okamžikem se rozumí doručení oznámení poslednímu z více podezřelých. Ve

⁴²¹ § 91 a § 92 zákona o přestupcích.

⁴²² Byť zákon o přestupcích nepožaduje, aby byl příkaz na místě uložen na místě spáchání přestupku.

⁴²³ Podrobně viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 813-814.

⁴²⁴ Oznámení o zahájení řízení musí obsahovat popis skutku (kde, kdy, kým a jakým způsobem byla porušena zákonem stanovená povinnost mlčenlivosti), předběžná právní kvalifikace skutku, tj. jakou skutkovou podstatu protiprávní jednání zřejmě naplnilo (§ 78 odst. 3 zákona o přestupcích). Jak vyplývá z Důvodové zprávy k zákonu o přestupcích, předmětem řízení o přestupku je skutek popsáný v oznámení o zahájení řízení. Nesmí chybět obecné náležitosti podle správního řádu (§ 46 odst. 1) jako jsou označení finančního úřadu, jméno, příjmení, funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby. V průběhu řízení nemůže být měněn popis skutku, ale právní kvalifikace ano.

věcech neupravených přestupkovým zákonem (§ 88) se použijí ustanovení § 140 správního řádu.

Přestupkové řízení může být zahájeno ohledně přestupků více podezřelých fyzických osob⁴²⁵, kdy musí být naplněny podmínky pro vedení společného řízení přestupků více podezřelých dané ustanovením § 88 odst. 2 zákona o přestupcích, a to že „*tyto přestupky spolu souvisejí, jejich skutková podstata se týká porušení právních povinností vyskytujících se ve stejné oblasti veřejné správy a k jejich projednání je příslušný též správní orgán*“.

Dalším důvodem pro vedení společného řízení je subjektivní souvislost přestupků, kdy takto může být projednáno více přestupků téhož podezřelého.⁴²⁶ Skutková podstata všech přestupků se pak týká porušení právních povinností vyskytujících se ve stejné oblasti veřejné správy a k jejich projednání je příslušný též správní orgán (§ 88 odst. 1 zákona o přestupcích).

6.2.4 Průběh řízení o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*

Účastníkem řízení o přestupku upraveném daňovým řádem je obviněný (§ 68 písm. a) zákona o přestupcích). Tím může být pouze fyzická osoba, která přestupek spáchá. Jde o účastníka řízení ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. b) správního řádu, neboť se jedná o osobu, které rozhodnutí o přestupku může založit určitou povinnost.

V případě mladistvého obviněného upravuje zákon o přestupcích rovněž postavení zákonného zástupce, opatrovníka mladistvého a orgánu sociálně právní ochrany dětí, resp. jim přiznává určitá procesní práva pro zajištění ochrany práv mladistvého obviněného. Nejsou sice účastníky řízení, ale disponují řadou procesních práv.⁴²⁷

V případě řízení o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti* mám za to, že může být účastníkem řízení také poškozený podle ustanovení § 68 písm. b) zákona o přestupcích. Za porušení povinnosti mlčenlivosti se považuje i využití (zneužití) informací při správě daní pro

⁴²⁵ Např. více úředních osob v průběhu jednoho daňového řízení poruší zákonem uloženou povinnost mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob.

⁴²⁶ Např. jedna úřední osoba poruší v několika daňových řízeních zákonem uloženou povinnost mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděla o poměrech jiných osob.

⁴²⁷ Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o přestupcích se jedná o právo na vyrozumění o zahájení řízení, právo navrhnout důkazy a činit jiné návrhy po celou dobu řízení, právo na poskytnutí informací o řízení potřebných k hájení práv a oprávněných zájmů mladistvého obviněného, právo vyjádřit v řízení své stanovisko, právo nahlížet do spisu, právo účastnit se ústního jednání a být přítomen při všech úkonech v řízení, právo vyjádřit se před vydáním rozhodnutí k jeho podkladům, právo na oznámení rozhodnutí, právo podat odvolání ve prospěch mladistvého obviněného proti rozhodnutí o přestupku nebo proti rozhodnutí o schválení dohody o narovnání a právo podat žádost o obnovu řízení nebo o vydání nového rozhodnutí. Zákonný zástupce a opatrovník mladistvého obviněného má právo zvolit mladistvému obviněnému zmocněnce.

jednání přinášející prospěch osobě zavázané touto povinností nebo využití (zneužití) těchto informací pro jednání, které by mohlo způsobit někomu újmu.⁴²⁸

K tomu, aby se poškozený stal účastníkem přestupkového řízení, je důležité jeho přihlášení do řízení se svým nárokem na náhradu škody nebo vydání bezdůvodného obohacení.⁴²⁹ V daném případě si lze představit, že poškozený spolu s oznámením přestupku finančnímu úřadu doloží příslušné listiny, které prokazují, že škoda (bezdůvodné obohacení) byla způsobena v jeho majetkové sféře. Pokud se dotyčná osoba přihlásí v postavení poškozeného, ale sama nedoloží důkazní prostředky na podporu svého tvrzení, nese orgán finanční správy důkazní břemeno za účelem zjištění, zda tato osoba bude účastníkem řízení a zpravidla bude toto břemeno realizováno dotazem na dotyčnou osobu, zda disponuje podklady, že jí byla majetková škoda způsobena přestupkem právě jí a na jejím majetku. Přiznáním postavení účastníka poškozený nezískává univerzální (generální) účastenství, nýbrž jeho účastenství je omezené povahou a rozsahem práv poškozeného, o kterých se v přestupkovém řízení jedná. Nemůže tedy svým postavením a jednáním zasahovat do otázky posuzování viny a trestu obviněného z přestupků, ale toliko může zasahovat do otázek týkajících se pouze jeho nároku. Rozhodnutím může orgán finanční správy osobě, která uplatnila nárok na náhradu škody (vydání bezdůvodného obohacení), založit či zrušit určité právo, a proto je nutné poškozeného chápat jako hlavního účastníka ve vztahu k adhéznímu řízení. L. Madleňáková a L. Mičkalová dospěly k závěru, že ačkoliv se v případě poškozeného jedná o hlavního účastníka, mohou o jeho postavení vzniknout určité pochybnosti s ohledem na okolnosti daného případu⁴³⁰, a proto ustanovení § 28 správního řádu má své místo i pro vymezení poškozeného v řízení o přestupcích.⁴³¹

Z povahy přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti* nelze vyloučit, aby k jeho spáchání byla určena nebo užita konkrétní věc, jejímž odebráním (příp. odejmutím prospěchu, který pachatel získal v důsledku spáchání přestupku) by *pro futuro* došlo k

⁴²⁸ Viz BAXA, Josef in BAXA, Josef a kolektiv. *Daňový řád. Komentář. II. Díl.* Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1433.

⁴²⁹ Podle § 70 odst. 2 zákona o přestupcích, jestliže škoda a její výše byla spolehlivě zjištěna a škoda nebyla dobrovolně nahrazena, uloží správní orgán pachateli přestupku povinnost ji nahradit; jinak odkáže poškozeného s jeho nárokem na náhradu škody na soud nebo jiný příslušný orgán.

⁴³⁰ Např. dotyčná osoba se přihlásila v postavení poškozeného, ale na podporu svého tvrzení žádné důkazní prostředky nepředložila.

⁴³¹ Podrobně k postavení poškozeného v přestupkovém řízení viz MADLEŇÁKOVÁ, Lucie, MIČKALOVÁ, Lenka. Tvrzený účastník-poškozený v řízení o přestupku. *Správní právo*, [online], Ročník XLIX, číslo 7/2016, s. 458-471 [citováno 3. února 2020]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/spravni-pravo-cislo-7-2016.aspx>.

zamezení možnosti dalšího páčání tohoto přestupku.⁴³² Z toho vyplývá závěr, že účastníkem řízení o přestupku upraveném daňovým řádem může být teoreticky i vlastník věci, v praxi však toto neočekávám.

Osobami vystupujícími v přestupkovém řízení mohou být svědek, znalec či tlumočník. Tuto kategorii subjektů řízení upravuje pouze správní řád.

Ústní jednání je v řízení o přestupku institutem fakultativním. Ústní jednání musí být v řízení nařizováno jen tehdy, je-li to nezbytné pro zjištění stavu věci (např. je třeba provést výsledky obviněného, svědka apod.) a pokud je obviněný mladistvý. Ústní jednání musí být také nařízeno, pokud o to požádá obviněný a nařízení ústního jednání je nezbytné k uplatnění jeho práv. Orgán finanční správy musí pečlivě zvažovat, zda nařízení ústního jednání je skutečně nezbytné k uplatnění práv obviněného (např. obviněný nekomunikuje, žádá opakovaně o nařízení ústního jednání) a zda nemůže stejně účinně svá práva uplatnit prostřednictvím svých písemných vyjádření.⁴³³ Oznámení o zahájení řízení lze totiž spojit (v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 správního řádu) s usnesením o stanovení lhůty k navrhování důkazů a předkládání jiných návrhů (podle ustanovení § 36 odst. 1 správního řádu) spolu se stanovením lhůty, dokdy tak obviněný může činit, a se stanovením lhůty pro možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí.

Právní úprava ústního jednání v zákonu o přestupcích (§ 80 zákona o přestupcích) představuje speciální právní úpravu k právní úpravě ústního jednání ve správním řádu (§ 49 správního řádu). Tak například pokud jde o podmínky, za kterých může být ústní jednání veřejné, bude nutné vycházet z právní úpravy správního řádu.

Prostředky zajištění průběhu a účelu řízení o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti, které přicházejí v úvahu, konkrétně předvolání, předvedení, pořádková pokuta a vykázání z místa konání úkonu jsou upraveny ve správním řádu (§ 58 a násl.).

K provedení důkazů lze užít všech důkazních prostředků, které jsou vhodné ke zjištění stavu věci a které nejsou získány nebo provedeny v rozporu se zákonem. Jde zejména o listiny, ohledání, svědeckou výpověď a znalecký posudek. Důkaz listinou, důkaz ohledáním, důkaz svědeckou výpovědí a důkaz znaleckým posudkem se provádí podle správního řádu (viz § 53 až § 56).

⁴³² Tím spíš nedochází ani k zabrání náhradní hodnoty, což by mohlo následovat v případě, jestliže ten, komu náleží věc, která by mohla být zabráná, ji před zabráním zničí, poškodí, zcizí, zatají, učiní neupotřebitelnou nebo zničí, nebo jestliže jinak zabrání takové věci zmaří.

⁴³³ Podrobně viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích*. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 690.

V průběhu řízení by mohly nastat i důvody pro *přerušeni řízení* dané buď správním řádem (§ 64 a § 65), nebo speciálně upravené v přestupkovém řízení (§ 85). V souvislosti s projednávaným přestupkem *porušení povinnosti mlčenlivosti* si dokážu představit přerušeni řízení v situaci, kdy obviněný není schopen chápat smysl řízení pro přechodnou duševní poruchu, která nastala až po spáchání skutku, který je předmětem řízení, nebo pokud lze očekávat uloženi trestu obviněnému za jiný skutek v trestním řízení, přičemž správní trest, který lze uložit v řízení o přestupku, je bezvýznamný vedle trestu, jehož uloženi lze očekávat v trestním řízení.

6.2.5 Ukončení řízení o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*

Ukončit řízení o přestupcích může finanční úřad buď zastavením řízení, nebo rozhodnutím o přestupku, resp. právní mocí rozhodnutí o přestupku⁴³⁴, je-li obviněný uznán vinným.

Podle zákona o přestupcích dochází v některých případech k *zastavení řízení* z důvodů, kdy se alespoň částečně vyžaduje meritorní posouzení věci, resp. se s účinky věci pravomocně rozhodnuté rozhoduje o předmětu řízení (např. důvody spočívající v tom, že se skutek nestal nebo že není přestupkem nebo že jej nespáchal obviněný). V ostatních případech se jedná o zastavení řízení z procesních důvodů. V návaznosti na to pak právní úprava zastavení řízení rozlišuje případy, kdy se výsledné usnesení poznamená do spisu (§ 86 odst. 2 zákona o přestupcích) a nelze se proti němu odvolat, a případy, kdy se oznamuje účastníkům řízení, kteří se proti němu mohou odvolat (§ 72 správního řádu). Ve srovnání se správním řádem lze uvést, že právní úprava zastavení řízení podle § 86 zákona o přestupcích odpovídá § 66 odst. 2 správního řádu, tedy důvodům pro zastavení řízení zahájených z moci úřední.⁴³⁵

Z procesního hlediska je vydání meritorního *rozhodnutí o přestupku* samotným účelem řízení.⁴³⁶ Takové rozhodnutí musí splňovat náležitosti jak podle zákona o přestupcích (§ 93), tak podle správního řádu (§ 67 až § 69). Mezi náležitosti rozhodnutí o přestupku upraveného daňovým řádem patří výroková část rozhodnutí o přestupku, odůvodnění a poučení.

⁴³⁴ § 73 správního řádu

⁴³⁵ Viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích*. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 764.

⁴³⁶ Podrobně viz DIENSBIER, Filip. *Rozhodnutí o přestupku*. In Frumarová, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 153.

Zákon o přestupcích stanoví specifické náležitosti výrokové části rozhodnutí o přestupku. *Výroková část* rozhodnutí o přestupku, jímž se deklaruje vina obviněného, musí obsahovat náležitosti, kterými jsou identifikace obviněného, výrok o vině, výrok o trestu a výrok o náhradě nákladů řízení, příp. výrok o nároku na náhradu škody neb nároku na vydání bezdůvodného obohacení, je-li v tzv. adhézním řízení rozhodováno o nároku poškozeného na náhradu škody nebo vydání bezdůvodného obohacení.

S ohledem na podpůrné použití správního řádu je nutné v rozhodnutí uvést také označení správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal, číslo jednací, datum vyhotovení, otisk úředního razítka, jméno, příjmení a funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby (§ 69 odst. 1 správního řádu).

Pro vydání rozhodnutí o přestupku platí požadavek bezodkladného vydání⁴³⁷, přičemž maximální lhůta činí 60 dnů ode dne zahájení řízení (§94 zákona o přestupcích). Důvodová zpráva počítá s nárůstem této lhůty v případě všech důvodů vyjmenovaných v ustanovení § 71 odst. 3 písm. a) a b) správního řádu, když uvádí, že „*jde jen o specialitu ke lhůtě stanovené v návěti § 71 odst. 3 správního řádu*“.⁴³⁸ Jedná se o pořádkovou lhůtu, kdy následkem jejího uplynutí může být uplatnění některých opatření proti nečinnosti. Uvedená lhůta pro vydání rozhodnutí (a vůbec vedení řízení o přestupku) je samozřejmě omezena marným uplynutím promlčecí doby (§ 30 a násl. zákona o přestupcích), kdy zaniká odpovědnost za přestupek⁴³⁹ a rozhodnutí již tak nelze vydat.⁴⁴⁰

Pokud jde o *správní trest*, daňový řád stanoví druh a výši správního trestu, konkrétně pokuty. Podle daňového řádu lze za přestupek uložit fyzické osobě pokutu do 500 000 Kč.⁴⁴¹

V této souvislosti se nabízí otázka, zda lze uložit dle citovaného ustanovení nejen pokutu, ale i jiný druh správního trestu, který by přicházel v úvahu podle ustanovení § 35 zákona o přestupcích, zejména napomenutí.

Podle § 35 zákona o přestupcích „*lze za přestupek uložit správní trest napomenutí, pokuty, zákazu činnosti, propadnutí věci nebo náhradní hodnoty a zveřejnění rozhodnutí o přestupku*“.

⁴³⁷ Nejde tedy o lhůtu, v níž by bylo nutné rozhodnutí doručit nebo v níž by dokonce muselo rozhodnutí nabýt právní moci.

⁴³⁸ Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 212.

⁴³⁹ Viz § 29 písm. a) zákona o přestupcích.

⁴⁴⁰ Promlčecí doba v případě přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti* podle ustanovení § 30 písm. b) zákona o přestupcích činí 3 roky, neboť daňový řád v ustanovení § 246 odst. 3 stanoví horní hranici pokuty 500 000 Kč.

⁴⁴¹ Viz § 246 odst. 3 daňového řádu.

Daňový řád ve svém ustanovení jako „lex specialis“ k ustanovení § 46 odst. 1 zákona o přestupcích upravuje jako správní trest pokutu za příslušný přestupek, resp. konkretizuje horní hranici pokuty (spodní hranice není upravena).

Uložení správního trestu propadnutí věci nebo náhradní hodnoty není výslovně daňovým řádem vyloučeno, a je tak možné rozhodnout o propadnutí věci patřící pachateli v případě, kdy tímto propadnutím by *pro futuro* došlo k zamezení možnosti dalšího páchání (opakování) daného přestupku. Vzhledem k charakteru přestupku není namístě propadnutí náhradní hodnoty, jež supluje věc, která by mohla být prohlášena za propadlou, avšak pachatel ji před uložením tohoto trestu zničil či poškodil apod.

Možnost uložit zákaz činnosti a zveřejnění rozhodnutí o přestupku není výslovně daňovým řádem upravena, proto takový druh správního trestu nelze uložit (srov. § 47 odst. 2 věta první a § 50 odst. 1 věta první zákona o přestupcích).

Pokud jde o napomenutí, daňový řád tento správní trest nevylučuje, takže pokud finanční úřad (orgán finanční správy) zejména shledá, že „řešený“ přestupek vykazuje nižší míru společenské škodlivosti, má zde tento správní trest své místo.⁴⁴² Přestupkový zákon také po orgánu finanční správy vyžaduje, aby při ukládání napomenutí upozornil osobu, která byla uznána vinnou, na důsledky protiprávního jednání, jež jí podle zákona hrozí, pokud by se i v budoucnu dopouštěla podobného jednání.⁴⁴³

Pokud je však porušení povinnosti zachovávat zákonem uloženou mlčenlivost natolik společensky škodlivé, že je namístě uložit pokutu, nelze potom napomenutí uplatnit.⁴⁴⁴

Upuštění od uložení správního trestu (§ 43 zákona o přestupcích), příp. podmíněné upuštění od uložení správního trestu (§ 42 zákona o přestupcích) daňový řád nevylučuje, proto za podmínek stanovených zákonem o přestupcích je možné k aplikaci těchto institutů orgány finanční správy přistoupit.⁴⁴⁵ Mimořádné snížení výměry pokuty (§ 44 zákona o přestupcích) možné není, neboť zmíněný zákon upravující skutkovou podstatu přestupku neupravuje dolní hranici sazby pokuty.

Pokud jde o *výrok o náhradě nákladů řízení*, podle zákona o přestupcích uloží správní orgán obviněnému, který byl uznán vinným, povinnost nahradit náklady řízení paušální částkou (§ 95 odst. 1, věta první). Právní úprava navazuje na ustanovení § 79 odst. 5

⁴⁴² K tomu blíže Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 172.

⁴⁴³ Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 172.

⁴⁴⁴ § 36 zákona o přestupcích: „Správní trest lze uložit samostatně nebo spolu s jinými správními tresty; napomenutí nelze uložit spolu s pokutou.“

⁴⁴⁵ Blíže viz SLÁDEČEK, Vladimír. Správní tresty za přestupky a principy jejich ukládání in FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 86-87.

správního řádu, který uvádí, že výši paušální částky stanoví prováděcí předpis. Tím je vyhláška č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení.

Uložit povinnost nahradit náklady řízení však nelze, pokud je vydáván příkaz jako první úkon v řízení (§ 150 odst. 4, poslední věta, správního řádu).

6.2.6 Opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutí o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*

To, co jsem uvedla k opravným a dozorčím prostředkům proti rozhodnutí o přestupku upravených zákonem o omezení plateb v hotovosti, zákonem o účetnictví a zákonem o evidenci tržeb, je zásadně použitelné i pro opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutí o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*.

Bližší bych se proto zastavila jen *u zásady ne bis in idem*, také již blíže shora uvedené, kdy jsem se mimo jiné i zmiňovala o pravidlech, resp. podmínkách pro případný souběh přestupkového řízení a trestního stíhání.

V této souvislosti se nabízí otázka, zda je přípustné souběžné ukládání správního trestu za přestupek podle ustanovení § 246 daňového řádu a sankce podle trestního zákoníku, resp. zda pravomocné rozhodnutí v jednom z těchto řízení zakládá překážku *rei iudicatae* pro řízení druhé.

Trestným činem, jehož spáchání by spočívalo v porušení povinnosti mlčenlivosti, může být trestný čin neoprávněného nakládání s osobními údaji (§ 180 trestního zákoníku)⁴⁴⁶, zneužití pravomoci úřední osoby (§ 329 trestního zákoníku)⁴⁴⁷ nebo maření úkolu úřední osoby z nedbalosti (§ 330 trestního zákoníku).⁴⁴⁸

Mám za to, že protispolečenské jednání spočívající v porušení zákonem stanovené mlčenlivosti představuje porušení práva na informační sebeurčení, jež je součástí práva na

⁴⁴⁶ § 180 odst. 2 trestního zákoníku: „Stejně bude potrestán, kdo, byť i z nedbalosti, poruší státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti tím, že neoprávněně zveřejní, sdělí nebo zpřístupní třetí osobě osobní údaje získané v souvislosti s výkonem svého povolání, zaměstnání nebo funkce, a způsobí tím vážnou újmu na právech nebo oprávněných zájmech osoby, jíž se osobní údaje týkají.“

⁴⁴⁷ § 329 odst. 1 trestního zákoníku: „Úřední osoba, která v úmyslu způsobit jinému škodu nebo jinou závažnou újmu anebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch a) vykonává svou pravomoc způsobem odporujícím jinému právnímu předpisu, b) překročí svou pravomoc, nebo c) nesplní povinnost vyplývající z její pravomoci, bude potrestána odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo zákazem činnosti“.

⁴⁴⁸ § 330 odst. 1 trestního zákoníku: „Úřední osoba, která při výkonu své pravomoci z nedbalosti zmaří nebo podstatně ztíží splnění důležitého úkolu, bude potrestána odnětím svobody až na jeden rok nebo zákazem činnosti.“

soukromí⁴⁴⁹, přičemž cílem právní úpravy daňového řádu i trestního zákona ve vztahu k porušení povinnosti mlčenlivosti je právě ochrana před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o osobě daňového subjektu.

Dle testu dostatečně úzké věcné souvislosti tak mám za to, že obě řízení (přestupkové i trestní) sledují jeden cíl, jeden aspekt protispolečenského jednání, nikoliv více se vzájemně doplňujících cílů. Mám tak za to, že orgány finanční správy nemohou vést přestupkové řízení o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti* bez ohledu na to, zda proběhlo, probíhá či bude probíhat trestní řízení ohledně některého z výše uvedených trestných činů, jehož spáchání spočívá v porušení povinnosti mlčenlivosti. Stejně právem chráněné hodnoty – zájem na respektování (ochraně) práva na informační sebeurčení - nepřipouští vést dvojí řízení o tomtéž skutku.

Neboť se upřednostňuje rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení před rozhodnutím správního orgánu, měly by orgány finanční správy v případě, že dojdou k závěru, že by mohlo jít o trestný čin, namísto zahajování řízení o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti* podávat trestní oznámení orgánům činným v trestním řízení.

6.2.7 Výkon rozhodnutí o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti*

Jak jsem už uvedla v předchozí podkapitole, správní rozhodnutí, kterým je někomu orgány finanční správy ukládána povinnost, je vykonatelné tehdy, jestliže je v právní moci a zároveň uplynula lhůta pro splnění povinnosti. Výkon pravomocného a vykonatelného rozhodnutí (správní exekuce) slouží k vynucení splnění povinnosti osobou, které byla správním rozhodnutím uložena povinnost, pokud tuto povinnost nesplní dobrovolně.

Vzhledem k charakteru správních trestů ukládaných orgány finanční správy za přestupek *porušení povinnosti mlčenlivosti* může být přistoupeno k exekuci na peněžitá plnění, pokud nedošlo k úhradě platební povinnosti dobrovolně ve lhůtě určené v příslušném exekučním titulu. Správní exekuce na peněžitá plnění uložená v přestupkovém řízení je upravena v daňovém řádu, na který správní řád v zásadě pouze odkazuje.⁴⁵⁰

Ať již uložilo platební povinnost (pokutu) v přestupkovém řízení Odvolací finanční ředitelství nebo Generální finanční ředitelství, vykonává správu placení této povinnosti

⁴⁴⁹ Viz čl. 10 odst. 3 Listiny základních práv a svobod: „Každý má právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě.“

⁴⁵⁰ Viz § 106 správního řádu. Správní exekuci na peněžitá plnění upravuje daňový řád v ustanoveních § 175-§ 232 daňového řádu.

finanční úřad. Podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. e) zákona o Finanční správě vybírá a vymáhá peněžité plnění, která uložily orgány finanční správy, finanční úřad. Mám tak za to, že toto ustanovení zákona o Finanční správě představuje *lex specialis* k ustanovení § 106 odst. 1 správního řádu, jež stanoví, že zákon může stanovit, že exekučním správním orgánem je správní orgán, který vydal rozhodnutí v prvním stupni.

V rozsahu správy placení peněžité povinnosti pak finanční úřad získává postavení správce daně, neboť z ustanovení § 106 odst. 3 správního řádu vyplývá, že pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se postupuje podle daňového řádu, který upravuje postup při správě daní.

V takovém případě hovoříme o kompetenční dělené správě, což znamená, že jeden orgán veřejné moci (Odvolací finanční ředitelství nebo Generální finanční ředitelství) uložil nedaňovou platební povinnost podle nedaňové právní úpravy, ale placení této povinnosti vykonává jiný orgán veřejné moci (finanční úřad) podle daňového řádu.⁴⁵¹

6.2.8 Dílčí závěr

K procesní úpravě řízení o přestupku *porušení povinnosti mlčenlivosti* musím uvést, že pokud daňový řád nestanoví jinak, použijí se ustanovení o obecných podmínkách odpovědnosti, o druhích správních trestů a ochranných opatřeních a jejich ukládání a o postupu projednávání přestupků správními orgány, včetně postupu před zahájením přestupku před zahájením řízení o přestupku uvedená v přestupkovém zákoně. Výše popsané přestupkové řízení demonstruje poměrně silně zastoupenou procesní úpravu odchylnou od správního řádu především obsaženou v přestupkovém zákoně.

U jednotlivých institutů jsem ukázala, že tam, kde daňový řád či přestupkový zákon upravuje odchylky od právní úpravy obsažené ve správním řádu, není možné postupovat jen podle těchto procesních odchylek, ale je nutné vzájemné propojení těchto odchylek s obecnou úpravou. Ve vztahu těchto právních předpisů se uplatní pravidlo *lex specialis derogat legi generali*, kdy speciálním právním předpisem je daňový řád (procesní odchylky v podobě např. věcné a místní příslušnosti správních orgánů) vůči zákonu o přestupcích a zákon o přestupcích (procesní odchylky v podobě např. vymezení účastníků řízení, specifika ústního jednání,

⁴⁵¹ K tomu podrobně viz např. ŠIMEK, Karel. In BAXA, Josef a kolektiv. *Daňový řád. Komentář. II. Díl*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 997 nebo ALEXA, Karel. *Lhůty při správě daní*, Nakladatelství Aleš Čeněk, Plzeň, 2014, s. 28.

důkazní prostředek tzv. výslech obviněného, specifika společného řízení apod.) vůči správnímu řádu.

S ohledem na subsidiární funkci správního řádu platí, že nestanoví-li daňový řád upravující skutkovou podstatu přestupku nebo přestupkový zákon jinak, použijí se ustanovení správního řádu.

Uplatňování principu subsidiarity procesních předpisů v řízení o přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti upraveném daňovým řádem:



K aplikaci jednotlivých částí správního řádu v přestupkovém řízení o přestupku upraveném daňovým řádem je zásadně použitelné i shrnutí (dílčí závěr) v předchozí podkapitole.

7 Aplikace správního řádu orgány finanční správy v průběhu cenové kontroly

Cenovou kontrolu lze stručně vymezit jako specifickou *činnost* Specializovaného finančního úřadu jakožto vykonavatele veřejné správy, jehož působnost k výkonu cenové kontroly je stanovena zákonem⁴⁵², vůči nepodřízeným osobám, jež spočívá zejména ve zjišťování a hodnocení skutečného stavu a jeho porovnávání se stavem žádoucím a - pokud je třeba- v užití opatření směřující k nápravě zjištěného vadného stavu.⁴⁵³

V rámci cenové kontroly dochází k realizaci (veřejno)právního vztahu, kdy na jedné straně vystupuje kontrolující správní orgán (Specializovaný finanční úřad) jakožto vykonavatel veřejné správy, a na druhé straně kontrolovaný, který stojí mimo hierarchii veřejné správy. Obsahem tohoto vztahu je pak souhrn vzájemných práv a povinností.

Kontrola cen se vztahuje na výrobky, výkony, práce a služby (dále jen „zboží“) pro tuzemský trh, včetně cen zboží z dovozu a cen zboží určeného pro vývoz.⁴⁵⁴

Z doktrinálního hlediska lze výše uvedenou činnost nazvat správním dozorem.⁴⁵⁵ Jak vyplývá z výše uvedeného, i v rámci cenové kontroly se rozlišuje fáze zjišťovací a hodnotící a fáze nápravná.

Cenová kontrola je především *zjišťovací a hodnotící proces*, jehož cílem je zjištění aktuálního stavu, jeho hodnocení a porovnání se stavem žádoucím (odpovídajícím platným právním předpisům).

⁴⁵² Viz § 3 odst. 1 zákona č. 265/1991 Sb. o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon č. 265/1991 Sb.“).

⁴⁵³ § 14 odst. 2 zákona č. 526/1990 Sb., zákona o cenách, ve znění pozdějších předpisů: „Cenová kontrola spočívá a) ve zjišťování, zda prodávající nebo kupující neporušují ustanovení tohoto zákona a cenové předpisy, b) v ověřování správnosti předkládaných podkladů pro potřeby vyhodnocování vývoje cen, regulace cen a pro řízení o porušení cenových předpisů, c) v kontrole plnění opatření uložených k nápravě, d) ve zjišťování, zda poskytovatel platebních služeb neporušuje ustanovení zákona upravujícího platební styk týkající se výše úplaty za služby poskytované v rámci základního platebního účtu.“

⁴⁵⁴ Viz § 1 odst. 1 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁵⁵ K pojmu správního dozoru a jeho znakům srov. SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI Wolters Kluwer, 2013, s. 229-238; KOPECKÝ, Martin. *Správní právo-obecná část*. Praha: C.H. Beck, 2019, s. 204-213; STAŠA, Josef in HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo. Obecná část*. 9. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016, s. 201-213.

7.1 Fáze zjišťovací a hodnotící

V rámci kontrolního procesu *zjišťuje* kontrolní orgán skutečný stav věci, tj. jak kontrolovaná osoba plní povinnosti, které jí vyplývají z právních předpisů⁴⁵⁶ nebo které jí byly uloženy na základě právních předpisů.

Cenovou kontrolu provádí Specializovaný finanční úřad podle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách“).⁴⁵⁷ Procesních ustanovení k výkonu cenové kontroly však uvedený zákon obsahuje poskrovnu. V souladu s ustanovením § 178 správního řádu⁴⁵⁸ stanoví zákon o Finanční správě, že nadřízeným správním orgánem Specializovaného finančního úřadu je Odvolací finanční ředitelství.⁴⁵⁹

Z ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „kontrolní řád“) plyne, že se působnost tohoto zákona vztahuje právě i na postup orgánů moci výkonné, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy při kontrole činnosti právnických a fyzických osob. Z toho plyne, že i na výkon cenové kontroly, kdy se jedná nepochybně o výkon vrchnostenské veřejné správy, se použije kontrolní řád, pokud zákon o cenách nestanoví jinak.

Ustanovení § 28 kontrolního řádu pak upravuje vztah ke správnímu řádu, když stanoví, že se při kontrole postupuje podle správního řádu, pokud zákon nestanoví jinak. Pro výkon cenové kontroly, která je výkonem působnosti v oblasti vrchnostenské veřejné správy vůči právnickým a fyzickým osobám stojícím mimo veřejnou správu, to neznamená nic jiného než to, co uvádí ustanovení § 1 odst. 2 správního řádu, resp. z tohoto ustanovení plyne subsidiární použití správního řádu.

⁴⁵⁶ Zejména se jedná o zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášku č. 450/2009 Sb., kterou se provádí zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, výměr Ministerstva financí, kterým se vydává seznam zboží s regulovanými cenami nebo cenový předpis Ministerstva zdravotnictví o regulaci cen poskytovaných zdravotních služeb nebo Nařízení Komise (ES) č. 657/2008 ze dne 10. července 2008, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1234/2007, pokud jde o podporu Společenství pro poskytování mléka a některých mléčných výrobků žákům ve školách, příp. regulační opatření pro regulaci cen v podobě nařízení krajů a obcí.

⁴⁵⁷ Viz § 14 odst. 1 zákona o cenách.

⁴⁵⁸ § 178 odst. 1 správního řádu: „Nadřízeným správním orgánem je ten správní orgán, o kterém to stanoví zvláštní zákon. Neurčuje-li jej zvláštní zákon, je jím správní orgán, který podle zákona rozhoduje o odvolání, popřípadě vykonává dozor.“

⁴⁵⁹ Ustanovení § 7 písm. a) zákona o Finanční správě: „Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližše nadřízeného finančním úřadům.“

V první fázi cenové kontroly (fáze zjišťovací a hodnotící) se nerozhoduje o právech a povinnostech kontrolovaných osob hmotné povahy⁴⁶⁰, což však neznamená, že nedochází k významným zásahům do sféry mnoha jejich práv.

Cenová kontrola není správní řízení podle ustanovení § 9 správního řádu a jejím výsledkem není rozhodnutí o právech a povinnostech.

Použitelnost správního řádu na výkon kontroly, která je výkonem působnosti v oblasti veřejné správy, vyplývá také z ustanovení § 177 odst. 2⁴⁶¹ a také z ustanovení § 158 odst. 1 správního řádu.⁴⁶² Specializovaný finanční úřad tak provádí v rámci cenové kontroly úkony, které nejsou ani rozhodnutími, ani opatřeními obecné povahy, ani veřejnoprávními smlouvami, proto lze zjednodušeně říci, že cenová kontrola je postupem podle části čtvrté správního řádu, na který se vztahují základní zásady činnosti správních orgánů.

Podle ustanovení § 154 správního řádu se při úkonech podle části čtvrté správního řádu postupuje podle ustanovení části první (základní zásady činnosti správních orgánů), *obdobně*⁴⁶³ podle vyjmenovaných ustanovení části druhé⁴⁶⁴ a třetí⁴⁶⁵ (podrobná úprava správního řízení), ale *přiměřeně*⁴⁶⁶ se použijí i další nevyjmenovaná ustanovení správního řádu, pokud jsou při konkrétním postupu potřebná.

⁴⁶⁰ KOPECKÝ, Martin. *Správní právo-obecná část*. Praha: C.H. Beck, 2019, s. 209.

⁴⁶¹ § 177 odst. 2 správního řádu: „V případech, kdy správní orgán provádí úkony, na které se nevztahují části druhá a třetí tohoto zákona, postupuje obdobně podle části čtvrté.“

⁴⁶² § 158 odst. 1 správního řádu (v části čtvrté správního řádu): „Ustanovení této části se obdobně použijí i v případě, provádí-li správní orgán jiné úkony, které nejsou upraveny v části první, třetí, páté nebo šesté anebo v této části.“

⁴⁶³ Odkaz v právním předpise slovem „obdobně“ znamená, že z jiné právní skutečnosti mají být vyvozeny stejné právní následky jako v případech, na které se odkazuje, resp. slouží pro vyjádření toho, že se určité ustanovení vztahuje na vymezené právní vztahy v plném rozsahu. (k tomu podrobně autorský kolektiv odboru vládní legislativy Úřadu vlády pod vedením JUDr. Josefa Vedrala, Ph.D. : *Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů (III. část)*, [online], [cit. 20. března 2020]. Dostupné z: https://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka_pomuckaIII.pdf s. 2-15.

⁴⁶⁴ Jedná se o ustanovení § 10 až § 13 (příslušnost správních orgánů), § 14 (vyloučení z projednávání a rozhodování věci), § 15 (vedení řízení), § 16 (jednací jazyk), § 19 až § 25 (doručování) § 26 (úřední deska), § 29 až § 31, § 33 až § 35 (procesní způsobilost, úkony právnické osoby a zastupování s výjimkou ustanovení opatrovníka), § 37 (podání), § 40 (počítání času), § 62, § 63 (pořádková pokuta a vykázaní z místa konání úkonu).

⁴⁶⁵ Jedná se o ustanovení: § 134 (řízení před kolegiálním orgánem), § 137 (podávání vysvětlení) a § 142 odst. 1 a 2 (řízení o určení právního vztahu).

⁴⁶⁶ Odkaz v právním předpise slovem „přiměřeně“ znamená, že z jiné právní skutečnosti mají být vyvozeny jen některé vybrané právní následky případu, na něž se odkazuje. Zde je potřeba provést úvahu, které právní následky se na daný případ hodí a které nikoliv (k tomu podrobně autorský kolektiv odboru vládní legislativy Úřadu vlády pod vedením JUDr. Josefa Vedrala, Ph.D. : *Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů (III.část)* [online], [cit. 20. března 2020]. Dostupné z: https://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka_pomuckaIII.pdf , s. 2-15, nebo ŠÍŇ, Zbyněk. *Tvorba práva a její pravidla*. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2000, s. 203.

Cenová kontrola podle kontrolního řádu představuje „postup“, formalizovaný proces, který se řídí stanovenými procesními pravidly a je ukončen formalizovaným výstupem (kontrolním protokolem).⁴⁶⁷ Cenová kontrola jako formalizovaný časově ohraničený postup je vymezena okamžikem jejího zahájení⁴⁶⁸ a ukončení⁴⁶⁹ a jejím formalizovaným výstupem je kontrolní protokol.

Nyní přistoupím k posouzení subsidiární aplikace správního řádu na vlastní průběh cenové kontroly.

Kontrolní řád umožňuje trojí způsob zahájení řízení. Prvním způsobem je doručení oznámení o zahájení kontroly kontrolované osobě, včetně seznamu kontrolujících nebo pověření ke kontrole, což je první kontrolní úkon, jímž se zahajuje cenová kontrola. Doručením oznámení o kontrole se aktivují procesní práva a povinnosti kontrolujících i kontrolované osoby. Kontrolovaná osoba se tak může seznámit se skutečností, jaká osoba u ní bude provádět kontrolu a může uplatnit námitku podjatosti. Vedle obecné zmínky o možnosti podání námítky podjatosti⁴⁷⁰ již kontrolní řád tuto problematiku blíže neřeší a subsidiárně se tak použije právní úprava správního řádu. Obecná úprava doručení obsažená ve správním řádu se užije pro doručování v souvislosti s cenovou kontrolou, nejen tedy pro doručování oznámení o zahájení kontroly.

Se zahájením kontroly je spojeno i právo kontrolujícího na poskytnutí nebo zaslání kontrolních podkladů a informací, jež je nezbytným předpokladem splnění povinnosti kontrolního orgánu zjistit, popsat a podklady doložit zjištěný stav věci v rozsahu nezbytném ke splnění účelu kontroly.⁴⁷¹ Mám tak za to, že s oznámením o zahájení kontroly lze spojit i vyžádání potřebných podkladů s termínem jejich poskytnutí. Pokud jde o stanovení lhůty k předložení dokladů kontrolovanou (příp. povinnou) osobou, dospěla judikatura k závěru, že ustanovení § 39 správního řádu⁴⁷² (určení lhůty k provedení úkonu) se na takové stanovení lhůty nepoužije, resp. vyslovila se pro menší formalizaci kontroly oproti správnímu řízení, kdy není zapotřebí stanovit či prodloužit lhůtu k předložení dokladů usnesením.⁴⁷³

⁴⁶⁷ VEDRAL, Josef. *K rozsahu působnosti kontrolního řádu*. ASPI, 2016, LIT212793CZ.

⁴⁶⁸ § 5 kontrolního řádu

⁴⁶⁹ § 18 kontrolního řádu

⁴⁷⁰ Viz § 10 odst. 1 písm. b) kontrolního řádu.

⁴⁷¹ Právo kontrolujícího vyplývající z § 8 písm.c) kontrolního řádu.

⁴⁷² Ustanovení nevyjmenované v § 154 správního řádu

⁴⁷³ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20.8.2015, sp.zn. 11A 199/2014 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2018, sp. zn. 4 As 92/2018.

S uvedeným právem kontrolujícího na předložení dokladů je ale spojena povinnost kontrolujícího předložit kontrolované osobě pověření ke kontrole.⁴⁷⁴ Uvedená kontrola může proběhnout „korespondenčně“, resp. na dálku tak, že zaslané podklady se vyhodnotí v sídle kontrolního orgánu, aniž by se musel kontrolující ke kontrolované osobě dostavit v případě, kdy jsou zaslané podklady dostačující, nebo na místě u kontrolovaného, kdy má kontrolovaný vedle práva na předložení pověření ke kontrole i právo na prokázání, že se jedná o kontrolující osobu uvedenou v pověření ke kontrole.⁴⁷⁵

V případě, že by zaslání oznámení o zahájení kontroly předem mohlo zmařit účel kontroly, je zahajována cenová kontrola předložením pověření ke kontrole.⁴⁷⁶ Případná změna osoby kontrolujícího neznamena zahájení nové kontroly, resp. ukončení probíhající kontroly, neboť kontrola není vázána na osobu kontrolujícího.

Cenovou kontrolu lze také zahájit prvním kontrolním úkonem bezprostředně předcházejícím předložením pověření ke kontrole.⁴⁷⁷ Pokud by po takovém kontrolním úkonu *bezprostředně* nenásledovalo předložení pověření ke kontrole, byl by takový úkon považován za úkon předcházející kontrole podle ustanovení § 3 kontrolního řádu, přičemž skutečnosti takto získané mohou sloužit jako podklad pro kontrolní zjištění, pokud se kontrolní orgán rozhodne provést cenovou kontrolu u daného subjektu.

I pro podání kontrolovaných osob platí, že se podání posuzuje podle svého skutečného obsahu bez ohledu na to, jak je označeno (§ 37 správního řádu).

Vedle řady oprávnění kontrolujícího stanovených kontrolním řádem⁴⁷⁸ stanoví zákon o cenách oprávnění kontrolujícího vyžádat si informace od prodávajícího, kupujícího či správních orgánů, jejichž povinností je informace v souvislosti s předmětem konkrétní cenové kontroly kontrolujícímu orgánu bezplatně poskytnout.⁴⁷⁹ Považuji toto ustanovení za duplicitní k právní úpravě kontrolního řádu, dle které je kontrolující oprávněn požadovat poskytnutí údajů, dokumentů a věcí vztahujících se k předmětu kontroly nebo k činnosti kontrolované osoby⁴⁸⁰ s tím, že náklady vzniklé kontrolované nebo povinné osobě v souvislosti s výkonem kontroly nesou tyto osoby.⁴⁸¹

⁴⁷⁴ Povinnost kontrolujícího vyplývající z § 10 písm.a) kontrolního řádu.

⁴⁷⁵ Viz ustanovení § 10 písm.a) kontrolního řádu.

⁴⁷⁶ Viz ustanovení § 5 odst. 2 písm. a) kontrolního řádu.

⁴⁷⁷ Viz ustanovení § 5 odst. 2 písm. c) kontrolního řádu.

⁴⁷⁸ Viz ustanovení § 7, § 8, § 11 kontrolního řádu.

⁴⁷⁹ Viz ustanovení § 12 odst. 1 zákona o cenách.

⁴⁸⁰ Ustanovení § 8 odst. 3 kontrolního řádu.

⁴⁸¹ Ustanovení § 23 odst. 2 kontrolního řádu.

Podle zákona o cenách⁴⁸² je kontrolující před zahájením cenové kontroly oprávněn zajistit důkazy potřebné pro řízení o porušení cenových předpisů v maloobchodě a ve službách i bez přítomnosti kontrolované osoby nebo osoby oprávněné jednat jménem kontrolované osoby za účasti osob zajišťujících prodej zboží nebo poskytování služby. V souvislosti s tím je dána kontrolujícímu pravomoc o těchto důkazech a průběhu cenové kontroly pořizovat zvukové a obrazové záznamy. Podle kontrolního řádu⁴⁸³ je kontrolujícímu stanovena pravomoc pořizovat obrazové a zvukové záznamy až s výkonem kontroly, tedy od zahájení (zahajování) kontroly do jejího ukončení. O úkonech předcházejících kontrole se podle kontrolního řádu pořizuje „záznam“ a protože se nehovoří jako v jiném ustanovení kontrolního řádu o „obrazovém“ či „zvukovém“ záznamu, lze dospět k závěru, že se jedná o záznam do spisu.

Kontrolní řád stanoví i povinnosti kontrolujícího⁴⁸⁴, například zjistit skutečný stav věci v rozsahu nezbytném pro dosažení účelu kontroly a doložit kontrolní zjištění potřebnými doklady.

Kontrolní řád pak stanoví tomu odpovídající práva a povinnosti kontrolované osoby.⁴⁸⁵ K zajištění realizace povinností kontrolovanou, příp. povinnou osobou, které odpovídají dozorcím oprávněním, stanoví kontrolní řád odpovědnost za přestupek. Kontrolní řád se přiklonil k tomu, že u postihu neplnění povinností kontrolované osoby (příp. i povinné osoby) převažuje trestní (sankční) aspekt nad pořádkovým, že jde o postih za to, že kontrolovaná osoba brání ve výkonu kontroly, kdy se nejedná o porušení procesní povinnosti, ale povinnosti hmotněprávní.⁴⁸⁶ Jednání spočívající v neumožnění nerušeného výkonu práv kontrolujícího a neposkytnutí potřebné součinnosti je tak konstruováno jako přestupek. Řízení o přestupku je zcela samostatným řízením, byť není vyloučeno, aby takové správní řízení probíhalo paralelně s prováděnou cenovou kontrolou. Pak je třeba rozlišovat úkony, které jsou činěny v rámci přestupkového řízení o případném vyvození odpovědnosti kontrolovaného subjektu od úkonů, které představují úkony ve věci samotné cenové kontroly.

Přestupky podle § 15 kontrolního řádu projednává Specializovaný finanční úřad, který provádí příslušnou cenovou kontrolu, v souvislosti s níž byl přestupek spáchán. V této souvislosti se nabízí otázka, zda v souvislosti s cenovou kontrolou bude moci být uložena

⁴⁸² Viz ustanovení § 14 odst. 5 zákona o cenách.

⁴⁸³ Viz ustanovení § 8 písm. d) zákona o cenách.

⁴⁸⁴ Viz ustanovení § 9 kontrolního řádu.

⁴⁸⁵ Viz ustanovení § 10, § 13 kontrolního řádu.

⁴⁸⁶ Viz Důvodová zpráva k zákonu č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), zvláštní část, s. 54.

pořádková pokuta podle ustanovení § 62 správního řádu a použit institut vykázaní z místa konání úkonu podle ustanovení § 63 správního řádu. Jedná se o prostředky k zajištění účelu a průběhu správního řízení ve smyslu § 9 správního řádu. Jak již však bylo řečeno výše, v rámci cenové kontroly jako postupu podle části čtvrté správního řádu lze obdobně postupovat také podle ustanovení § 62 a § 63 správního řádu. Osobně mám za to, že dané instituty mohou být i v průběhu cenové kontroly aplikovány, pokud někdo (zejména kontrolovaná či povinná osoba) závažně ztěžuje postup při výkonu cenové kontroly některým ze způsobů uvedených v ustanovení § 62 odst. 1 písm. a) až c) správního řádu nebo činí hrubě urážlivé podání ve smyslu ustanovení § 62 odst. 2 správního řádu nebo nepřístojným chováním ruší pořádek při ústním jednání či ohledání na místě, popřípadě při jiném úkonu podle ustanovení § 63 správního řádu, avšak pouze za předpokladu, že takovým jednáním není zároveň naplněna skutková podstata přestupku podle ustanovení § 15 kontrolního řádu. Osobně však mám za to, že takové jednání spočívající například v rušení pořádku či hrubé urážky úřední osoby při vedení cenové kontroly (proti způsobu výkonu cenové kontroly) bude spíše naplňovat skutkovou podstatu přestupku předvídaného kontrolním řádem spočívajícího v nevytvoření podmínek pro výkon kontroly nebo neumožnění kontrolujícímu výkon jeho oprávnění stanovených kontrolním řádem nebo neposkytnutí k tomu potřebné součinnosti. Uložení pokuty připadá podle mého názoru v úvahu při bezdůvodném odepření podání vysvětlení podle ustanovení § 137 správního řádu pouze v rámci úkonů před zahájením cenové kontroly. V rámci zahájené kontroly bude takové jednání vyhodnoceno jako přestupek podle kontrolního řádu za neposkytnutí součinnosti.

Kontrolující sepisuje o průběhu kontroly protokol o kontrole, jehož náležitosti jsou taxativně stanoveny v kontrolním řádu.⁴⁸⁷ Z povinných náležitostí kontrolního protokolu vyplývá, že je nutné vymezit předmět kontroly a kontrolovanou osobu, z čehož lze také dovodit, že v případě cenové kontroly jde o postup vztahující se ke konkrétní osobě a konkrétnímu předmětu kontroly (činnosti konkrétní osoby). Samotný protokol je pouze vyvolá, jsou řešeny až v navazujícím správním řízení.

Jednou z povinných náležitostí protokolu o kontrole je také poučení o možnosti podat námitky proti kontrolním zjištěním uvedeným v protokolu o kontrole s uvedením lhůty pro jejich podání a komu se podávají. S ohledem na obdobné užití § 37 správního řádu pro

⁴⁸⁷ Viz ustanovení § 12 kontrolního řádu.

náležitosti námitek platí, že z nich musí být zřejmé, kdo je činí, které cenové kontroly se týkají a co se navrhuje.

Kontrolovaná osoba může podat námitky pouze písemně, na rozdíl od správního řádu nemohou být podány ústně do protokolu, a to pouze proti kontrolnímu zjištění, nikoliv proti celému obsahu protokolu o kontrole. Námitky musí být podány ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení protokolu s možností stanovení delší lhůty v protokolu. V podaných námitkách musí být uvedeny konkrétní důvody nesouhlasu s příslušným kontrolním zjištěním.⁴⁸⁸ Námitky podané jinou než kontrolovanou osobou, podané opožděně, námitky nekonkrétní, neodůvodněné a obecné, příp. mající jinou než písemnou formu nadřízená osoba kontrolujícího zamítne.⁴⁸⁹

Rozhodování o námitkách nepředstavuje správní řízení ve smyslu ustanovení § 9 správního řádu, resp. nerozhoduje se o právech a povinnostech kontrolovaného. Jedná se o kvalifikované vypořádání námitek proti protokolu.⁴⁹⁰ Nevyhověním námitkám proti protokolu o kontrole zůstává nezměněn závěr kontroly, z něhož kontrolovanému neplynou žádné povinnosti a nijak se nedotýká práv a povinností kontrolovaného.⁴⁹¹

Nejen v souvislosti s rozhodováním o námitkách se obdobně užijí ustanovení správního řádu upravující jednací jazyk, doručování a náležitosti rozhodnutí.

Lhůtu pro vyřízení námitek, příp. její prodloužení upravuje kontrolní řád.⁴⁹² Ustanovení správního řádu o počítání času (pro počítání lhůty pro podání námitek) se použijí obdobně. Ze základních zásad činnosti správních orgánů⁴⁹³ lze vyvodit, že i při cenové kontrole právě (a nejen) v souvislosti s vyřizováním námitek je použitelné ustanovení správního řádu o ochraně před nečinností (§ 80 správního řádu).⁴⁹⁴

Cenová kontrola je ukončena marným uplynutím lhůty pro podání námitek nebo vzdáním se práva podat námitky, dnem doručení vyřízení námitek kontrolované osobě nebo dnem, ve kterém byly námitky předány k vyřízení správnímu orgánu.⁴⁹⁵

⁴⁸⁸ Viz ustanovení § 13 kontrolního řádu.

⁴⁸⁹ Viz ustanovení § 14 odst. 2 kontrolního řádu.

⁴⁹⁰ JEMELKA, Luboš. VETEŠNÍK, Pavel. LIBOSVÁR, Ondřej. *Zákon o kontrole. Komentář*. 1.vydání. Praha: C.H.Beck, 2014, s. 221.

⁴⁹¹ K tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.2.2004, sp. zn. 5 A 55/2001 (č. 567/2005 Sb. NSS).

⁴⁹² Viz ustanovení § 14 kontrolního řádu.

⁴⁹³ Jedná se o zásadu rychlosti řízení, resp. vyřizování věci bez zbytečných průtahů upravenou v ustanovení § 6 odst. 1 správního řádu.

⁴⁹⁴ K tomu např. JELÍNKOVÁ, Jitka. *Kontrolní řád. Správní řád (vybraná ustanovení). Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016, s. 178.

⁴⁹⁵ Viz ustanovení § 18 kontrolního řádu.

Zákon o cenách⁴⁹⁶ v souvislosti s bezplatným získáváním informací a podkladů od kupujících, prodávajících a správních orgánů stanoví kontrolujícím osobám, které zjišťují a využívají informace v souvislosti s předmětem konkrétní cenové kontroly, povinnost zachovávat vůči třetím osobám mlčenlivost o veškerých zjištěných skutečnostech, které by mohly vést k ohrožení oprávněných zájmů zúčastněných osob. Kontrolní řád však povinnost zachovávat mlčenlivost neváže pouze na „ohrožení oprávněných zájmů zúčastněných osob“, ale stanoví mlčenlivost o všech skutečnostech získaných v souvislosti s kontrolou, a to nejen u kontrolujících, ale také přizvaných osob, přičemž tato povinnost mlčenlivosti se vztahuje i na úkony, které předchází cenové kontrole.⁴⁹⁷

Kontrolní orgán je povinen v každé věci založit a vést spis. Vedení spisu předpokládá ustanovení § 17 správního řádu a zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, ve znění pozdějších předpisů.⁴⁹⁸ Konkrétní náležitosti vedení spisu se řídí i interními předpisy kontrolujícího orgánu.⁴⁹⁹

Nahlížení do spisu upravuje ustanovení § 38 správního řádu. Speciální právní úpravu (odchylku) představuje toliko ustanovení § 22 kontrolního řádu, jež hovoří o tom, že „z nahlížení do spisu jsou vyloučeny dokumenty nebo jejich části, z nichž lze zjistit totožnost osoby, která podala podnět ke kontrole“. Ve zbytku se při nahlížení do spisu použije ustanovení § 38 správního řádu, a to podle ustanovení § 154 správního řádu přiměřeně.

Z vyjmenovaných ustanovení části třetí správního řádu, jež se podle ustanovení § 154 správního řádu aplikují obdobně, v souvislosti s cenovou kontrolou prováděnou Specializovaným finančním úřadem připadá v úvahu podávání vysvětlení (§ 137 správního řádu), které lze využít, pokud nelze rozhodné skutečnosti zjistit jiným úředním postupem, a to i v rámci úkonů před cenovou kontrolou.

Na úkony v rámci cenové kontroly jakožto oblasti veřejné správy se vztahuje i právní úprava vyřizování stížností proti nevhodnému chování kontrolních pracovníků nebo proti postupu kontrolního orgánu, obsažená v části sedmé správního řádu, resp. v ustanovení § 175. Takovou stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správního orgánu, neposkytuje-li zákon jiný prostředek ochrany, může podat kontrolovaná či povinná osoba, příp. třetí osoba ve smyslu kontrolního řádu. Úkony při vyřizování stížností jsou

⁴⁹⁶ Ustanovení § 12 odst. 3 zákona o cenách.

⁴⁹⁷ Viz § 20 kontrolního řádu.

⁴⁹⁸ § 63 a násl.

⁴⁹⁹ V případě cenové kontroly prováděné Specializovaným finančním úřadem se jedná o Spisový řád Finanční správy České republiky ze dne 19.12.2012 v platném a účinném znění.

považovány za jiné úkony správních orgánů podle části čtvrté správního řádu, takže tam, kde právní úprava § 175 správního řádu neobsahuje speciální právní úpravu, postupuje orgán finanční správy podle části čtvrté, resp. dalších ustanovení správního řádu, na které se v části čtvrté odkazuje.⁵⁰⁰

7.2 Fáze nápravná

V případě, že při provedení cenové kontroly jsou zjištěny nedostatky, nastupuje fáze nápravná, ve které kontrolující činí úkony směřující k jejich nápravě. Za tím účelem disponuje kontrolující nápravnými prostředky. Již v kontrolním protokolu může kontrolující po kontrolované osobě požadovat podání písemné zprávy o odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou a k podání zprávy stanovit přiměřenou lhůtu.⁵⁰¹

7.3 Dílčí závěr

Onu (věcnou) působnost spočívající ve výkonu kontroly, resp. odpovědi na otázky, kdo, v jakém rozsahu a vůči komu cenovou kontrolu vykonává, upravuje zákon č. 265/1991 Sb. o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon č. 265/1991 Sb.“) a zákon o cenách.

Onen proces, resp. postup při výkonu cenové kontroly upravuje zejména kontrolní řád se subsidiárním použitím správního řádu. Situací, resp. drobných procesních odchylek cenové kontroly upravených v zákoně o cenách, jež by neupravoval také kontrolní řád, je poskrovnu.

Pokud jde o aplikaci správního řádu orgány finanční správy, který se na výkon cenové kontroly podle zákona o cenách a kontrolního řádu také subsidiárně použije, užijí se základní zásady činnosti správních orgánů (§ 2 až § 8 správního řádu), neboť ani zákon o cenách ani kontrolní řád neobsahuje úpravu odpovídající těmto zásadám.

V rámci cenové kontroly provádí orgány finanční správy vůči konkrétním adresátům úkony, které nezakládají, nemění ani neruší práva nebo povinnosti, ani neprohlašují, že určitá osoba práva nebo povinnosti má, nebo nemá. Na postup orgánů finanční správy při výkonu cenové kontroly jakožto působnosti v oblasti veřejné správy se tak subsidiárně použijí

⁵⁰⁰ K tomu podrobně VEDRAL, Josef. *Správní řád. Komentář*. II. Vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2012, s. 1395-1396.

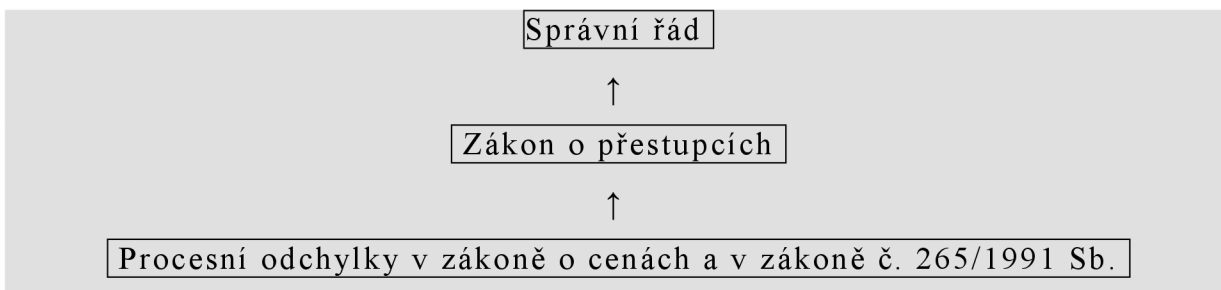
⁵⁰¹ Viz ustanovení § 10 odst. 2 kontrolního řádu.

ustanovení části čtvrté správního řádu, tedy ustanovení o tzv. jiných úkonech správních orgánů, které nejsou ani rozhodnutím, ani opatřením obecné povahy, ani veřejnoprávní smlouvou.

Subsidiární aplikace části čtvrté správního řádu fakticky znamená, že se podpůrně uplatní rovněž část druhá a třetí správního řádu, resp. jejich ustanovení se použijí při výkonu cenové kontroly *obdobně* či *subsidiárně*. Z konkrétních ustanovení části druhé a třetí správního řádu se na základě ustanovení § 154 správního řádu (ať již výslovně uvedených, či neuvedených v tomto ustanovení), užijí v souvislosti s výkonem kontrolní činnosti ustanovení o podjatosti (§14), úkonech správních orgánů a oprávněných osobách (§15), jednacím jazyku (§16), ustanovení o vedení spisu (§17) a nahlížení do spisu (§ 38), ustanovení o doručování písemností (§19 až § 26), ustanovení o úkonech účastníků řízení (§ 29 až § 31, § 33 až 35, § 37), počítání času (§ 40), pořádkové pokutě a vykázání z místa konání úkonu (§ 62 a §63) a opatřování vysvětlení (§ 137). Přednostně je však třeba použít jako *lex specialis* dílčí právní úpravu mlčenlivosti a nahlížení do spisu podle zákona o cenách (§ 12 odst. 3) a kontrolního řádu (§ 20 a § 22).

V souvislosti s prováděním cenové kontroly nelze opomenout právní úpravu vyřizování stížností podle ustanovení § 175 správního řádu s tím, že na proces vyřizování stížností je nutné s ohledem na ustanovení § 177 odst. 2 správního řádu aplikovat část čtvrtou správního řádu, což v důsledku znamená, že se podpůrně uplatní rovněž část druhá a třetí správního řádu (např. obdobné použití o jednacím jazyku, doručování, zastupování či podání nebo přiměřené použití ustanovení vedení spisu (§ 17) a nahlížení do něj (§ 38)).

Uplatňování principu subsidiarity procesních předpisů při cenové kontrole lze znázornit následovně:



8 Aplikace správního řádu orgány finanční správy v řízení o přestupcích upravených kontrolním řádem a zákonem o cenách

V souvislosti s cenovou kontrolou, o které jsem pojednala v kapitole sedmé, se rozlišují dvě skupiny přestupků. První skupina přestupků představuje jednání spočívající v neumožnění nerušeného výkonu práv kontrolujícího a neposkytnutí potřebné součinnosti kontrolovanou, příp. povinnou osobou, kdy kontrolní řád stanoví odpovědnost za přestupek v případě neplnění povinností stanovených kontrolované, příp. povinné osobě kontrolním řádem. Do druhé skupiny přestupků se řadí porušení cenových předpisů zjištěných v rámci cenové kontroly naplňující některou ze skutkových podstat přestupků uvedených v zákoně o cenách.

Byť mám za to, že jsem již v kapitole šesté demonstrovala na vybraných přestupkových řízeních vedených orgány finanční správy vztah správního řádu k zákonu o přestupcích a zvláštním zákonům upravujícím skutkové podstaty přestupků, resp. ověřila jsem existenci poměrně silně zastoupené procesní úpravy přestupkového řízení obsažené v zákonu o přestupcích, pro úplnost chci ještě pojednat o vztahu správního řádu i ke kontrolnímu řádu a zákonu o cenách, které také upravují skutkové podstaty přestupků. Byť se nevyhnu opakovat některé věci upravené shodně zákonem o přestupcích, jež jsem již uvedla v kapitole šesté, budu se snažit v této kapitole uvést spíše jen jen některá specifika s těmito přestupkovými řízeními spojená.

8.1 Aplikace správního řádu orgány finanční správy v řízení o přestupcích upravených kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly

Jak je již uvedeno výše, jednání spočívající v neumožnění nerušeného výkonu práv kontrolujícího a neposkytnutí potřebné součinnosti kontrolovanou, příp. povinnou osobou v souvislosti s cenovou kontrolou je konstruováno jako přestupek. Z povahy uložených povinností⁵⁰² vyplývá, že účelem přestupkového řízení, resp. případného správního trestu je

⁵⁰² Podle ustanovení § 10 odst. 2 kontrolního řádu lze postihovat nesplnění následujících povinností kontrolovanou osobou: 1) nevytvoření podmínek pro výkon kontroly, 2) neumožnění kontrolujícímu výkon jeho oprávnění stanovených kontrolním řádem, 3) neposkytnutí k tomu potřebné součinnosti a 4) nepodání ve lhůtě určené kontrolujícím písemnou zprávu o odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou, pokud o to kontrolující požádá. Podle ustanovení § 10 odst. 3 kontrolního řádu je povinná osoba povinna poskytnout kontrolujícímu součinnost potřebnou k výkonu kontroly, nelze-li tuto součinnost zajistit prostřednictvím kontrolované osoby. Podle ustanovení § 8 písm. f) kontrolního řádu je kontrolující oprávněn požadovat po

vynucení splnění povinností nezbytných k výkonu kontroly, resp. zajištění nerušeného průběhu kontroly a zamezení bezdůvodným průtahům.

V souvislosti s prováděním cenové kontroly je Specializovaný finanční úřad nadán pravomocí⁵⁰³ vést přestupkové řízení za porušení povinnosti kontrolovanou či povinnou osobou v průběhu cenové kontroly podle ustanovení § 15 kontrolního řádu.

Zákon o cenách ani kontrolní řád nestanoví, podle jakého právního předpisu bude vedeno řízení o přestupcích upravených v kontrolním řádu.

Stejně jako v již zmíněných přestupkových řízeních v kapitole šesté platí, že při střetu právních úprav se použije zásada speciality a zásada subsidiarity správního řádu.

S ohledem na zásadu subsidiarity správního řádu pak platí, že nestanoví-li zákon upravující skutkovou podstatu přestupku, resp. kontrolní řád a zákon o přestupcích jinak, použijí se ustanovení správního řádu.

8.1.1 Příslušnost k řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly

Zákon o přestupcích upravuje zbytkovou věcnou příslušnost pro případ, že by zvláštní zákon sám úpravu věcné příslušnosti neobsahoval.⁵⁰⁴ Místní příslušnost upravuje zákon o přestupcích⁵⁰⁵ odchylně od § 11 správního řádu. Stejně jako v přestupkových řízeních, o nichž jsem pojednala v kapitole šesté, i v případě přestupkových řízeních na úseku cenové kontroly zvláštní zákon upravuje místní příslušnost odchylně od obecné právní úpravy v zákoně o přestupcích.

V souvislosti s prováděním cenové kontroly je Specializovaný finanční úřad nadán pravomocí⁵⁰⁶ vést přestupkové řízení za porušení povinnosti kontrolovanou či povinnou osobou v průběhu cenové kontroly podle ustanovení § 15 kontrolního řádu. Daná právní úprava představuje zvláštní právní úpravu k ustanovením § 60 (věcná příslušnost) a § 62 zákona o přestupcích (místní příslušnost).

kontrolované a povinné osobě další součinnosti potřebnou k výkonu kontroly, například právě podle zákona o cenách.

⁵⁰³ Podle ustanovení § 17 kontrolního řádu projednává přestupky podle § 15 kontrolní orgán, který je příslušný k provedení kontroly, v souvislosti s nímž byl přestupek spáchán.

⁵⁰⁴ § 60 odst. 1 zákona o přestupcích: „*Nestanoví-li zákon jinak, je správním orgánem příslušným k řízení obecní úřad obce s rozšířenou působností.*“

⁵⁰⁵ 62 zákona o přestupcích.

⁵⁰⁶ Podle ustanovení § 17 kontrolního řádu projednává přestupky podle § 15 kontrolní orgán, který je příslušný k provedení kontroly, v souvislosti s nímž byl přestupek spáchán.

Vzhledem k existenci jednoho Specializovaného finančního úřadu se sídlem v Praze je vyloučena případná aplikace § 131 odst. 5 správního řádu, tedy postoupení věci z důvodu vhodnosti jinému věcně příslušnému orgánu finanční správy.

8.1.2 Úkony před zahájením řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly

Účelem fáze před zahájením řízení je zjistit, zda jsou splněny zákonné podmínky pro zahájení přestupkového řízení o určitém skutku, resp. zda zde existují skutečnosti odůvodňující zahájení přestupkového řízení.

Podezření, že byl spáchán přestupek nesplnění či neplnění procesních povinností souvisejících s cenovou kontrolou, je vlastní poznatek správního (kontrolujícího) orgánu, neboť zejména ten ví, jak kontrolovaná, příp. povinná osoba plní zákonem uložené povinnosti, tedy zda se přestupku dopouští aktivním jednáním⁵⁰⁷ nebo opomenutím takového jednání, ke kterému je (fyzická či právnická) osoba povinna.⁵⁰⁸

8.1.3 Zahájení řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly

Specializovaný finanční úřad zahájí řízení o přestupku *ex officio*, pokud dospěje k závěru, že je důvodné podezření, že určitá osoba přestupek spáchala. Zahájení řízení ovládá procesní princip oficiality. Tedy z úřední povinnosti.

Pokud považuje orgán finanční správy skutková zjištění za dostatečná, a není třeba provádět další dokazování, může jako první úkon v řízení vydat příkaz.⁵⁰⁹

Ustanovení § 81 zákona o přestupcích umožňuje použít skutečnosti zjištěné při cenové kontrole jako jediný podklad rozhodnutí o přestupku, včetně rozhodnutí formou příkazu.

Zvláštní formou příkazu a příkazního řízení je příkaz na místě.⁵¹⁰ Jeho smyslem je jednoduše a neformálně rozhodnout, resp. vydat příkaz na místě tomu, kdo se zde nachází, pokud přítomný účastník plně přizná důvody vydání příkazu. Z povahy věci také plyne, že

⁵⁰⁷ Např. bráněním vstupu do objektu.

⁵⁰⁸ Např. neposkytnutí dokumentů na výzvu kontrolujícího, nepodání písemné zprávy o odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou ve lhůtě k tomu určené kontrolujícím.

⁵⁰⁹ Vyplývá z ustanovení § 90 odst. 1 zákona o přestupcích a § 150 odst. 1 správního řádu.

⁵¹⁰ § 91 a § 92 zákona o přestupcích.

stav věci je možné považovat za prokázaný.⁵¹¹ Pokud tedy kontrolovaná osoba „na místě“ připustí, že dosud mařila výkon cenové kontroly, lze vydat příkaz na místě.

Neboť kontrolní orgán se prokazatelně domnívá, zda a jakým způsobem kontrolující osoba, příp. povinná osoba maří nerušený průběh kontroly či ji bezdůvodně protahuje, jsou zpravidla skutková zjištění dostatečná, není potřeba provádět dokazování a zahajovat „klasické“ přestupkové řízení doručením oznámení o zahájení řízení⁵¹² podezřelému z přestupku nebo ústním vyhlášením takového oznámení.

8.1.4 Průběh řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly

Účastníkem řízení o přestupku upraveným kontrolním řádem je obviněný (§ 68 písm.a) zákona o přestupcích). Tím může být každá osoba, která přestupek spáchá. Jedná se o účastníka řízení ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. b) správního řádu, neboť se jedná o osobu, které rozhodnutí o přestupku může založit určitou povinnost.

V případě mladistvého obviněného upravuje zákon o přestupcích rovněž postavení zákonného zástupce, opatrovníka mladistvého a orgánu sociálně právní ochrany dětí, resp. jim přiznává určitá procesní práva pro zajištění ochrany práv mladistvého obviněného. Nejsou sice účastníky řízení, ale disponují řadou procesních práv.⁵¹³

Veřejný zájem na řádném výkonu cenové kontroly zastupuje a hájí správní orgán. Porušením procesní povinnosti stanovené kontrolním řádem nedochází k zásahu konkrétního jednotlivce či skupiny osob v podobě majetkové škody či bezdůvodného obohacení na jejich úkor. Proto účastníkem uvedených řízení o přestupku není poškozený podle ustanovení § 68 písm. b) zákona o přestupcích.

⁵¹¹ Podrobně viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 813-814.

⁵¹² Oznámení o zahájení řízení musí obsahovat popis skutku, předběžná právní kvalifikace skutku, tj. jakou skutkovou podstatu protiprávní jednání zřejmě naplnilo (§ 78 odst. 3 zákona o přestupcích). Jak vyplývá z Důvodové zprávy k zákonu o přestupcích, předmětem řízení o přestupku je skutek popsáný v oznámení o zahájení řízení. Nesmí chybět obecné náležitosti podle správního řádu (§ 46 odst. 1) jako jsou označení finančního úřadu, jméno, příjmení, funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby. V průběhu řízení nemůže být měněn popis skutku, ale právní kvalifikace ano.

⁵¹³ Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o přestupcích se jedná o právo na vyrozumění o zahájení řízení, právo navrhnout důkazy a činit jiné návrhy po celou dobu řízení, právo na poskytnutí informací o řízení potřebných k hájení práv a oprávněných zájmů mladistvého obviněného, právo vyjádřit v řízení své stanovisko, právo nahlížet do spisu, právo účastnit se ústního jednání a být přítomen při všech úkonech v řízení, právo vyjádřit se před vydáním rozhodnutí k jeho podkladům, právo na oznámení rozhodnutí, právo podat odvolání ve prospěch mladistvého obviněného proti rozhodnutí o přestupku nebo proti rozhodnutí o schválení dohody o narovnání a právo podat žádost o obnovu řízení nebo o vydání nového rozhodnutí. Zákonný zástupce a opatrovník mladistvého obviněného má právo zvolit mladistvému obviněnému zmocněnce.

Z povahy přestupků upravených kontrolním řádem vyplývá, že k jejich spáchání není určena nebo užita konkrétní věc, jejímž odebráním (příp. odejmutím prospěchu, který pachatel získal v důsledku spáchání přestupku) by *pro futuro* došlo k zamezení možnosti dalšího páchaní uvedených přestupků.⁵¹⁴ Z toho vyplývá závěr, že účastníkem řízení o přestupku upraveném daňovým řádem není vlastník věci.

Osobami vystupujícími v přestupkovém řízení mohou být svědek, znalec či tlumočnick. Tuto kategorii subjektů řízení upravuje pouze správní řád.

Ústní jednání je v řízení o přestupku institutem fakultativním. Ústní jednání musí být v řízení nařizováno jen tehdy, je-li to nezbytné pro zjištění stavu věci (např. je třeba provést výslech obviněného, svědka apod.) a pokud je obviněný mladistvý. Ústní jednání musí být také nařízeno, pokud o to požádá obviněný a nařízení ústního jednání je nezbytné k uplatnění jeho práv. Orgán finanční správy musí pečlivě zvažovat, zda nařízení ústního jednání je skutečně nezbytné k uplatnění práv obviněného (např. obviněný nekomunikuje, žádá opakovaně o nařízení ústního jednání) a zda nemůže stejně účinně svá práva uplatnit prostřednictvím svých písemných vyjádření.⁵¹⁵ Oznámení o zahájení řízení lze totiž spojit (v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 správního řádu) s usnesením o stanovení lhůty k navrhování důkazů a předkládání jiných návrhů (podle ustanovení § 36 odst. 1 správního řádu) spolu se stanovením lhůty, dokdy tak obviněný může činit, a se stanovením lhůty pro možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí.

Právní úprava ústního jednání v zákonu o přestupcích (ustanovení § 80 zákona o přestupcích) představuje speciální právní úpravu k právní úpravě ústního jednání ve správním řádu (ustanovení § 49 správního řádu). Tak například pokud jde o podmínky, za kterých může být ústní jednání veřejné, bude nutné vycházet z právní úpravy správního řádu.

Neboť se kontrolní orgán prokazatelně domnívá, že kontrolující osoba, příp. povinná osoba maří nerušený průběh kontroly či ji bezdůvodně protahuje, jsou zpravidla skutková zjištění dostatečná, není potřeba provádět dokazování a zahajovat „klasické“ přestupkové řízení, proto mám za to, že užití *prostředků k zajištění průběhu a účelu řízení*⁵¹⁶ o přestupcích upravených kontrolním řádem je spíše výjimečné.

⁵¹⁴ Tím spíš nedochází ani k zabrání náhradní hodnoty, což by mohlo následovat v případě, jestliže ten, komu náleží věc, která by mohla být zabráná, ji před zabráním zničí, poškodí, zcizí, zatají, učiní neupotřebitelnou nebo zničitkuje, nebo jestliže jinak zabrání tokové věci zmaří.

⁵¹⁵ Podrobně viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 690.

⁵¹⁶ Předvolání, předvedení, pořádková pokuta a vykázání z místa konání úkonu jsou upraveny ve správním řádu (§58 a násl.).

K provedení důkazů lze užít všech důkazních prostředků, které jsou vhodné ke zjištění stavu věci a které nejsou získány nebo provedeny v rozporu se zákonem. Jde zejména o listiny, ohledání, svědeckou výpověď, příp. znalecký posudek. Důkaz listinou, důkaz ohledáním, důkaz svědeckou výpovědí a důkaz znaleckým posudkem se provádí podle správního řádu (viz ustanovení § 53 až § 56).

V průběhu řízení by mohly nastat i důvody pro *přerušeni řízení* dané buď správním řádem (ustanovení § 64 a § 65) nebo speciálně upravené v přestupkovém zákonu (ustanovení § 85).

8.1.5 Ukončení řízení o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly

Ukončit řízení o přestupcích může Specializovaný finanční úřad buď zastavením řízení nebo rozhodnutím o přestupku, resp. právní mocí rozhodnutí o přestupku⁵¹⁷, je-li obviněný uznán vinným.

Podle zákona o přestupcích dochází v některých případech k *zastavení řízení* z důvodů, kdy se alespoň částečně vyžaduje meritorní posouzení věci, resp. se s účinky věci pravomocně rozhodnuté rozhoduje o předmětu řízení (např. důvody spočívající v tom, že se skutek nestal nebo že není přestupkem nebo že jej nespáchal obviněný). V ostatních případech se jedná o zastavení řízení z procesních důvodů. V návaznosti na to pak právní úprava zastavení řízení rozlišuje případy, kdy se výsledné usnesení poznamená do spisu (ustanovení § 86 odst. 2 zákona o přestupcích) a nelze se proti němu odvolat, a případy, kdy se oznamuje účastníkům řízení, kteří se proti němu mohou odvolat (ustanovení § 72 správního řádu). Ve srovnání se správním řádem lze uvést, že právní úprava zastavení řízení podle ustanovení § 86 zákona o přestupcích odpovídá ustanovení § 66 odst. 2 správního řádu, tedy důvodům pro zastavení řízení zahájených z moci úřední.⁵¹⁸

Meritorní *rozhodnutí o přestupku* musí splňovat náležitosti jak podle zákona o přestupcích (ustanovení § 93), tak podle správního řádu (ustanovení § 67 až § 69). Mezi náležitosti rozhodnutí o přestupku upravených kontrolním řádem patří výroková část rozhodnutí o přestupku, odůvodnění a poučení.

⁵¹⁷ § 73 správního řádu

⁵¹⁸ Viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 764.

Zákon o přestupcích stanoví specifické náležitosti výrokové části rozhodnutí o přestupku. *Výroková část* rozhodnutí o přestupku, jímž se deklaruje vina obviněného musí obsahovat náležitosti, kterými jsou identifikace obviněného, výrok o vině, výrok o trestu a výrok o náhradě nákladů řízení. V řízeních o přestupcích upravených kontrolním řádem absentuje výrok o nároku na náhradu škody nebo nároku na vydání bezdůvodného obohacení, neboť není v tzv. adhézním řízení rozhodováno o nároku poškozeného na náhradu škody nebo vydání bezdůvodného obohacení.

Pokud jde o výrokovou část rozhodnutí o přestupcích upravených v kontrolním řádu, zastávím se u výroku o správním trestu.

Kontrolní řád stanoví druh a výši správního trestu, konkrétně pokuty. Podle kontrolního řádu lze za přestupek uložit kontrolované osobě pokutu do výše 500 000 Kč, povinné osobě do výše 200 000 Kč.⁵¹⁹

V této souvislosti se nabízí otázka, zda lze uložit dle citovaného ustanovení nejen pokutu, ale i jiný druh správního trestu, který by přicházel v úvahu podle ustanovení § 35 zákona o přestupcích, zejména napomenutí.

Podle ustanovení § 35 zákona o přestupcích „*lze za přestupek uložit správní trest napomenutí, pokuty, zákazu činnosti, propadnutí věci nebo náhradní hodnoty a zveřejnění rozhodnutí o přestupku*“.

Kontrolní řád ve svém ustanovení jako „*lex specialis*“ k ustanovení § 46 odst. 1 zákona o přestupcích upravuje jako správní trest pokutu za příslušný přestupek, resp. konkretizuje horní hranici pokuty (spodní hranice není upravena).

Uložení správního trestu propadnutí věci nebo náhradní hodnoty není sice výslovně kontrolním řádem vyloučeno, avšak k jejich spáchání není určena nebo užita konkrétní věc patřící pachateli, jejímž propadnutím by *pro futuro* došlo k zamezení možnosti dalšího páčání (opakování) uvedených přestupků. Vzhledem k charakteru přestupků by dle mého názoru proto vůbec nedošlo ke splnění podmínek podle zákona o přestupcích k uložení takového trestu.

Možnost uložit zákaz činnosti a zveřejnění rozhodnutí o přestupku není výslovně kontrolním řádem uložena, proto takový druh správního trestu nelze uložit (srov. Ustanovení § 47 odst. 2 věta první a ustanovení § 50 odst. 1 věta první zákona o přestupcích).

⁵¹⁹ Viz § 15 odst. 2 kontrolního řádu.

Správní trest *napomenutí* kontrolní řád nevyklučuje, takže pokud Specializovaný finanční úřad shledá, že „řešený“ přestupek vykazuje nižší míru společenské škodlivosti, má tento správní trest zde své místo.⁵²⁰ Přestupkový zákon také po orgánu finanční správy vyžaduje, aby při ukládání napomenutí upozornil osobu, která byla uznána vinnou, na důsledky protiprávního jednání, jež jí podle zákona hrozí, pokud by se i v budoucnu dopouštěla podobného jednání.⁵²¹

Pokud je však maření či stěžování kontrolní činnosti natolik škodlivé, že je namístě uložit pokutu, nelze potom napomenutí uplatnit.⁵²²

Upuštění od uložení správního trestu (ustanovení § 43 zákona o přestupcích), příp. podmíněné upuštění od uložení správního trestu (ustanovení § 42 zákona o přestupcích) kontrolní řád nevyklučuje, proto za podmínek stanovených zákonem o přestupcích je možné k aplikaci těchto institutů orgány finanční správy přistoupit.⁵²³ Mimořádné snížení výměry pokuty (ustanovení § 44 zákona o přestupcích) možné není, neboť zmíněný zákon upravující skutkové podstaty přestupků neupravuje dolní hranici sazby pokuty.

Co se týká *výroku o náhradě nákladů řízení*, podle zákona o přestupcích uloží správní orgán obviněnému, který byl uznán vinným, povinnost nahradit náklady řízení paušální částkou (ustanovení § 95 odst. 1, věta první). Právní úprava navazuje na ustanovení § 79 odst. 5 správního řádu, který uvádí, že výši paušální částky stanoví prováděcí předpis. Tím je vyhláška č. 520/2005 Sb., o rozsahu hotových výdajů a ušlého výdělku, které správní orgán hradí jiným osobám, a o výši paušální částky nákladů řízení.

Uložit povinnost nahradit náklady řízení však nelze, pokud je vydáván příkaz jako první úkon v řízení (ustanovení § 150 odst. 4, poslední věta).

8.1.6 Opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutí o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly

To, co jsem uvedla k opravným a dozorčím prostředkům proti rozhodnutí o přestupku upravených zákonem o omezení plateb v hotovosti, zákonem o účetnictví a zákonem o

⁵²⁰ K tomu blíže Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 172.

⁵²¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 172.

⁵²² § 36 zákona o přestupcích: „*Správní trest lze uložit samostatně nebo spolu s jinými správními tresty; napomenutí nelze uložit spolu s pokutou.*“

⁵²³ Blíže viz SLÁDEČEK, Vladimír. Správní tresty za přestupky a principy jejich ukládání in FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 86-87.

evidenci tržeb, je zásadně použitelné i pro opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutím o přestupcích upravených kontrolním řádem.

8.1.7 Výkon rozhodnutí o přestupku upraveném kontrolním řádem v souvislosti s výkonem cenové kontroly

Vzhledem k charakteru správních trestů ukládaných Specializovaným finančním úřadem za přestupky upravené kontrolním řádem může být přistoupeno k exekuci na peněžitá plnění, pokud nedošlo k úhradě platební povinnosti dobrovolně ve lhůtě určené v příslušném exekučním titulu.

Správu placení platební povinnosti (pokuty) uložené v přestupkovém řízení Specializovaným finančním úřadem vykonává tentýž finanční úřad. Podle ustanovení § 10 odst. 1 písm. e) zákona o Finanční správě vybírá a vymáhá peněžitá plnění, která uložily orgány finanční správy, finanční úřad. V souladu s ustanovením § 106 odst. 1 správního řádu je Specializovaný finanční úřad exekučním správním orgánem v případech, kdy vydal rozhodnutí v prvním stupni.

I tady lze zopakovat, že v případě takového rozštěpení procesního režimu se hovoří jako o procesní dělené správě.

8.1.8 Dílčí závěr

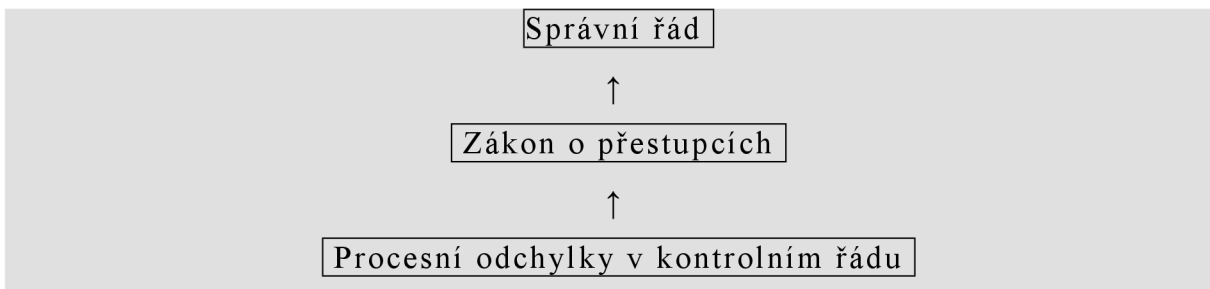
K řízení o přestupcích upravených kontrolním řádem musím uvést, že pokud kontrolní řád nestanoví jinak, použijí se ustanovení o obecných podmínkách odpovědnosti, o druzích správních trestů a ochranných opatřeních a jejich ukládání a o postupu projednávání přestupků správními orgány, včetně postupu před zahájením přestupku před zahájením řízení o přestupku uvedená v přestupkovém zákoně. Výše popsané přestupkové řízení demonstruje poměrně silně zastoupenou procesní úpravu odchýlnou od správního řádu především obsaženou v přestupkovém zákoně.

U jednotlivých institutů jsem ukázala, že tam, kde kontrolní řád či přestupkový zákon upravuje odchylky od právní úpravy obsažené ve správním řádu, není možné postupovat jen podle těchto procesních odchylek, ale je nutné vzájemné propojení těchto odchylek s obecnou úpravou. Ve vztahu těchto právních předpisů se uplatní pravidlo *lex specialis derogat legi generali*, kdy speciálním právním předpisem je kontrolní řád vůči zákonu o přestupcích a

zákon o přestupcích (procesní odchylky v podobě např. vymezení účastníků řízení, specifika ústního jednání, lhůta pro vydání rozhodnutí) vůči správnímu řádu.

S ohledem na subsidiární funkci správního řádu platí, že nestanoví-li kontrolní řád upravující skutkovou podstatu přestupku nebo přestupkový zákon jinak, použijí se ustanovení správního řádu.

Uplatňování principu subsidiarity procesních předpisů v řízení o přestupku uvedeném v kontrolním řádu lze znázornit následovně:



K aplikaci jednotlivých částí správního řádu v řízeních o přestupcích upravených kontrolním řádem je zásadně použitelné i shrnutí (dílčí závěr) v podkapitole 6.1.

8.2 Aplikace správního řádu v řízení o přestupcích podle zákona o cenách

Pokud Specializovaný finanční úřad zjistí v rámci cenové kontroly porušení cenových předpisů, resp. zjistí nedostatky, u kterých má za to, že naplňují některou ze skutkových podstat přestupků uvedených v ustanovení § 16 zákona o cenách, zahájí správní řízení podle zákona o cenách.

Ukládání správních trestů za přestupky, i když byly zjištěny v rámci cenové kontroly, dle některých názorů není správním dozorem.⁵²⁴ V odborné literatuře se však také uvádí, že fáze zjišťovací a hodnocení představuje *vlastní výkon* správního dozoru, zatímco druhá fáze zahrnující vedle uplatnění či iniciace nápravných prostředků i uplatnění sankčních prostředků navazuje na vlastní výkon správního dozoru.⁵²⁵ Lze tak uvést, že uplatnění sankčních prostředků v návaznosti na skutková zjištění vytvořená v rámci cenové kontroly lze považovat za druhou fázi správního dozoru v širokém smyslu slova.⁵²⁶

⁵²⁴ Což uvádí např. KOPECKÝ, Martin. *Správní právo-obecná část*. Praha: C.H. Beck, 2019, s. 213.

⁵²⁵ Podrobně viz HENDRYCH, Dušan. *Správní věda-Teorie veřejné správy*. Praha : ASPI Publishing, s.r.o., 2003, s. 315.

⁵²⁶ Podrobně viz HENDRYCH, Dušan. *Správní věda-Teorie veřejné správy*. Praha:ASPI Publishing, s.r.o., 2003, s. 315-317.

V návaznosti na výkon cenové kontroly dochází k realizaci oprávnění Specializovaného finančního úřadu ukládat správní tresty za přestupky. Dochází tak k formálnímu rozhodování o právech a povinnostech kontrolovaných osob.

Zákon o cenách upravuje širokou škálu přestupků.⁵²⁷

Zákon o cenách nestanoví, podle jakého právního předpisu bude vedeno řízení o přestupcích upravených v zákoně o cenách.

I tady v souladu se zásadou speciality platí, že pokud zvláštní zákon nestanoví jinak, použijí se ustanovení zákona o přestupcích na projednání přestupků upravených v zákoně o cenách.

⁵²⁷ Přestupky za porušení cenových předpisů jsou upraveny v ustanovení § 16 zákona o cenách.

Porušením cenových předpisů *prodávajícím* (fyzická, právnická nebo podnikající fyzická osoba) je: nabízení a prodej zboží v rozporu s úředně stanovenými cenami (přestupky podle § 16 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona o cenách), nebo nesplnění podmínek, na které bylo uplatnění maximální, minimální nebo pevné ceny omezeno (přestupek podle ustanovení § 16 odst. 1 písm. c) zákona o cenách).

Kupujícím (právnická nebo podnikající fyzická osoba) může dojít k porušení cenových předpisů tím, že kupuje za cenu v rozporu s úředně stanovenými cenami nebo kupuje za cenu vyšší, než odpovídá regulaci cen, pokud na úhradu této ceny čerpá prostředky ze státního rozpočtu (přestupky podle ustanovení § 16 odst. 3 písm. a) a písm. b) zákona o cenách).

Přestupek „nerespektování pravidel věcného usměrňování cen“ může spočívat u *prodávajícího* (fyzická, právnická nebo podnikající fyzická osoba) při nabízení a prodeji zboží v překročení nejvyšší povoleného nárůstu ceny kdykoliv během stanoveného období nebo překročení maximálního podílu promítnutí změn cen určených vstupů za vymezené období nebo nedodržení závazného postupu při tvorbě nebo kalkulaci ceny (přestupky podle ustanovení § 16 odst. 1 písm. d) a e) zákona o cenách).

Prodávající (fyzická, právnická nebo podnikající fyzická osoba) se dopustí přestupku, pokud nedodrží cenové moratorium, resp. v případě vyhlášení cenového moratoria sjednává ceny vyšší než jsou prohlášeny ke dni vyhlášení moratoria za nepřekročitelné (přestupek podle ustanovení § 16 odst. 1 písm. f) zákona o cenách).

Prodávající se také dopustí přestupku při nesplnění evidenčních povinností (přestupek podle ustanovení § 16 odst. 1 písm. g) zákona o cenách). Prodávající je povinen vést a uchovávat evidenci o cenách zboží tři roky po skončení platnosti ceny zboží. Za cenovou evidenci se považují doklady obsahující vymezení prodáváného zboží, způsob tvorby ceny a výši ceny tohoto zboží (viz § 11 zákona o cenách).

Prodávající se také dopustí přestupku při nesplnění povinností v označování zboží cenami (přestupek podle ustanovení § 16 odst. 1 písm. h) zákona o cenách), nebo neposkytuje spotřebiteli informaci o konečné ceně zájezdu, která má být zaplacená (přestupek podle ustanovení § 16 odst. 1 písm. i) zákona o cenách).

Kupující i prodávající (ať již fyzická, právnická či podnikající fyzická osoba) se mohou dopustit přestupku, že zneužijí svého výhodnějšího hospodářského postavení při sjednávání ceny (přestupek podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. b) zákona o cenách). Skutková podstata „zneužití výhodnějšího hospodářského postavení“ spočívá v prodeji zboží za nepřiměřeně vysokou cenu, kdy tento prodej/nákup vede k získání nepřiměřeného majetkového prospěchu. Výhodnější hospodářské postavení podle ustanovení § 2 odst. 4 zákona o cenách má prodávající nebo kupující, který při sjednávání ceny na trhu není vystaven podstatné cenové soutěži. Takové postavení umožňuje kontrolované osobě při sjednávání ceny chovat se do značné míry nezávisle na ostatních účastnících trhu a poskytuje mu možnost či příležitost ke zneužití výhodnějšího hospodářského postavení při sjednávání ceny. Zpravidla jde o takový subjekt, který disponuje značnou ekonomickou silou na příslušném trhu, která mu umožňuje udržování účinné cenové soutěže a tím i uplatňovat cenovou strategii do značné míry nezávislou na ostatních.

Prodávající či kupující se také dopustí přestupku při nesplnění informačních povinností, resp. neposkytnutí pravdivých informací cenovému orgánu (přestupek podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) zákona o cenách). Jedná se o informace a podklady, které slouží pro potřeby vyhodnocování vývoje cen, regulace cen, cenové kontroly a pro řízení o porušení cenových předpisů.

S ohledem na zásadu subsidiarity správního řádu pak platí, že nestanoví-li zákon upravující skutkovou podstatu přestupku, resp. zákon o cenách a zákon o přestupcích jinak, použijí se ustanovení správního řádu.

8.2.1 Příslušnost k řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách

Podle zákona č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon č. 265/1991 Sb.“ nebo „zákon o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen“) je Specializovaný finanční úřad nadán pravomocí na základě cenových kontrol za porušení cenových předpisů ukládat pokuty.⁵²⁸ Podle zákona o cenách projednávají přestupky podle zákona o cenách cenové kontrolní orgány, což je bezesporu i Specializovaný finanční úřad, jenž provádí cenovou kontrolu fyzických a právnických osob.⁵²⁹

Daná právní úprava představuje zvláštní právní úpravu k ustanovením § 60 (věcná příslušnost) a § 62 zákona o přestupcích (místní příslušnost).

Vzhledem k existenci jednoho Specializovaného finančního úřadu se sídlem v Brně je vyloučena případná aplikace § 131 odst. 5 správního řádu, tedy postoupení věci z důvodu vhodnosti jinému věcně příslušnému orgánu finanční správy.

8.2.2 Úkony před zahájením řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách

Podkladem pro zahájení řízení o přestupcích upravených zákonem o cenách je zejména poznatek kontrolního orgánu z vlastní úřední činnosti, což jsou zejména skutečnosti zjištěné při cenové kontrole podle zákona o cenách a kontrolního řádu, a to za podmínky, že na výkon cenové kontroly navazuje řízení o přestupku.

8.2.3 Zahájení řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách

Specializovaný finanční úřad zahájí řízení o přestupku *ex officio*, pokud dospějí k závěru, že je důvodné podezření, že určitá osoba přestupek spáchala. Zahájení řízení ovládá procesní princip oficiality.

⁵²⁸ Podle ustanovení § 3 odst. 2 citovaného zákona.

⁵²⁹ Viz § 3 odst. 1 zákona č. 265/1991 Sb.

Pokud považuje orgán finanční správy skutková zjištění za dostatečná, a není třeba provádět další dokazování, může jako první úkon v řízení vydat příkaz.⁵³⁰

Ustanovení § 81 zákona o přestupcích umožňuje použít skutečnosti zjištěné při cenové kontrole jako jediný podklad rozhodnutí o přestupku, včetně rozhodnutí formou příkazu. Na ustanovení § 81 navazuje ustanovení § 51 odst. 4 správního řádu, podle kterého „*v řízení navazujícím na výkon kontroly, ve kterém je účastníkem řízení kontrolovaná osoba, není třeba provádět protokolem o kontrole, který je podkladem rozhodnutí o přestupku, dokazování*“. Protokol o kontrole tak není nutné formálně postupem podle správního řádu provádět jako důkaz. Zmíněný postup vychází i ze skutečnosti, že se kontrolovaná osoba seznámila či byla vyzvána, aby se seznámila se všemi zjištěnými skutečnostmi v kontrolním protokolu, a není tak potřeba provádět další dokazování.

??Zvláštní formou příkazu a příkazního řízení je příkaz na místě.⁵³¹ Jeho smyslem je jednoduše a neformálně rozhodnout, resp. vydat příkaz na místě tomu, kdo se zde nachází, pokud přítomný účastník plně přizná důvody vydání příkazu. Z povahy věci také plyne, že stav věci je možné považovat za prokázaný.⁵³² Vydání příkazu na místě si tak lze představit ve skutkově jednoduchých případech porušení cenových předpisů odůvodňující uložení pokuty nejvýše 10 000 Kč, příp. 2 500 Kč u mladistvého obviněného.

Obecně je ale zjištění formalizované v protokolu pouze jedním z podkladů pro vydání rozhodnutí a po vyřízení námitek je zde možnost provést další důkazy nebo znovu provést důkazy o skutečnostech uvedených v protokolu. Lze tak správní řízení zahájit oznámením o zahájení řízení podezřelému z přestupku⁵³³, přičemž toto oznámení lze učinit i přímo na místě, kde je dozor prováděn.⁵³⁴

Více přestupků podle zákona o cenách téhož podezřelého se projednává ve společném řízení (ustanovení § 88 odst. 1 zákona o přestupcích).

8.2.4 Průběh řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách

Účastníkem řízení o přestupku upraveným zákonem o cenách je obviněný (§ 68 písm.a) zákona o přestupcích). Tím může být fyzická osoba, podnikající fyzická osoba či

⁵³⁰ Vyplývá z ustanovení § 90 odst. 1 zákona o přestupcích a § 150 odst. 1 správního řádu.

⁵³¹ § 91 a § 92 zákona o přestupcích.

⁵³² Podrobně viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 813-814.

⁵³³ § 46 správního řádu.

⁵³⁴ § 143 odst. 5 správního řádu.

???)právní osoba, která přestupek spáchá. Jedná se o účastníka řízení ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. b) správního řádu, neboť se jedná o osobu, které rozhodnutí o přestupku může založit určitou povinnost.

V případě mladistvého obviněného upravuje zákon o přestupcích rovněž postavení zákonného zástupce, opatrovníka mladistvého a orgánu sociálně právní ochrany dětí, resp. jim přiznává určitá procesní práva pro zajištění ochrany práv mladistvého obviněného. Nejsou sice účastníky řízení, ale disponují řadou procesních práv.⁵³⁵

Veřejný zájem v řízení o přestupcích zastupuje a hájí správní orgán. Porušením cenových předpisů může dojít k zásahu konkrétního jednotlivce či skupiny osob v podobě majetkové škody či bezdůvodného obohacení na jejich úkor. Proto účastníkem řízení o přestupcích podle zákona o cenách může být poškozený podle ustanovení § 68 písm. b) zákona o přestupcích.

Z povahy přestupků upravených zákonem o cenách vyplývá, že k jejich spáchání není určena nebo užita konkrétní věc, jejímž odebráním (příp. odejmutím prospěchu, který pachatel získal v důsledku spáchání přestupku) by *pro futuro* došlo k zamezení možnosti dalšího páchaní uvedených přestupků.⁵³⁶ Z toho vyplývá závěr, že účastníkem řízení o přestupcích upravených zákonem o cenách není vlastník věci.

Osobami vystupujícími v přestupkovém řízení mohou být svědek, znalec či tlumočnick. Tuto kategorii subjektů řízení upravuje pouze správní řád.

Ústní jednání je v řízení o přestupku institutem fakultativním. Ústní jednání musí být v řízení nařizováno jen tehdy, je-li to nezbytné pro zjištění stavu věci (např. je třeba provést výsledky obviněného, svědka apod.) a pokud je obviněný mladistvý. Ústní jednání musí být také nařízeno, pokud o to požádá obviněný a nařízení ústního jednání je nezbytné k uplatnění jeho práv. Orgán finanční správy musí pečlivě zvažovat, zda nařízení ústního jednání je skutečně nezbytné k uplatnění práv obviněného (např. obviněný nekomunikuje, žádá opakovaně o nařízení ústního jednání) a zda nemůže stejně účinně svá práva uplatnit

⁵³⁵ Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o přestupcích se jedná o právo na vyrozumění o zahájení řízení, právo navrhnout důkazy a činit jiné návrhy po celou dobu řízení, právo na poskytnutí informací o řízení potřebných k hájení práv a oprávněných zájmů mladistvého obviněného, právo vyjádřit v řízení své stanovisko, právo nahlížet do spisu, právo účastnit se ústního jednání a být přítomen při všech úkonech v řízení, právo vyjádřit se před vydáním rozhodnutí k jeho podkladům, právo na oznámení rozhodnutí, právo podat odvolání ve prospěch mladistvého obviněného proti rozhodnutí o přestupku nebo proti rozhodnutí o schválení dohody o narovnání a právo podat žádost o obnovu řízení nebo o vydání nového rozhodnutí. Zákonný zástupce a opatrovník mladistvého obviněného má právo zvolit mladistvému obviněnému zmocněnce.

⁵³⁶ Tím spíš nedochází ani k zabránění náhradní hodnoty, což by mohlo následovat v případě, jestliže ten, komu náleží věc, která by mohla být zabráněna, ji před zabráněním zničí, poškodí, zcizí, zatají, učiní neupotřebitelnou nebo zůžtkuje, nebo jestliže jinak zabrání tokové věci zmaří.

prostřednictvím svých písemných vyjádření.⁵³⁷ Oznámení o zahájení řízení lze totiž spojit (v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 správního řádu) s usnesením o stanovení lhůty k navrhování důkazů a předkládání jiných návrhů (podle ustanovení § 36 odst. 1 správního řádu) spolu se stanovením lhůty, dokdy tak obviněný může činit, a se stanovením lhůty pro možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí.

Právní úprava ústního jednání v zákonu o přestupcích (§ 80 zákona o přestupcích) představuje speciální právní úpravu k právní úpravě ústního jednání ve správním řádu (§ 49 správního řádu). Tak například pokud jde o podmínky, za kterých může být ústní jednání veřejné, bude nutné vycházet z právní úpravy správního řádu.

Prostředky zajištění průběhu a účelu řízení o přestupcích upravených zákonem o cenách, které přicházejí v úvahu, konkrétně předvolání, předvedení, pořádková pokuta a vykázaní z místa konání úkonu jsou upraveny ve správním řádu (§ 58 a násl.).

K provedení důkazů lze užít všech důkazních prostředků, které jsou vhodné ke zjištění stavu věci a které nejsou získány nebo provedeny v rozporu se zákonem. Jde zejména o listiny, ohledání, svědeckou výpověď, příp. znalecký posudek. Důkaz listinou, důkaz ohledáním, důkaz svědeckou výpovědí, důkaz znaleckým posudkem se provádí podle správního řádu (viz ustanovení § 53 až § 56).

V průběhu řízení by mohly nastat i důvody pro *přerušeni řízení* dané buď správním řádem (§ 64 a § 65) nebo speciálně upravené v přestupkovém řízení (§ 85).

8.2.5 Ukončení řízení o přestupku upraveném zákonem o cenách

Ukončit řízení o přestupcích může Specializovaný finanční úřad buď zastavením řízení nebo rozhodnutím o přestupku, resp. právní mocí rozhodnutí o přestupku⁵³⁸, je-li obviněný uznán vinným.

Podle zákona o přestupcích dochází v některých případech k *zastavení řízení* z důvodů, o kterých jsem se zmiňovala již v předchozí podkapitole.

Meritorní *rozhodnutí o přestupku* musí splňovat náležitosti jak podle zákona o přestupcích (§ 93) tak podle správního řádu (§ 67 až § 69). Mezi náležitosti rozhodnutí o

⁵³⁷ Podrobně viz JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, s. 690.

⁵³⁸ § 73 správního řádu.

přestupcích upravených zákonem o cenách patří výroková část rozhodnutí o přestupku, odůvodnění a poučení.

Zákon o přestupcích stanoví specifické náležitosti výrokové části rozhodnutí o přestupku. *Výroková část* rozhodnutí o přestupku, jímž se deklaruje vina obviněného musí obsahovat náležitosti, kterými jsou identifikace obviněného, výrok o vině, výrok o trestu a výrok o náhradě nákladů řízení, příp. výrok o nároku na náhradu škody nebo nároku na vydání bezdůvodného obohacení, pokud je v tzv. adhézním řízení rozhodováno o nároku poškozeného na náhradu škody nebo vydání bezdůvodného obohacení.

Pokud jde o výrokovou část rozhodnutí o přestupcích upravených v zákoně o cenách, zastavím se u výroku o správním trestu.

Zákon o cenách stanoví druh a výši správního trestu, konkrétně pokuty.⁵³⁹ Rozlišuje přestupky podle závažnosti, když za některé (méně závažné) přestupky stanoví pokutu do výše 1 000 000 Kč⁵⁴⁰ nebo ve výši jednonásobku až pětinasobku zjištěného nepřiměřeného majetkového prospěchu.⁵⁴¹ Nejprísněji postihuje zákon o cenách některé přestupky pokutou do výše 10 000 000 Kč.⁵⁴²

V této souvislosti se nabízí otázka, zda lze uložit dle citovaného ustanovení nejen pokutu, ale i jiný druh správního trestu, který by přicházel v úvahu podle ustanovení § 35 zákona o přestupcích, zejména napomenutí.

Podle § 35 zákona o přestupcích „*lze za přestupek uložit správní trest napomenutí, pokuty, zákazu činnosti, propadnutí věci nebo náhradní hodnoty a zveřejnění rozhodnutí o přestupku*“.

Zákon o cenách ve svém ustanovení jako „lex specialis“ k ustanovení § 46 odst. 1 zákona o přestupcích upravuje jako správní trest pokutu za příslušný přestupek, resp. konkretizuje horní hranici pokuty a v některých případech stanoví i spodní hranici pokuty.⁵⁴³

⁵³⁹ Viz ustanovení § 16 odst. 4 zákona o cenách.

⁵⁴⁰ Jedná se o přestupky podle ustanovení § 16 odst. 1 písm. g) až i) zákona o cenách, podle ustanovení § 16 odst. 3 písm. b) zákona o cenách a ustanovení § 16 odst. 2 písm. a) nebo c) zákona o cenách.

⁵⁴¹ Jedná se o přestupky uvedené v zákoně o cenách podle ustanovení § 16 odst. 1 písm. a) až f), podle ustanovení § 16 odst. 3 písm. a) nebo podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. b), u něhož lze výši nepřiměřeného majetkového prospěchu vyčíslit.

⁵⁴² Jedná se o přestupky uvedené v zákonu o cenách podle ustanovení § 16 odst. 1 písm. a) až f), ustanovení § 16 odst. 3 písm. a) nebo ustanovení § 16 odst. 2 písm. b), u nichž nepřiměřený majetkový prospěch vyčíslit nelze. Ustanovení o maximální výši pokuty 10 000 000 Kč dopadá i na přestupky, u nichž nepřiměřený majetkový prospěch nevznikl, avšak takový přestupek lze považovat za nejméně závažný.

⁵⁴³ Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. b) zákona o cenách se jedná se o jednonásobek zjištěného nepřiměřeného majetkového prospěchu.

Uložení správního trestu propadnutí věci nebo náhradní hodnoty není sice výslovně zákonem o cenách vyloučeno, avšak k jejich spáchání není určena nebo užita konkrétní věc patřící pachateli, jejímž propadnutím by *pro futuro* došlo k zamezení možnosti dalšího páčání (opakování) uvedených přestupků. Vzhledem k charakteru přestupků by dle mého názoru proto vůbec nedošlo ke splnění podmínek podle zákona o přestupcích k uložení takového trestu.

Možnost uložit trest *zákazu činnosti a zveřejnění rozhodnutí o přestupku* není výslovně zákonem o cenách stanovena, proto takový druh správního trestu uložit nelze (srov. § 47 odst. 2 věta první a § 50 odst. 1 věta první zákona o přestupcích).

Pokud jde o *napomenutí*, zákon o cenách tento správní trest nevylučuje, takže pokud Specializovaný finanční úřad shledá, že „řešený“ přestupek vykazuje nižší míru společenské škodlivosti, má tento správní trest zde své místo.⁵⁴⁴ Přestupkový zákon také po orgánu finanční správy vyžaduje, aby při ukládání napomenutí upozornil osobu, která byla uznána vinnou, na důsledky protiprávního jednání, jež jí podle zákona hrozí, pokud by se i v budoucnu dopouštěla podobného jednání.⁵⁴⁵

Upuštění od uložení správního trestu (§ 43 zákona o přestupcích), příp. podmíněné *upuštění od uložení správního trestu* (§ 42 zákona o přestupcích) zákon o cenách nevylučuje, proto za podmínek stanovených zákonem o přestupcích je možné k aplikaci těchto institutů orgány finanční správy přistoupit.⁵⁴⁶ Mimořádné snížení výměry pokuty (§ 44 zákona o přestupcích) je možné v případech, ve kterých zákon upravující skutkové podstaty přestupků stanoví dolní hranici sazby pokuty.

Pokud jde o *výrok o náhradě nákladů řízení*, platí to stejné, co jsme uvedla v předchozích přestupkových řízeních.

Uložit povinnost nahradit náklady řízení však nelze, pokud je vydáván příkaz jako první úkon v řízení (§ 150 odst. 4, poslední věta, správního řádu).

⁵⁴⁴ K tomu blíže Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 172.

⁵⁴⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., zvláštní část, s. 172.

⁵⁴⁶ Blíže viz SLÁDEČEK, Vladimír. Správní tresty za přestupky a principy jejich ukládání in FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha: Leges, 2017, s. 86-87.

8.2.6 Opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutí o přestupku upraveném zákonem o cenách

To, co jsem uvedla k opravným a dozorčím prostředkům proti rozhodnutí o přestupku upravených zákonem o omezení plateb v hotovosti, zákonem o účetnictví a zákonem o evidenci tržeb, je zásadně použitelné i pro opravné a dozorčí prostředky proti rozhodnutím o přestupcích upravených zákonem o cenách.

8.2.7 Výkon rozhodnutí o přestupku upraveném zákonem o cenách

Vzhledem k charakteru správního trestu (pokuty) ukládaného Specializovaným finančním úřadem za přestupky upravené zákonem o cenách může být přistoupeno k exekuci na peněžítá plnění, pokud nedošlo k úhradě platební povinnosti dobrovolně ve lhůtě určené v příslušném exekučním titulu.

Podle zákona o cenách vybírá a vymáhá pokutu orgán, který ji uložil.⁵⁴⁷ V souladu s ustanovením § 106 odst. 1 správního řádu je Specializovaný finanční úřad exekučním správním orgánem v případech, kdy vydal rozhodnutí v prvním stupni.

Správní exekuce na peněžítá plnění uložená v přestupkovém řízení je upravena v daňovém řádu, na který správní řád v zásadě pouze odkazuje.⁵⁴⁸

8.2.8 Dílčí závěr

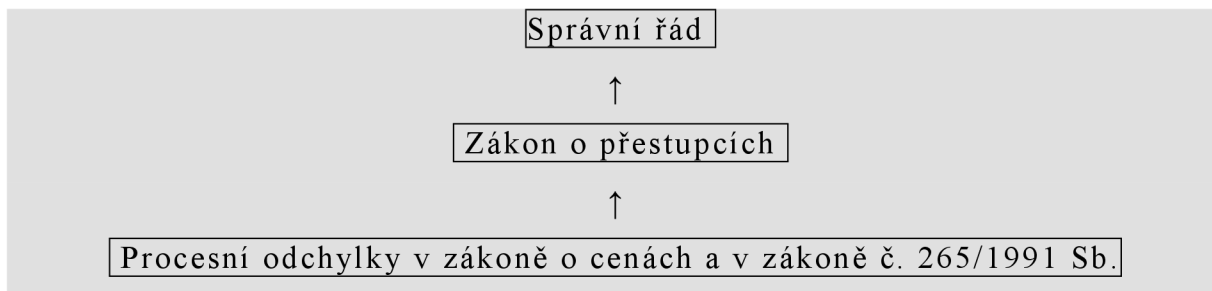
K řízení o přestupcích upravených zákonem o cenách musím uvést, že pokud zákon o cenách, příp. zákon o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen nestanoví jinak, použijí se ustanovení zákona o přestupcích.

S ohledem na subsidiární funkci správního řádu platí, že nestanoví-li zákon o cenách upravující skutkovou podstatu přestupku, příp. zákon č. 265/1991 Sb. nebo přestupkový zákon jinak, použijí se ustanovení správního řádu.

⁵⁴⁷ Viz ustanovení § 17 odst. 2.

⁵⁴⁸ Viz § 106 správního řádu. Správní exekuci na peněžítá plnění upravuje daňový řád v ustanoveních § 175-§ 232 daňového řádu.

Uplatňování principu subsidiarity procesních předpisů v řízení o přestupcích upravených v zákoně o cenách lze znázornit následovně:



K aplikaci jednotlivých částí správního řádu v řízeních o přestupcích upravených zákonem o cenách je zásadně použitelné i shrnutí (dílčí závěr) v podkapitole 6.1.

9 Aplikace správního řádu orgány finanční správy při kontrole výkonu finanční správy

I mezi orgány finanční správy existují vztahy nadřízenosti a podřízenosti. V souvislosti s tím se chci v této kapitole zaměřit na otázku, zda a případně v jakém rozsahu dochází v oblasti kontroly podřízeného orgánu finanční správy prováděné kontrolujícím (nadřízeným) orgánem k aplikaci správního řádu.

V případě kontrolní činnosti prováděné orgány finanční správy uvnitř organizace finanční správy jde o vnitřní dozorní činnost. Lze rozlišovat služební dohled v rámci konkrétního orgánu finanční správy⁵⁴⁹ a ve vztahu k podřízeným orgánům finanční správy⁵⁵⁰.

Samotný správní řád se nevztahuje na vnitřní vztahy ve veřejné správě, resp. výkon státní správy probíhající v rámci vztahů nadřízenosti a podřízenosti, neboť „*správní řád se vztahuje na postup, tedy více či méně formalizovaný proces zakončený více či méně formalizovaným výstupem, správních orgánů při výkonu tzv. vrchnostenské veřejné správy vůči tzv. dotčeným osobám, tedy osobám stojícím mimo soustavu veřejné správy, resp. osobám, které sice mohou být součástí veřejné správy, ale je vůči nim vykonávána působnost jinými správními orgány*“.⁵⁵¹ Působností v oblasti veřejné správy podle správního řádu se rozumí působnost vykonávaná vůči osobám stojícím mimo veřejnou správu. Vnitřní vztahy orgánů finanční správy se dotýkají jen orgánů finanční správy samotných, nikoliv dotčených osob.

Jak uvedl V. Sládeček, předmětem služebního dohledu jsou v zásadě všechny aspekty činnosti kontrolovaného subjektu, hodnotí se také mimoprávní hlediska (správnost, účelnost, hospodárnost apod.).⁵⁵²

Z působnosti kontrolního řádu však vyplývá, že tento zákon upravuje postup orgánů moci výkonné, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy, při kontrole činnosti orgánů moci výkonné a že kontrolní orgány postupují podle tohoto zákona rovněž při kontrole výkonu státní správy (ustanovení § 1 kontrolního řádu).

Jak však vyplývá i z důvodové zprávy ke kontrolnímu řádu⁵⁵³, musí se jednat o výkon kontroly mezi dvěma subjekty, resp. orgány moci výkonné, tj. mezi orgány finanční správy

⁵⁴⁹ Např. kontrola územních pracovišť finančního úřadu řídicí úrovní finančního úřadu.

⁵⁵⁰ Jedná se o vnitřní kontrolu finančních úřadů a Odvolacího finančního ředitelství Generálním finančním ředitelstvím.

⁵⁵¹ VEDRAL, Josef. *Kontrolní řád. Komentář*. Praha: BOVA POLYGON, 2015, s. 237-238.

⁵⁵² SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI Wolters Kluwer, 2013, s. 239.

⁵⁵³ Důvodová zpráva k zákonu č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), zvláštní část, s. 35-36.

realizované v rámci tzv. instančních vztahů nadřízenosti a podřízenosti kontrolního orgánu a kontrolovaného subjektu (orgánu). Nejedná se o jakousi „ryze vnitřní“ kontrolu uvnitř jednoho orgánu finanční správy (např. kontrola územních pracovišť jednoho finančního úřadu „řídící“ úrovní tohoto finančního úřadu).

A jak již jsem uvedla dříve, ustanovení § 28 kontrolního řádu zakotvuje pravidlo, že nestanoví-li zákon jinak, postupuje se při kontrole podle správního řádu. Takovou kontrolou je i kontrola státní správy podle ustanovení § 1 odst. 2 kontrolního řádu. Lze tak souhlasit s J. Vedralem, že „*kontrolní řád prostřednictvím § 28 rozšiřuje (nepřímou) věcnou působnost správního řádu, který by se jinak sám o sobě na kontrolu státní správy nepoužil...*“.⁵⁵⁴

Kontrolní řád stanoví také v ustanovení § 19 obecné zmocnění kontrolujícímu při kontrole výkonu státní správy ukládat opatření k odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou. Zároveň se zde uvádí, že opatření k odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou se uvede v protokolu o kontrole.

Je tak zřejmé, že i v případě kontroly státní správy resp. finanční správy jde o formalizovaný časově ohraničený postup vymezený okamžikem jejího zahájení a ukončení a jejím formalizovaným výstupem je kontrolní protokol, přičemž nedostatky zjištěné při výkonu státní správy a pokyny ke zjednání nápravy se neřeší neformálně, ale uvedou se ve zmíněném protokolu. Kontrolovaná osoba (podřízený orgán finanční správy) má pak povinnost opatření k odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou plnit. Kontrolující orgán má také pravomoc požadovat, aby kontrolovaný ve lhůtě k tomu určené podal kontrolujícímu písemnou zprávu o odstranění nebo prevenci zjištěných nedostatků.⁵⁵⁵

V rámci kontroly státní (finanční) správy provádí orgány finanční správy vůči konkrétním adresátům úkony, které nezakládají, nemění ani neruší práva nebo povinnosti ani neprohlašují, že určitá osoba práva nebo povinnosti má nebo nemá. Na postup orgánů finanční správy při výkonu kontroly státní správy se tak subsidiárně použijí ustanovení části čtvrté správního řádu, tedy ustanovení o tzv. jiných úkonech správních orgánů, které nejsou ani rozhodnutím, ani opatřením obecné povahy ani veřejnoprávní smlouvou.

Subsidiární aplikace části čtvrté správního řádu fakticky znamená, že se podpůrně uplatní rovněž část druhá a třetí správního řádu, resp. jejich ustanovení se použijí při výkonu kontroly státní správy *obdobně* či *subsidiárně*. Z konkrétních ustanovení části druhé a třetí správního řádu se na základě ustanovení § 154 správního řádu (ať již výslovně uvedených či

⁵⁵⁴ VEDRAL, Josef. *Kontrolní řád. Komentář*. Praha: BOVA POLYGON, 2015, s. 240-241.

⁵⁵⁵ Jak vyplývá z ustanovení § 10 odst. 2 kontrolního řádu.

neuvezených v tomto ustanovení), užíjí při výkonu kontrolní činnosti ustanovení o podjatosti (ustanovení § 14), úkonech správních orgánů a oprávněných osobách (ustanovení § 15), jednacím jazyku (ustanovení § 16), ustanovení o vedení spisu (ustanovení § 17) a nahlížení do spisu (ustanovení § 38), ustanovení o doručování písemností (ustanovení § 19 až § 26), ustanovení o úkonech účastníků řízení (ustanovení § 29 až § 31, § 33 až 35, § 37), počítání času (ustanovení § 40), pořádkovou pokutu a vykázání z místa konání úkonu (ustanovení § 62 a § 63) a opatřování vysvětlení (ustanovení § 137).

Pokud jde o jednání kontrolovaného (orgánu finanční správy jako vykonavatele státní správy) spočívající v neplnění povinností stanovených kontrolním řádem, resp. v jednání spočívajícím v neumožnění nerušeného výkonu práv kontrolujícího a neposkytnutí potřebné součinnosti a naplňující skutkovou podstatu přestupku podle ustanovení § 15 kontrolního řádu, mám za to, že vedle obecné právní úpravy, resp. existence generální kompetenční normy v zákoně o Finanční správě spočívající v pravomoci Generálního finančního ředitelství provádět řízení o správních deliktech⁵⁵⁶, absentuje zákonné zmocnění pro projednání uvedených přestupků s podřízenými orgány finanční správy. Osobně mám za to, že takové jednání naplňující skutkovou podstatu přestupku podle ustanovení § 15 kontrolního řádu je spíše případným projevem nefungujícího vztahu nadřízenosti a podřízenost mezi kontrolujícím a kontrolovaným orgánem finanční správy a měla by se řešit jinou cestou než vedením přestupkového řízení (např. postupem dle služebního zákona v rámci služebního hodnocení státního zaměstnance (představeného), odvoláním ze služebního místa přestaveného apod.).

9.1 Dílčí závěr

Mám za to, že z práva Generálního finančního ředitelství řídit finanční úřady a Odvolací finanční ředitelství, plyne i jeho právo je kontrolovat.

Kontrolní řád v ustanovení § 28 rozšiřuje působnost správního řádu i na *kontrolu výkonu finanční správy*, resp. na vztahy uvnitř finanční správy (vztahy nadřízenosti a podřízenosti). Neboť kontrolní řád neobsahuje právní úpravu odpovídající základním zásadám činnosti správních orgánů, plně se užije část první správního řádu (ustanovení § 2 až § 8 správního řádu), dále se subsidiárně užije část čtvrtá správního řádu, což fakticky znamená, že

⁵⁵⁶ § 4 odst. 1 písm. b) zákona o Finanční správě.

se podpůrně uplatní rovněž část druhá a třetí správního řádu., resp. jejich ustanovení se použijí při výkonu kontroly státní správy *obdobně* či *subsidiárně*.

10 Aplikace správního řádu orgány finanční správy při postupu podle zákona o svobodném přístupu k informacím

V souvislosti s aplikací správního řádu orgány finanční správy musím zmínit i pravomoc orgánů finanční správy zveřejňovat povinné informace⁵⁵⁷, vyřizovat žádosti o poskytnutí informací a příslušné nápravné prostředky⁵⁵⁸ a uplatňovat úhradu nákladů⁵⁵⁹, vyřizovat žádosti odkazem na poskytnutou informaci⁵⁶⁰ a zpracovávat a zveřejňovat výroční zprávy⁵⁶¹ podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění p.p. (dále jen „zákon o svobodném přístupu k informacím“).

Při poskytnutí informací postupuje orgán finanční správy jakožto povinný subjekt v podstatě výlučně podle zákona o svobodném přístupu k informacím, který obsahuje relativně ucelenou a komplexní procedurální úpravu odlišnou od správního řádu a který až na výjimky použitelnost správního řádu vylučuje ve svém § 20 odst. 4.

Jinak řečeno, vymezení vztahu mezi správním řádem a postupem podle zákona o svobodném přístupu k informacím obsahuje ustanovení § 20 odst. 4 zákona o svobodném přístupu k informacím. Citované ustanovení výslovně stanoví případy, kdy se použijí ustanovení správního řádu, přičemž „*v ostatním se správní řád nepoužije*“.

Podle tohoto ustanovení se tak při jakémkoliv postupu dle tohoto zákona aplikují základní zásady činnosti správních orgánů⁵⁶², ustanovení o ochraně před nečinností⁵⁶³ a ustanovení o určení nadřízeného správního orgánu⁵⁶⁴ a ustanovení o přezkumném řízení v rozsahu právní úpravy přezkoumávání rozhodnutí nadřízeného orgánu Úřadem pro ochranu osobních údajů.⁵⁶⁵ Dále se správní řád výslovně použije pro rozhodnutí o odmítnutí žádosti, pro odvolací řízení, pro vykonatelnost příkazu poskytnout informace a v řízení o stížnosti pro počítání lhůt, doručování a náklady řízení.

⁵⁵⁷ Povinné informace zveřejňují orgány finanční správy v souladu s ustanovení § 5 zákona o svobodném přístupu k informacím.

⁵⁵⁸ Podle ustanovení § 13 až 16a zákona o svobodném přístupu k informacím. Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady jako povinné subjekty ve smyslu zákona o svobodném přístupu k informacím jsou povinny poskytovat informace vztahující se k jejich působnosti vymezené zvláštními právními předpisy, a to za podmínek stanovených zákonem o svobodném přístupu k informacím.

⁵⁵⁹ Podle ustanovení § 17 zákona o svobodném přístupu k informacím

⁵⁶⁰ Podle ustanovení § 6 zákona o svobodném přístupu k informacím

⁵⁶¹ Podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o svobodném přístupu k informacím zveřejňuje finanční správa ve výroční zprávě o činnosti informace o poskytování informací za předcházející rok.

⁵⁶² § 2 až § 8 správního řádu

⁵⁶³ § 80 správního řádu

⁵⁶⁴ § 178 správního řádu

⁵⁶⁵ Přezkumné řízení vedené Úřadem pro ochranu osobních údajů podle ustanovení § 16b zákona o svobodném přístupu k informacím.

Souhlasím s názorem⁵⁶⁶, že provázanost zákona o svobodném přístupu k informacím a správního řádu se nepodařilo upravit vhodně a omezená aplikovatelnost správního řádu vyvolává spíše problémy a výkladové pochybnosti. Tyto jsou často překonávány rozhodovací činností zejména správních soudů.

Podle ustanovení § 20 odst. 4 písm. a) zákona o svobodném přístupu k informacím se správní řád vztahuje na *vydání* rozhodnutí o odmítnutí žádosti o informaci.⁵⁶⁷ Citované ustanovení však nedává jasnou odpověď na otázku, zda má být správní řád použit pouze pro samotné rozhodnutí nebo i na celé řízení, které jeho vydání předchází. Je však těžko představitelné, že by v patnáctidenní lhůtě pro vydání rozhodnutí bylo možné realizovat formalizovaný postup podle správního řádu včetně možnosti dát prostor žadateli vyjádřit se k podkladům shromážděným pro vydání rozhodnutí podle ustanovení § 36 odst. 3 správního řádu nebo realizovat právo nahlížet do spisu podle ustanovení § 38 správního řádu. Projednání shromáždění příslušných podkladů a nahlížení do příslušných dokumentů ve správním spise žadatelem by dle mého názoru negovalo, resp. mohlo v některých případech negovat smysl rozhodnutí o odmítnutí žádosti. Můžu toto uvést na konkrétním příkladě, kdy jsem se v praxi setkala se snahou daňového subjektu obejít zákonem stanovenou mlčenlivost orgánů finanční správy cestou žádostí podle zákona o svobodném přístupu k informacím.⁵⁶⁸ Tento názor podporuje i závěr poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu⁵⁶⁹, jenž dospěl k závěru, že žadatelům o informace, kteří mají v řízení postavení stěžovatelů, není třeba zasílat výzvy ve smyslu ustanovení § 36 odst. 3 správního řádu, protože ustanovení § 20 odst. 4 zákona o svobodném přístupu k informacím neobsahuje ve svém výčtu ustanovení správního řádu aplikovatelných v řízení o stížnosti § 36 odst. 3 správního řádu.

⁵⁶⁶ Např. FUREK, Adam, ROTHANZL Lukáš. *Zákon o svobodném přístupu k informacím a související předpisy. Komentář*. 2. vydání. Praha: Linde 2012. s. 898, nebo JELÍNKOVÁ, Jitka, TUHÁČEK, Miloš. *Zákon o svobodném přístupu k informacím. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s.252.

⁵⁶⁷ Existuje-li zákonný důvod pro neposkytnutí informace, musí být vydáno správní rozhodnutí o úplném nebo částečném odmítnutí žádosti o informace (podle zákona se rozhodnutí vydává vždy, když žádosti není byt' i jen zčásti vyhověno, např. pokud by v dokumentu došlo jen k anonymizaci jména, příjmení a bydliště fyzické osoby; srov. § 15 odst. 1 zákona o svobodném přístupu k informacím). Rozhodnutí tedy musí mít náležitosti správního rozhodnutí, musí tedy splnit veškeré formální i obsahové náležitosti předepsané správním řádem pro správní rozhodnutí a musí být dle pravidel správního řádu též oznamováno (doručováno).

⁵⁶⁸ V této souvislosti však musím zmínit, že informace o majetkových poměrech osoby, která není povinným subjektem, získané na základě daňových zákonů se neposkytují (viz § 10 zákona o svobodném přístupu k informacím).

⁵⁶⁹ MINISTERSTVO VNITRA. Závěr č. 74 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 2.3.2009, *Procesní práva účastníků v řízení podle zákona o svobodném přístupu k informacím* [online], [10. listopadu 2020]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/zavery-poradního-sboru-ministra-vnitra-ke-spravni-mu-radu-a-spravni-mu-trestani.aspx>

Do úvah o tom, zda v případě odmítnutí žádosti by byly účastníky řízení subjekty osobních údajů pro přímé dotčení na svých právech podle ustanovení § 27 odst. 2 správního řádu⁵⁷⁰, zasáhl Nejvyšší správní soud, když rozhodl, že v případě, že povinný subjekt žádosti o informaci zcela nebo zčásti nevyhoví, vydává o tom rozhodnutí o odmítnutí žádosti, proti kterému lze podat odvolání, přičemž „ze subsidiární použitelnosti správního řádu, jak je zakotvena v § 20 odst. 4 písm. a) a b) zákona o svobodném přístupu k informacím, plyne účastenství dalších osob, které by mohly být účastníky řízení podle § 27 odst. 2 správního řádu kvůli svému dotčení poskytnutím informace, v řízení o vydání rozhodnutí o neposkytnutí informace či v odvolacím řízení“.⁵⁷¹

Pokud vyjdu i z jazykového vyjádření ustanovení § 20 odst. 4 písm. b) zákona o svobodném přístupu k informacím, které hovoří o použití ustanovení správního řádu „pro odvolací řízení“, docházím i z pohledu jazykového výkladu k závěru, že vydání rozhodnutí o odmítnutí žádosti je prvním úkonem realizovaným orgánem finanční správy podle správního řádu při vyřizování žádosti.⁵⁷²

Jak už jsem zmínila výše, správní řád se použije podle ustanovení § 20 odst. 4 písm. b) zákona o svobodném přístupu k informacím subsidiárně také pro odvolací řízení, a to jako celek.⁵⁷³

Podle ustanovení § 20 odst. 4 písm. c) zákona o svobodném přístupu k informacím se pro řízení o stížnosti na postup při vyřizování žádosti o informace⁵⁷⁴ užije správní řád pro počítání lhůt, doručování a náklady řízení. Byť jsou ustanovení správního řádu o počítání času a doručování vázána pouze na řízení o stížnosti na postup, mám za to, že vzhledem k již zmíněnému ustanovení § 1 odst. 2 správního řádu se musí v případě absence jiné právní úpravy použít (navzdory textu zákona „v ostatním se správní řád nepoužije“), aniž by se musely hledat různá „vodítka“ či „metody řešení“, např. dovozování ze základních zásad činnosti správních orgánů či analogické použití správního řádu. Byť judikatura dovozuje, že

⁵⁷⁰ Např. „Stejně tak je problematické uvažovat o tom, že v případě odmítnutí žádosti by byly účastníky řízení subjekty osobních údajů pro přímé dotčení na svých právech podle ustanovení § 27 odst. 2 správního řádu.“

⁵⁷¹ Rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 22.10.2014, sp. značka 8 As 55/2012 (č. 3155/2015 Sb.NSS).

⁵⁷² Podrobně viz FUREK, Adam. ROTHANZL, Lukáš. *Zákon o svobodném přístupu k informacím a předpisy související. Komentář*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Linde 2012. s. 651-652.

⁵⁷³ Použijí se tak především ustanovení hlavy VIII o odvolacím řízení a na jejich základě příslušná ustanovení hlavy I až IV, VI a VII (viz § 93 odst. 1 správního řádu). Jedná se tak především o ustanovení § 81 až § 93 správního řádu a v souladu s ustanovením § 93 správního řádu se obdobně užijí i ustanovení o průběhu řízení v první stupni a ochraně před nečinností, a ustanovení § 152 (rozklad).

⁵⁷⁴ Stížnost na vyřizování žádosti je obecným nápravným prostředkem proti jakémukoli vyřízení či nevyřízení žádosti povinným subjektem s výjimkou rozhodnutí o odmítnutí žádosti. Slouží především jako nástroj ochrany před úplnou nečinností povinného subjektu, který na podanou žádost ve stanovené lhůtě vůbec nereaguje.

problematika poskytování informací má více méně samostatnou (relativně samostatnou a komplexní) procesní úpravu⁵⁷⁵, jsem toho názoru (i vzhledem k vyslovené „relativnosti“ ucelené a komplexní právní úpravy), který jsem obdobně vyslovila již v souvislosti s aplikací správního řádu při správě daní, že pokud nastane situace, kterou neřeší zákon o svobodném přístupu k informacím a nejde danou situaci vyřešit použitím jiných ustanovení zákona o svobodném přístupu k informacím pomocí analogie legis, měl by být použit správní řád s případným přihlédnutím k zásadám rychlosti a neformálnosti, na nichž právě stojí smysl omezeného a subsidiárního použití správního řádu na postupy podle zákona o svobodném přístupu k informacím.

Pokud jde o zákonem stanovenou povinnost aplikovat základní zásady činnosti správních orgánů, jak je vymezuje správní řád, tyto by platily i bez výslovného zákonného zakotvení, protože zákon o svobodném přístupu k informacím úpravu odpovídající těmto zásadám sám neobsahuje.

Aplikovatelnost ustanovení o ochraně před nečinností podle správního řádu považuje komentářová literatura za „*poněkud komplikované, a to zejména z důvodu podstatného obsahového překryvu se stížností podle ustanovení § 16a zákona o svobodném přístupu k informacím*“⁵⁷⁶. Je zřejmé, že ustanovení správního řádu o ochraně před nečinností by bylo možno aplikovat právě v případě, kdyby zákon o svobodném přístupu k informacím neměl vlastní úpravu řešení nečinnosti. Tuto vlastní úpravu však představuje institut stížnosti na postup při vyřizování žádosti o informace.

S ohledem na výše uvedené lze souhlasit i s kritikou, že § 20 odst. 4 zákona o svobodném přístupu k informacím není vyčerpávající, a není ani příliš přesný.⁵⁷⁷

Pokud jde o určení nadřízeného orgánu povinného subjektu v případě přezkoumávání postupu povinného subjektu či jeho rozhodnutí na základě stížnosti na postup při vyřizování žádosti o informaci nebo na základě odvolání, podle ustanovení § 178 odst. 1 správního řádu je nadřízeným správním orgánem ten správní orgán, o kterém tak stanoví zvláštní zákon, jinak ten, kdo podle zákona rozhoduje o odvolání, popřípadě vykonává dozor. V rámci finanční

⁵⁷⁵ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, sp. značka 8 As 55/2012 (č. 3155/2015 Sb.NSS): „Při poskytnutí informací postupuje povinný subjekt v podstatě výlučně podle zákona o svobodném přístupu k informacím, který obsahuje relativně ucelenou a komplexní procedurální úpravu odlišnou od správního řádu a který až na výjimky (ustanovení správního řádu o základních zásadách činnosti správních orgánů, ustanovení o ochraně před nečinností a ustanovení § 178) použitelnost správního řádu vylučuje ve svém § 20 odst. 4 in fine“

⁵⁷⁶ Např. FUREK, Adam, ROTHANZL, Lukáš. *Zákon o svobodném přístupu k informacím a předpisy související. Komentář. 2. aktualizované a rozšířené vydání.* Praha: Linde 2012. s. 899.

⁵⁷⁷ JEMELKA, Luboš. *Princip subsidiarity správního řádu.* Praha: Nakladatelství C.H.Beck, 2013, s. 160.

správy je odvolacím orgánem pro vyřizování odvolání žadatelů proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o odmítnutí žádosti Ministerstvo financí. Odvolacím orgánem pro vyřizování odvolání žadatele proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odmítnutí žádosti je Generální finanční ředitelství. Odvolacím orgánem pro vyřizování odvolání žadatele proti rozhodnutí finančního úřadu o odmítnutí žádosti je Odvolací finanční ředitelství. Stejně tak je Generální finanční ředitelství nadřízeným orgánem, který rozhoduje o stížnosti na postup Odvolacího finančního ředitelství při vyřizování žádosti o informaci. O stížnostech na postup finančních úřadů při vyřizování žádosti o informaci rozhoduje Odvolací finanční ředitelství a o stížnostech na postup Generálního finančního ředitelství při vyřizování stížností rozhoduje Ministerstvo financí.

Z novely⁵⁷⁸ ustanovení § 20 odst. 4 zákona o svobodném přístupu k informacím účinné od 24.4.2019 vyplývá, že v některých případech budou využitelná ustanovení správního řádu o přezkumném řízení (v rozsahu přezkoumání rozhodnutí nadřízeného orgánu Úřadem pro ochranu osobních údajů) a o exekuci (v případě vykonatelnosti příkazu poskytnout informace).

10.1 Dílčí závěr:

Zákon o svobodném přístupu k informacím představuje relativně samostatnou procesní úpravu, přičemž v ustanovení § 20 odst. 4 odkazuje na použití, resp. vyloučení některých ustanovení správního řádu. Souhlasím s tím, že toto ustanovení neuvádí taxativně (vyčerpávajícím způsobem), na jaké případy se správní řád použije, a na které nikoliv.

I vzhledem k vyslovené „relativnosti“ ucelené a komplexní právní úpravy jsem však toho názoru, že pokud nastane situace, kterou neřeší zákon o svobodném přístupu k informacím a nejde danou situaci vyřešit použitím jiných ustanovení zákona o svobodném přístupu k informacím pomocí analogie legis, měl by být použit správní řád s případným přihlédnutím k zásadám rychlosti a neformálnosti, na nichž právě stojí smysl omezeného a subsidiárního použití správního řádu na postupy podle zákona o svobodném přístupu k informacím.

⁵⁷⁸ Provedenou zákonem č. 111/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zpracování osobních údajů.

11 Aplikace správního řádu orgány finanční správy ve věcech státní služby

V kapitole čtvrté jsem vyslovila názor, že význam správního řádu ve finanční správě z pohledu jeho aplikační četnosti stoupl s účinností zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní službě“), a to se zavedením veřejnoprávního služebního poměru mezi státem a veřejnoprávním úředníkem. Také jsem uvedla, že při počtu státních zaměstnanců ve finanční správě (cca 16 tisíc) vzrostl význam správního řádu zejména v souvislosti s řízením ve věcech státní služby. Proto mám za to, že je mojí povinností, alespoň ve stručnosti, pojednat o aplikaci správního řádu orgány finanční správy ve věcech státní služby.

Problematika aplikace správního řádu ve věcech státní služby souvisí s charakterem služebního poměru.

„Státní služba představuje veřejnoprávní služební poměr mezi státem a jím vybraným úředníkem, který musí plnit zákonem vymezené povinnosti určené pouze pro jeho postavení ve státní službě a odpovědnost spojená s výkonem státní služby.“⁵⁷⁹

Služební poměr lze pak charakterizovat jako „veřejnoprávní vztah vznikající zásadně na základě rozhodnutí správního orgánu (služebního orgánu), který není založen na zásadě rovnosti stran tohoto vztahu, ale na principu nadřízenosti a podřízenosti, kdy služební orgán (jako správní orgán svého druhu) rozhoduje (v rámci své působnosti) veřejnoprávně (formalizovanějším či méně formalizovaným způsobem) o právech a povinnostech státních zaměstnanců.“⁵⁸⁰

Obsahem veřejnoprávního služebního poměru jsou zákonem stanovená práva a povinnosti úředníka ve služebním poměru a tomu odpovídající pravomoc státu jako právnické osoby zastoupené služebním orgánem.

Státní zaměstnanci orgánů finanční správy, tj. Generálního finančního ředitelství, Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů, jakožto fyzické osoby, které byly přijaty do služebního poměru, byly zařazeny na služební místo nebo jmenovány na služební místo představeného k výkonu některé ze zákonem vyjmenované činnosti zařazené pod pojem „služba“⁵⁸¹, jsou subjektem veřejnoprávního služebního poměru.⁵⁸²

⁵⁷⁹ SKULOVÁ, Soňa a kolektiv. *Základy správní vědy*. 2. doplněné a rozšířené vydání. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2014. s. 128.

⁵⁸⁰ VEDRAL, Josef. *Zákon o státní službě, správní řád a soudní řád správní*. Systém ASPI, LIT211618CZ

⁵⁸¹ Viz ustanovení § 6 zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů.

Služebním úřadem jsou Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady jako orgány moci výkonné. Služebním orgánem jako dalším subjektem (vedle státních zaměstnanců) služebních vztahů je vedoucí služebního úřadu, resp. generální ředitel Generálního finančního ředitelství, ředitel Odvolacího finančního ředitelství a ředitelé finančních úřadů. Tyto služební orgány tvořené jednou úřední osobou nejsou správním úřadem ve smyslu ustanovení § 79 odst. 1 Ústavy, ale jsou zvláštní kategorií správních orgánů podle správního řádu (§ 1 odst. 1) při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy.

Nadřízeným služebním orgánem je státní tajemník vůči generálnímu řediteli Generálního finančního ředitelství, generální ředitel Generálního finančního ředitelství vůči řediteli Odvolacího finančního ředitelství a vůči ředitelům finančních úřadů.⁵⁸³ Právní úprava zákona o státní službě o nadřízeném správním orgánu představuje speciální právní úpravu nahrazující ustanovení § 178 správního řádu o nadřízeném správním orgánu.

Služební orgány jednají a rozhodují ve věcech služby, s výjimkou kárné odpovědnosti, neboť ve věcech kárné odpovědnosti státních zaměstnanců rozhodují kárné komise.⁵⁸⁴

Je tak zřejmé, že služebním orgánům je svěřeno rozhodovat o právech a povinnostech státních zaměstnanců, tedy vykonávat působnost v oblasti veřejné správy.

Subsidiární použití správního řádu vyplývá ze samotného správního řádu, resp. jeho ustanovení § 1 odst. 1 a 2. Samotný zákon o státní službě formuluje subsidiaritu správního řádu pro řízení ve věcech služby, když uvádí, že „*nestanoví-li zákon jinak, v řízení ve věcech služby se postupuje podle správního řádu*“.⁵⁸⁵ Jinak řečeno, zákon o státní službě vztahuje správní řád na všechna řízení ve věcech služby, pokud není výslovně stanoveno jinak. Citované ustanovení navazuje na ustanovení § 159 zákona o státní službě, které taxativně vyjmenovává případy, na které se nevztahují ustanovení o řízení ve věcech služby⁵⁸⁶ ani ustanovení správního řádu o správním řízení⁵⁸⁷ (odst. 2)⁵⁸⁸, a které také taxativně uvádí

⁵⁸² V rámci orgánů finanční správy vykonávají činnost nesouvisející s výkonem státní správy také osoby na smluvním základě soukromého pracovního práva.

⁵⁸³ Vyplývá z ustanovení § 162 odst. 4 písm. b) a písm. c) zákona o státní službě ve spojení s ustanovením § 1 odst. 6 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o Finanční správě“). § 1 odst. 6 zákona o Finanční správě: „Pro účely zákona o státní službě je Generální finanční ředitelství bezprostředně nadřízeným služebním úřadem Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů“.

⁵⁸⁴ Viz ustanovení § 162 odst. 1 a 2 a ustanovení § 91 zákona o státní službě.

⁵⁸⁵ Viz § 160 zákona o státní službě.

⁵⁸⁶ Jedná se o ustanovení § 160 až § 169 zákona o státní službě.

⁵⁸⁷ Jedná se o část druhou a třetí správního řádu.

⁵⁸⁸ Např. rozhodování o vyslání na služební cestu, povolení pružného rozvržení pracovní doby, o služebním hodnocení státního zaměstnance.

případy, na které se vztahuje řízení ve věcech služby a (subsidiárně) ustanovení správního řádu (odst. 1).⁵⁸⁹

Ustanovení § 159 odst. 2 zákona o státní službě však vylučuje pouze ustanovení o správním řízení, takže s ohledem na ustanovení § 177 odst. 2 správního řádu, resp. ustanovení § 158 odst. 1 správního řádu, se při neexistenci jiné procesní úpravy použijí ustanovení části čtvrté správního řádu. A samozřejmě není vyloučeno použití základních zásad činnosti správních orgánů (§ 2 až § 8 správního řádu), když jsou vyloučeny jen ustanovení správního řádu o správním řízení a zákon o státní službě neobsahuje vlastní úpravu základních zásad činnosti správních orgánů.

Z ustanovení § 159 zákona o státní službě je zřejmá kombinace pozitivního a negativního výčtu případů rozhodování, na která se ustanovení zákona o státní službě o řízení ve věcech služby použijí, přičemž tento výčet je taxativní. Jak ale upozorňuje M. Kopecký, nekomplexností ustanovení § 159 a § 160 zákona o státní službě s taxativním výčtem případů opomíjí případné další věci služby, o kterých může služební orgán rozhodovat, ale nejsou v předmětném ustanovení uvedeny.⁵⁹⁰ Vzniká tak otázka, podle jaké právní úpravy bude v takových případech postupováno. Takovou mezeru v právu je dle mého názoru třeba zaplnit analogií zákona o státní službě, příp. se přímo aplikuje správní řád, přičemž pro jeho užití je stěžejní kritérium, zda jde o správní řízení ve smyslu ustanovení § 9 správního řádu, jehož účelem je vydání individuálního správního aktu, který má podobu konstitutivního či deklaratorního rozhodnutí (rozsah působnosti části druhé a třetí správního řádu) nebo se jedná o další úkony služebního orgánu mimo správní řízení s podpůrnou aplikací částí čtvrté, příp. jiných částí správního řádu. Mezi případy nevyjmenované v ustanovení § 159 zákona o státní službě řadí M. Kopecký například rozhodování o *odvolání* ze služebního místa představeného. Dle ustanovení § 159 odst. 1 písm. c) zákona o státní službě se na rozhodování o *jmenování* na služební místo představeného vztahují ustanovení o řízení ve věcech služby, tak by se mělo dospět k závěru, vzhledem k tomu, že by uvedený případ měl patřit do výčtu obsaženého v ustanovení § 159 odst. 1 zákona o státní službě, že i k odvolávání představeného ve státní službě by mělo docházet podle pravidel o správním řízení.⁵⁹¹ Tento závěr podporuje i zákon o státní službě, když stanoví, že proti rozhodnutí o odvolání ze služebního místa představeného

⁵⁸⁹ Např. na rozhodování o přijetí do služebního poměru, o zařazení na služební místo, odměňování, odbytém, odchodném.

⁵⁹⁰ Podrobně viz KOPECKÝ, Martin. Vztah správního řádu k řízení ve věcech státní služby. *Jurisprudence*. 2015, roč. XXIV, číslo 5/2015, s. 6.

⁵⁹¹ Tamtéž, s. 6.

se lze odvolat.⁵⁹² Je nepochybné, že „účelem“⁵⁹³ takového postupu je vydání rozhodnutí o odvolání představeného z jeho služebního místa, jež má u konkrétní osoby spojené s konkrétním služebním místem konstitutivní účinky, resp. ruší práva a povinnosti představeného spojené s konkrétním služebním místem. Takže se na takové řízení subsidiárně použije část druhá a třetí správního řádu.

Podle zákona o státní službě lze se státním zaměstnancem uzavřít řadu dohod, např. dohodu o výkonu zahraniční služby⁵⁹⁴, dohodu o zákazu konkurence⁵⁹⁵ či dohodu o výkonu služby z jiného místa⁵⁹⁶. Byť zákon o státní službě neoznačuje tyto dohody za veřejnoprávní, lze za veřejnoprávní smlouvu označit smlouvu, která zakládá, mění nebo ruší práva a povinnosti v oblasti veřejného práva, aniž by se vyžadovalo její výslovné označení za veřejnoprávní. Jak uvádí J. Vedral⁵⁹⁷, pokud je služební poměr poměrem veřejnoprávním, tak práva a povinnosti vznikající a existující „uvnitř“ služebního poměru jsou rovněž povahy veřejnoprávní, a to i v případě, kdy byly založeny smlouvou. Smlouvy uzavírané na základě zákona o státní službě tak zakládají, mění nebo ruší práva a povinnosti v oblasti veřejného práva, a proto jsou veřejnoprávními smlouvami podle ustanovení § 159 odst. 1 správního řádu, resp. podle celé páté části správního řádu. Rozhodování sporů z veřejnoprávních smluv by tak mělo patřit mezi výčet případů uvedených v ustanovení § 159 odst. 1 zákona o státní službě. Konkrétně na rozhodování těchto sporů z veřejnoprávních smluv dopadají ustanovení o sporném řízení o řešení sporů z veřejnoprávních smluv obsažených ve správním řádu (§ 141 správního řádu).

Řízení ve věcech státní služby vedené orgány finanční správy má charakter zvláštního správního řízení se speciální právní úpravou obsaženou v ustanoveních § 161 až 168 zákona o státní službě. Vedle již zmíněné právní úpravy příslušnosti k rozhodování⁵⁹⁸ a vymezení nadřízeného služebního orgánu⁵⁹⁹, je ve speciální právní úpravě vymezen okruh účastníků řízení. Ustanovení § 161 zákona o státní službě stanoví, že „*účastníkem řízení je žadatel o přijetí do služebního poměru, nebo státní zaměstnanec.*“ Toto ustanovení se některými autory

⁵⁹² Viz ustanovení § 168 odst. 3 zákona o státní službě.

⁵⁹³ Každé řízení nemusí být zakončeno rozhodnutím ve věci, oproti původnímu účelu může skončit jinak, např. zastavením řízení podle § 66 správního řádu.

⁵⁹⁴ Viz ustanovení § 67 odst. 2 zákona o státní službě.

⁵⁹⁵ Viz ustanovení § 83 odst. 4 zákona o státní službě.

⁵⁹⁶ Viz ustanovení § 117 odst. 1 zákona o státní službě.

⁵⁹⁷ Podrobně viz VEDRAL, Josef. *Zákon o státní službě, správní řád a soudní řád správní*. Systém ASPI, LIT211618CZ, poznámky pod čarou č. 10 a 11.

⁵⁹⁸ Ustanovení § 162 zákona o státní službě

⁵⁹⁹ Ustanovení § 162 odst. 4 zákona o státní službě

komentářové literatury vykládá tak, že na rozdíl od obecné právní úpravy obsažené v ustanovení § 27 správního řádu mohou být účastníky řízení ve věcech služby pouze žadatel o přijetí do služebního poměru nebo státní zaměstnanec⁶⁰⁰, resp. že okruh účastníků je pro účely řízení ve věcech státní služby vymezen taxativně, takže nikdo jiný nepřipadá v úvahu.⁶⁰¹ Pouze státní zaměstnanec nebo osoba, která žádá o přijetí do služebního poměru, mohou být tím, komu se rozhodnutím zakládají, mění nebo ruší práva nebo povinnosti.

Otázkou v souvislosti s uvedeným výkladem ustanovení § 161 zákona o státní službě potom je, jaké postavení má osoba, která již není státním zaměstnancem a služební úřad má rozhodovat o povinnosti uhradit náklady spojené se studiem nebo vysláním na studijní pobyt v případě, že státní zaměstnanec nesplnil povinnost zůstat po stanovenou dobu ve služebním poměru⁶⁰² nebo jaké je postavení osoby v případě, kdy se rozhoduje o jejím jmenování či odvolání členem zkušební nebo výběrové komise, která není státním zaměstnancem⁶⁰³ nebo jaké je postavení pozůstalého po státním zaměstnanci v případech rozhodování o nárocích pozůstalého po státním zaměstnanci, vyplývajících z odpovědnosti služebního úřadu za škodu při služebním úrazu nebo nemoci z povolání.⁶⁰⁴ Pokud zákon o státní službě stanoví pravomoc služebního orgánu osobám, jež nejsou státním zaměstnancem či žadatelem o přijetí do služebního poměru, rozhodnutím založit, změnit či zrušit práva nebo povinnosti nebo rozhodnutím prohlásit, že taková osoba práva nebo povinnosti má nebo nemá, bylo by dle mého názoru protiústavní⁶⁰⁵ pouze s odkazem na ustanovení § 161 zákona o státní službě vymezující okruh účastníků ve věcech služby odmítnout s takovou osobou jednat jako s

⁶⁰⁰ BLÁHOVÁ, Pavla In VLČKOVÁ, Eliška a kol. *Zákon o státní službě*. Olomouc: Anag, 2015, s. 236.

⁶⁰¹ MATES, Pavel In VAVERA, František a kol. *Zákon o státní službě s poznámkami*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015, s. 242.

⁶⁰² O náhradě nákladů podle ustanovení § 110 zákona o státní službě se podle ustanovení § 159 odst. 1 písm. l) zákona o státní službě vztahují ustanovení o řízení ve věcech služby.

⁶⁰³ Podle ustanovení § 37 odst. 2 zákona o státní službě členy zkušební komise jmenuje a odvolává služební orgán v ústředním správním úřadu. Zkušební komise má 3 členy, z nichž nejméně 2 jsou státními zaměstnanci. O jmenování a odvolávání členem zkušební a výběrové komise se podle ustanovení § 159 odst. 1 písm. j) zákona o státní službě vztahují ustanovení o řízení ve věcech služby.

⁶⁰⁴ Rozhodování ve věcech náhrady škody mezi státním zaměstnancem a služebním úřadem podle ustanovení 123 a § 124 zákona o státní službě není uvedeno v ustanovení § 159 (ani pozitivně ani negativně). Odpovědnost státního zaměstnance nebo služebního úřadu za škodu je hmotněprávně založena v zákoně o státní službě a vyplývá ze vztahů služebního poměru, takže rozhodování o ní by mělo náležet do pravomoci služebního orgánu (dle § 10 odst. 2 zákona o státní službě jedná a rozhoduje služební orgán) (viz KOPECKÝ, Martin. *Vztah správního řádu k řízení ve věcech státní služby*. *Jurisprudence*, 2015, roč. XXIV, číslo 5/2015, s. 6). Existuje však i názor, že neupravuje-li rozhodování o náhradě škody ustanovení § 159 vůbec, bude se rozhodovat o náhradě škody tak, jak je tomu v pracovněprávních vztazích podle zákoníku práce (viz KOTTNAUER, Antonín. In KOTTNAUER, A. a kol. *Zákon o státní službě*. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2015, s. 244.)

⁶⁰⁵ Čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod: „Každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem.“

účastníkem řízení. V takových případech pak takové osoby musí být účastníky řízení podle ustanovení § 160 zákona o státní službě a ustanovení § 27 správního řádu.⁶⁰⁶

K účastenství je třeba ještě podotknout, že může existovat spor o účastenství mezi služebním orgánem na straně jedné a dotyčnou osobou na straně druhé. V zákoně o státní službě není žádné ustanovení, které by vylučovalo obecnou aplikaci ustanovení § 28 správního řádu.⁶⁰⁷ Takže lze dojít k závěru, že v řízení ve věcech státní služby nelze ani vyloučit to, že někdo bude tvrdit svoje postavení účastníka, a do doby, než o tom bude usnesením rozhodnuto, je třeba jej za účastníka považovat.

Další speciální právní úpravou v řízení ve věcech služby je možnost, aby vydání rozhodnutí bylo prvním úkonem v řízení, pokud nejde o rozhodnutí o kárné odpovědnosti a rozhodnutí o skončení služebního poměru.⁶⁰⁸ Zákon o státní službě tak umožňuje zahájit řízení rovnou vydáním rozhodnutí a neprovádět „klasické“ správní řízení se všemi jeho fázemi. Jak uvádí J. Vedral, vychází se tu zřejmě z toho, že „*služební orgány budou rozhodovat na základě skutečností buď obsažených v osobním spisu státního zaměstnance (§ 153 zákona o státní službě) nebo skutečností známých jim z jejich úřední činnosti (§ 50 odst. 1 správního řádu) a je tudíž možné použít zkrácenou variantu správního řízení...*“.⁶⁰⁹

Byť to zákon o státní službě výslovně nestanoví, z povahy věci plyne, že nelze provést zkrácenou variantu řízení v případě výběrového řízení.⁶¹⁰ Výběrové řízení se koná na obsazení jednoho konkrétního služebního místa.⁶¹¹ Jde o další typ specifického správního řízení, na které se dle ustanovení § 164 zákona o státní službě nepoužije ustanovení § 146 správního řádu, jenž obecně upravuje řízení o výběru žádosti. Tedy nevede se s více žadateli v jednom výběrovém řízení společné řízení ani se nevydává společné rozhodnutí podle správního řádu. Ostatně vydání společného rozhodnutí ve výběrovém řízení brání speciální právní úprava obsahových náležitostí „pozitivního“ rozhodnutí v ustanovení § 30 zákona o státní službě, která počítá jen s pozitivním výrokem, přičemž je zřejmé, že při obsazení

⁶⁰⁶ K tomu také PICHRT, Jan a kol. *Zákon o státní službě. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 515.

⁶⁰⁷ Ustanovení § 28 správního řádu stanoví, jak je nutné zacházet v průběhu správního řízení s osobou, která o sobě tvrdí, že je účastníkem správního řízení, přičemž jsou zde pochybnosti o jejím postavení.

⁶⁰⁸ Viz § 165 zákona o státní službě.

⁶⁰⁹ Podrobně viz VEDRAL, Josef. *Zákon o státní službě, správní řád a soudní řád správní*. Systém ASPI, LIT211618CZ, s. 2.

⁶¹⁰ Výběrové řízení podle ustanovení § 164 a některých dalších ustanoveních zákona o státní službě, zejména ustanovení § 24 až 29 nebo § 51 až § 59 zákona o státní službě.

⁶¹¹ Viz ustanovení § 24 odst. 1 zákona o státní službě.

jednoho (konkrétního) služebního místa může být vyhověno jen jednomu žadateli.⁶¹² Mám však za to, že může být vedeno společné výběrové řízení na obsazení více služebních míst a postupovat tak podle ustanovení § 140 správního řádu (společné řízení).

V souvislosti s dříve nastolenou otázkou (subkapitola 4.2), zda a v jakých případech orgány finanční správy projednávají disciplinární delikty, se musím zastavit u provedení kárného řízení, které zákon o státní službě používá pro označení *disciplinární řízení*. Rozhodování o kárné odpovědnosti je řízením ve věci služby vyjmenované v ustanovení § 159 odst. 1 písm. f) zákona o státní službě, v rámci kterého se použijí zejména ustanovení části čtvrté zákona o státní správě se subsidiárním použitím správního řádu.

Účastníkem kárného řízení je státní zaměstnanec orgánu finanční správy.⁶¹³ Kárné řízení nelze vést, pokud státní zaměstnanec zemřel nebo přestal být státním zaměstnancem.⁶¹⁴

Kárné řízení se státními zaměstnanci orgánů finanční správy je zahajováno z moci úřední, a to na základě podnětu generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, ředitele Odvolacího finančního ředitelství či ředitele finančního úřadu, příp. podnětu představeného (tj. ředitele sekce, ředitele odboru či vedoucího oddělení) nebo náměstka pro státní službu. Jde-li o kárné provinění generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, ředitele Odvolacího finančního ředitelství či ředitele finančního úřadu, zahajuje se řízení na základě podnětu služebního orgánu v nadřízeném služebním úřadu.⁶¹⁵ De lege ferenda bych zvažovala právně upravit i právo státního zaměstnance podat návrh na zahájení kárného řízení sám proti sobě jako prostředek k „očistění“ od nařčení, kterým se cítí být poškozen.

Podnět k zahájení kárného řízení je třeba považovat za podání ve smyslu ustanovení § 37 správního řádu. Vedle obecných náležitostí podání podle správního řádu stanoví zákon o státní službě další náležitosti, které uvedený podnět musí obsahovat.⁶¹⁶

Jak však uvádí P. Mates, J. Škoda a F. Vavera, „*disciplinární řízení nemusí být obligatorní reakcí na každý zjištěný nedostatek ve službě zaměstnance státu.*“⁶¹⁷ Drobné nedostatky ve službě mohou být vyřízeny jen tak, že je přestavený nebo služební orgán vytkne

⁶¹² Podrobně viz VEDRAL, Josef. *Zákon o státní službě, správní řád a soudní řád správní*. Systém ASPI, LIT211618CZ, s. 3.

⁶¹³ Viz § 161 písm. b) zákona o státní službě.

⁶¹⁴ Vyplývá z ustanovení § 96 odst. 4 písm. f) zákona o státní službě.

⁶¹⁵ Viz ustanovení § 91 odst. 1 zákona o státní službě.

⁶¹⁶ § 95 zákona o státní službě musí podnět k zahájení kárného řízení obsahovat kromě údajů potřebných k identifikaci státního zaměstnance označení služebního úřadu, v němž státní zaměstnanec vykonává službu, popis skutku, kterým měla být porušena služební kázeň, a označení důkazů.

⁶¹⁷ MATES, Pavel, ŠKODA, Jindřich, VAVERA, František. *Disciplinární právo státních zaměstnanců*. *Trestněprávní revue*. 2016, 15. roč., číslo 5/2016, s. 108.

státnímu zaměstnanci ústně nebo písemně. Jen písemná výtka se založí do osobního spisu státního zaměstnance na dobu jednoho roku a po uplynutí této doby se z osobního spisu státního zaměstnance vyřadí.⁶¹⁸ Lze tak souhlasit s T. Čebišovou, že kárné potrestání má subsidiární povahu.⁶¹⁹

Pravomoc projednat kárné provinění⁶²⁰ státního zaměstnance svěřuje zákon o státní službě kárné komisi, která je zřízena dvojstupňově. Orgán finanční správy jakožto služební úřad má zpravidla alespoň 25 státních zaměstnanců⁶²¹ a zřizuje tak kárnou komisi prvního stupně. Kárná komise druhého stupně se zřizuje jen u Ministerstva vnitra.

V kárném řízení se v případech vyloučení z projednávání a rozhodování věci, resp. v případě podjatosti postupuje podle správního řádu.⁶²²

Podle zákona o státní službě kárná odpovědnost státního zaměstnance za kárné provinění zaniká, jestliže do jednoho roku od jeho spáchání nebylo zahájeno kárné řízení.⁶²³ Jedná se tak o lhůtu objektivní, pro jejíž začátek je rozhodné, kdy k jednání nebo opomenutí došlo.⁶²⁴

Za účelem posouzení důvodnosti a účelnosti zahájení kárného řízení může kárná komise využít institutu vysvětlení⁶²⁵ či zajištění důkazu⁶²⁶. Kárná komise se nejprve usnáší o tom, zda státní zaměstnanec spáchal kárné provinění, a posléze o tom, jaké kárné opatření mu uloží.⁶²⁷ Kárná komise musí postupovat v souladu se zásadou materiální pravdy, která jí ukládá povinnost objasnit skutkové okolnosti kárného provinění státního zaměstnance v

⁶¹⁸ Viz ustanovení § 88 odst. 3 zákona o státní službě.

⁶¹⁹ Viz ČEBIŠOVÁ, Taisia In HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní právo. Obecná část*. 9. vydání. Praha: C.H.Beck, 2016, s. 351.

⁶²⁰ Dle zákona o státní službě je kárným proviněním „zaviněné porušení služební kázně“ (§ 88 odst. 1). Služební kázní se pak rozumí „řádne plnění povinností státního zaměstnance vyplývajících mu z právních předpisů, které se vztahují ke službě v jím vykonávaném oboru služby, ze služebních předpisů a z příkazů“ (§ 87 zákona o státní službě). Státní zaměstnanec tak musí dodržovat povinnosti plynoucí ze zákonných a podzákonných právních norem, které se vztahují k příslušnému oboru služby, a dále ze služebních předpisů vydaných podle ustanovení § 11 zákona o státní službě a služebních příkazů. Pro skutkovou podstatu kárného provinění státního zaměstnance je tak typická malá míra určitosti (např. v porovnání s trestnými činy). Obecným objektem kárného provinění je zájem na dodržování služební kázně.

⁶²¹ Nemá-li orgán finanční správy alespoň 25 státních zaměstnanců, nelze u něj zřídit kárnou komisi prvního stupně. Příslušná kárná komise prvního stupně se pak zřizuje u nadřízeného služebního úřadu (orgánu finanční správy) (viz § 92 odst. 1 zákona o státní službě).

⁶²² Lze dovodit i z ustanovení § 163 zákona o státní službě, jež stanoví: „Ustanovení správního řádu o vyloučení z projednávání a rozhodování věci podle tohoto zákona se nepoužijí pro náměstka pro státní službu a státního tajemníka.“ § 14 správního řádu zakotvuje možnost vyloučení z projednávání a rozhodování věci.

⁶²³ Viz ustanovení § 90 zákona o státní službě.

⁶²⁴ MLEZIVOVÁ, Kristýna. Disciplinární odpovědnost státních zaměstnanců. In FIALA, Zdeněk a kol. *Správní právo trestní*. Praha: Leges, 2017, s. 246.

⁶²⁵ § 137 správního řádu

⁶²⁶ § 138 správního řádu

⁶²⁷ Viz ustanovení § 96 odst. 3 zákona o státní službě.

takovém rozsahu, aby o jeho vině za kárné provinění nemohly vzniknout důvodné pochybnosti. Dokazování probíhá podle správního řádu. Státní zaměstnanec má právo, aby jeho disciplinární věc byla projednána v jeho přítomnosti, má právo vyjádřit se k věci, navrhopvat a předkládat důkazy a hájit se. Státní zaměstnanec může být v řízení také zastoupen dle pravidel zastoupení upravených správním řádem.

V případě, že se státní zaměstnanec dopustil více kárných provinění, stanoví zákon o státní službě povinnost je projednat ve společném řízení⁶²⁸, tj. v řízení podle ustanovení § 140 správního řádu.

Jak již bylo uvedeno výše, vydání rozhodnutí o kárné odpovědnosti nemůže být prvním úkonem v řízení.⁶²⁹

Pokud kárná komise kárné řízení nezastaví z důvodů taxativně uvedených v zákoně o státní službě⁶³⁰, je výsledkem kárného řízení rozhodnutí o kárné odpovědnosti. Z hlediska disciplinárního tresu musí být v disciplinárním řízení dodržena zásada proporcionality. Jejím výsledkem je individualizovaný trest⁶³¹, který zohledňuje okolnosti disciplinárního provinění.⁶³²

Odvolání je plně v dispozici státního zaměstnance, jež má odkladný účinek. Včas podané odvolání má za následek uplatnění zásady zákazu *reformationis in peius*⁶³³, což znamená, že státnímu zaměstnanci nelze v řízení před kárnou komisí druhého stupně uložit trest přísnější, než mu byl uložen kárnou komisí prvního stupně.

I v případě kárného řízení platí zvláštní ustanovení o náhradě nákladů řízení⁶³⁴ v případech, kdy by byl účastník v řízení o odvolání, rozkladu, v obnoveném nebo

⁶²⁸ Viz ustanovení § 96 odst. 1 zákona o státní službě.

⁶²⁹ Viz ustanovení § 165 zákona o státní službě.

⁶³⁰ V ustanovení § 96 odst. 4.

⁶³¹ Kárným opatřením, které lze státnímu zaměstnanci uložit za kárné provinění, je podle ustanovení § 89 odst. 2 zákona o státní službě, písemná důtka, snížení platu až o 15 % na dobu až 3 kalendářních měsíců, odvolání ze služebního místa představeného, nebo propuštění ze služebního poměru. Ze zákona o státní službě tak plyne, že je možné uložit jen jedno z kárných opatření, a to i v případě, když je více kárných opatření projednáváno ve společném řízení, kdy je ukládán trest podle zásady absorpční (§ 89 odst. 4 zákona o státní službě). V souladu se zásadou *ne bis in idem* zákon o státní službě také vylučuje, aby bylo kárné opatření uloženo státnímu zaměstnanci, který byl za týž skutek potrestán soudem nebo jiným správním orgánem (§ 89 odst. 5 zákona o státní službě).

⁶³² Podle ustanovení § 89 odst. 3 zákona o státní službě se při určení druhu kárného opatření přihlédne k závažnosti kárného provinění, zejména ke způsobu jeho spáchání, k významu a rozsahu jeho následků, k okolnostem, za nichž bylo spácháno, k míře zavinění, pohnutkám, dosavadnímu přístupu státního zaměstnance k dodržování služební kázně a k tomu, zda mu již za kárné provinění bylo v minulosti uloženo kárné opatření.

⁶³³ Podle ustanovení § 168 odst. 4 zákona o státní službě je zásada zákazu změny k horšímu výslovně zakotvena.

⁶³⁴ Ustanovení § 166 zákona o státní službě.

přezkumném řízení úspěšný, má nárok na náhradu nákladů od služebního úřadu. Pokud by měl v řízení úspěch jen částečný, má nárok na poměrnou náhradu nákladů.

Jako poslední příklad zvláštního správního řízení upraveného zákonem o státní službě uvedu právní úpravu situace, kdy je třeba nařídít výkon rozhodnutí v případě náhrady nákladů spojených se studiem nebo vysláním na studijní pobyt. Ustanovení § 167 zákona o státní službě umožňuje služebnímu orgánu nařídít srážky ze mzdy povinnému, který je dle vykonatelného rozhodnutí povinen uhradit náklady spojené se studiem nebo vysláním na služební pobyt z důvodu, že nesetřval ve služebním poměru po stanovenou dobu, poté, kdy ve stanovené lhůtě tuto peněžitou povinnost nesplnil. Jak však upozorňuje M. Kopecký, aplikace uvedeného ustanovení § 167 zákona o státní službě prakticky nepřichází v úvahu, protože z žádné právní úpravy nevyplývá pravomoc služebního orgánu rozhodovat o provedení exekuce (srážek ze mzdy) vůči osobě, která v době vymáhání již není ve služebním poměru.⁶³⁵

11.1 Dílčí závěr:

S přihlédnutím k tomu, že zákon o státní službě neobsahuje vlastní právní úpravu základních zásad činnosti správních orgánů, vyvozují nutnost použití těchto zásad v oblasti státní služby jakožto veřejnoprávního služebního poměru (výkonu veřejné správy), zejména v případech, kdy tyto zásady pramení z ústavního pořádku, resp. ústavního a mezinárodního práva (např. zásada legality, zákaz zneužití správního uvážení nebo zásada přiměřenosti).

Na řízení ve věcech služby⁶³⁶ se vztahují (podpůrně) také ustanovení o rozhodování ve správním řízení podle § 9 správního řádu, tedy ve správním řízení upraveném v části druhé a třetí správního řádu. V souvislosti s částí třetí správního řádu je třeba zmínit zejména právní úpravu tzv. sporného řízení (§ 141) např. v souvislosti s řešením sporů vzniklých z veřejnoprávních dohod a tzv. společné řízení (§ 140) v souvislosti s vedením společného výběrového řízení na obsazení více služebních míst a v případě vedení kárného řízení ohledně více kárných provinění státního zaměstnance.

V případech rozhodování služebních orgánů (o právech a povinnostech státních zaměstnanců), na která se nevztahují ustanovení o řízení ve věcech služby ani ustanovení správního řádu o správním řízení (tj. v případě úkonů služebních orgánů uvedených v

⁶³⁵ Podrobně viz KOPECKÝ, Martin. Vztah správního řádu k řízení ve věcech státní služby. *Jurisprudence*. 2015, roč. XXIV, číslo 5/2015, s. 9-10.

⁶³⁶ Mám na mysli nejen řízení ve věcech služby taxativně vymezené v ustanovení § 159 odst. 1 zákona o státní službě, ale i ty, které do tohoto výčtu měly být zahrnuty

ustanovení § 159 odst. 2 zákona o státní službě) zákon o státní službě nevyklučuje použití jiných ustanovení správního řádu, tedy zejména části čtvrté správního řádu při neexistenci jiné obecné procesní úpravy. Subsidiární aplikace části čtvrté správního řádu fakticky znamená, že se podpůrně uplatní rovněž část druhá a třetí správního řádu, resp. jejich ustanovení se použijí *obdobně* či *subsidiárně*.

Také jsem dospěla k závěru, že ve věcech státní služby služební orgány ve finanční správě aplikují část pátou správního řádu v souvislosti s uzavíráním veřejnoprávních dohod se státními zaměstnanci.

Úprava vyřizování stížnosti podané státním zaměstnancem ve věcech výkonu služby a ve věcech služebního poměru je samostatně upravena v ustanovení § 157 zákona o státní službě. Na rozdíl od 60 denní lhůty pro vyřízení stížnosti podle § 175 správního řádu (upravené v části sedmé správního řádu) musí být vyřízena ve lhůtě 30 dnů⁶³⁷ od jejího podání bezprostředně nadřízeným představeným nebo služebním orgánem, pokud proti nim uvedená stížnost nesměruje. Jinak ji musí vyřídit nadřízený představený nebo nadřízený služební orgán představeného nebo služebního orgánu, vůči kterému směruje. Mám však za to, že na proces vyřizování stížností podle ustanovení § 157 zákona o státní službě je nutné stejně jako u vyřizování stížností podle ustanovení 175 správního řádu s ohledem na ustanovení § 177 odst. 2 správního řádu aplikovat část čtvrtou správního řádu, což v důsledku znamená, že se podpůrně uplatní rovněž část druhá a třetí správního řádu (např. obdobné použití o jednacím jazyku, doručování, zastupování či podání nebo přiměřené použití ustanovení vedení spisu (§ 17) a nahlížení do něj (§ 38)).

⁶³⁷ Na rozdíl od 60 denní lhůty pro vyřízení stížnosti podle § 175 správního řádu (v části sedmé správního řádu).

Závěr

Účelem této práce nazvané „Aplikace správního řádu územními finančními orgány“ bylo přispět k pochopení významu správního řádu v aplikační praxi Finanční správy České republiky. Zabývala jsem se tím, v jakých oblastech a v jakém rozsahu je správní řád orgány finanční správy aplikován. Tato práce měla nastínit realizaci cílů a úkolů orgánů finanční správy prostředky upravenými správním řádem.

Poznatky získané v jednotlivých kapitolách jsem shrnula v jejich dílčích závěrech, na které nyní navážu.

Jak jsem zmínila již v úvodu, obsah a cíle mé práce ovlivnily dvě významné legislativní změny, jež proběhly během mého doktorského studia, a to tzv. institucionální reforma daňové správy a tzv. reforma správního trestání. Každá právní úprava obsahující zmíněné reformy totiž přinášela nová témata a s nimi další otázky.

V souvislosti s uvedenou reformou daňové správy, kterou došlo k 1.1.2013 k zániku územních finančních orgánů, vznikla otázka, kdo tedy nově nahradil stávající územní finanční orgány a kdo je tedy oněmi orgány finanční správy aplikujícími správní řád.

Ještě před uvedenou institucionální reformou došlo v krátkém časovém sledu k vzniku Generálního finančního ředitelství (k 1.1.2011) a Specializovaného finančního úřadu (k 1.1.2012), jež byly zákonodárcem zařazeny do soustavy územních finančních orgánů tvořené dosud 199 finančními úřady a 8 finančními ředitelstvími.

Se zmíněnou reformou došlo k zachování Generálního finančního ředitelství a Specializovaného finančního úřadu, ostatní finanční úřady byly nahrazeny 14 finančními úřady a mnohé kompetence zaniklých finanční ředitelství přešly na jedno Odvolací finanční ředitelství. Proto jsem se v této práci věnovala správní činnosti finančních úřadů (včetně specializovaného), Odvolacího finančního ředitelství a Generálního finančního ředitelství.

Orgány finanční správy působí v rámci nejrůznějších finančních činností. Ve finanční správě dominuje aplikace daňových právních předpisů orgány finanční správy, kdy dochází k realizaci právních norem upravujících příjmy veřejných fondů daňového a poplatkového charakteru, jež de lege lata vylučují aplikaci správního řádu. V souvislosti s tím, že působení orgánů finanční správy ve věcech spadajících do fiskální části zvláštní části finančního práva představuje stěžejní oblast působnosti orgánů finanční správy, vznikla otázka, jaký je význam správního řádu v rámci finanční správy. S tím je úzce spojena i otázka, v jakých věcech, resp.

v případě jakých finančních procesů se použije správní řád. A neboť jsem při hledání odpovědi na tyto otázky vycházela z teze, že v případě finančních procesů se v řízení o věcech spadajících do nefiskální části zvláštní části finančního práva použije subsidiárně správní řád, stanovila jsem hypotézu, že *orgány finanční správy aplikují správní řád v rámci finančních činností, jež jsou roztržštěny v mnoha právních předpisech, spadajících do různých subsystemů nefiskální části zvláštní části finančního práva.*

Při ověřování této hypotézy jsem podrobovala zkoumání, jaký je charakter činností orgánů finanční správy ve vymezených oblastech působnosti.

Při výkonu a v souvislosti s výkonem správy daní jsou orgány finanční správy nadány pravomocí zjišťovat dodržování, resp. porušení mnohých finančně právních norem spadajících do nefiskální části zvláštní části finančního práva. Samotná projednání porušení právních norem upravujících například platební styk (zákon o omezení plateb v hotovosti), účetnictví a obdobné činnosti evidenčního a bilančního charakteru (zákon o účetnictví, zákon o evidenci tržeb) či dokonce porušení nefiskální povinnosti při správě daní upravené daňovým řádem (porušení povinnosti mlčenlivosti) se nachází v rovině klasického správního trestání, kdy orgány finanční správy aplikují subsidiárně správní řád jakožto univerzální právní předpis pro správní řízení v oblasti správního trestání. Není zde stanoven zvláštní systém odpovědnosti za porušení norem spadajících do nefiskální části zvláštní části finančního práva, jedná se o odpovědnost za přestupky podle přestupkového zákona.

Do nefiskální části patří také *cenová kontrola*, na jejíž postup se subsidiárně použije správní řád. S cenovou kontrolou pak souvisí dvě skupiny přestupků, jejichž projednání podléhá přestupkovému zákonu se subsidiárním použitím správního řádu.

Mezi oblastí, ve kterých působí orgány finanční správy jakožto orgány podle správního řádu a jež nespádají do subsystemů finančního práva, patří rozhodování orgánů finanční správy ve věcech *státní služby* (služebního poměru) či *zveřejňování a poskytování informací veřejnosti*.

Kontrolní řád rozšiřuje působnost správního řádu i na *kontrolu výkonu finanční správy*, resp. na vztahy uvnitř finanční správy (vztahy nadřízenosti a podřízenosti).

Dospěla jsem tak závěru, že výše uvedená hypotéza je sice pravdivá, ale neúplná. Škála činností orgánů finanční správy je široká. Tyto správní orgány tak aplikují správní řád nejen v rámci vztahů upravených finančním právem, ale i v dalších oblastech upravených primárně právem správním.

Orgány finanční správy projednávají porušení právních norem spadajících do nefiskální části zvláštní části finančního práva v rámci správního řízení, avšak mnohdy poté, kdy tato porušení zjistí v rámci daňového řízení, resp. v rámci správy daní. Pro lepší pochopení současného stavu aplikace procesních norem orgány finanční správy, tedy i aplikace norem obsažených ve správním řádu, jsem se zabývala otázkou, podle jakých procesněprávních norem postupovaly orgány finanční (daňové) správy v minulosti.

Již před přijetím právní úpravy správního řízení před politickými úřady v podobě prvorepublikového správního řádu existovala na našem území jednotná procesní úprava daňového řízení na poli přímých daní v podobě zákona o daních z příjmů z roku 1927. I po přijetí prvorepublikového správního řádu zůstávala oddělena právní úprava správního řízení před finančními úřady od správního řízení před politickými úřady. Právní úprava zákona o daních z příjmů zůstávala dlouhou dobu poměrně stabilní. Od roku 1962 došlo k zavedení subsidiární aplikace správního řádu při správě daní. Třicetileté období trvajícím do konce roku 1992 pak v důsledku toho přineslo nemálo aplikačních a interpretačních problémů. Proto došlo k porevolučnímu přijetí samostatné procesní úpravy pro správu daní v podobě zákona o správě daní a poplatků a tím k vyloučení aplikace správního řádu ze správy daní.

Při řešení otázek, zda daňový řád, jenž nahradil zákon o správě daní a poplatků, měl být či má být koncipován jako *lex specialis* ke správnímu řádu v souladu se zásadou jednoty a bezrozpornosti právního řádu a nikoliv jako autonomní právní úprava či naopak zda by subsidiární podřazení daňového řádu pod správní řád znamenalo podřazení daňového práva pod právo správní, neboť správní řád představuje prostředek aplikace hmotně-právní úpravy zcela odlišné od finančního práva, jsem vycházela z hypotézy, že *předpokladem pro úspěšné subsidiární použití správního řádu při správě daní de lege ferenda není pouze sjednocení právní úpravy společných institutů (např. doručování, zastupování, počítání lhůt) v jednom procesním předpisu (správním řádu). Především je to sladění výrazných rozdílů zmíněných samostatných právních odvětví (zejména tzv. odvětvoprávních kritérií finančního a správního práva) do jednoho procesního předpisu. Zároveň jsem dodala, že toto sladění bych považovala za podmínku pro to, aby nedošlo k nechtěné změně výkladů některých institutů a následně nežádoucí změně aplikace práva.*

V současné době se daňové zákony potýkají s problémem nepřehlednosti a nejasnosti, jsou příliš rozsáhlé, příliš navzájem provázané, často a nezřídka chaoticky novelizované a mnohdy nejasné v používané právní terminologii. S ohledem na komplikovanou právní úpravu daní jsem přesvědčená o tom, že pro úspěšné subsidiární použití správního řádu při

správě daní by muselo být odchytek v daňovém řádu subsidiárním ke správnímu řádu spíše méně než více, měly by představovat pouze obecná pravidla zohledňující další odchylky u jednotlivých daní a co nejvíce sjednocovat činnost v rámci správy daní.

Za účelem potvrzení či vyvrácení výše uvedené hypotézy jsem se zabývala rozdíly mezi daňovým a správním řízením, přičemž při srovnání jsem vycházela z odvětvoprávního kritéria metody právní regulace. A s ohledem na uvedené rozdíly mezi správním a daňovým řízením, kterými jsem se zabývala v této práci, jsem dospěla k závěru, že vzhledem k charakteru a množství odchylek (specifik) v daňovém řízení by vedle obsáhlého správního řádu obsahujícího právní úpravu vybraných obecných institutů (např. doručování, zastupování, počítání lhůt) existoval pro správu daní *de lege ferenda* souběžně rozsáhlý daňový řád. Ve sjednocení právní úpravy vybraných obecných institutů v rozsáhlém správním řádu při souběžné existenci obsáhlého daňového řádu s řadou specifických rozdílů spatřuji výše uvedená rizika, přičemž takové subsidiární použití správního řádu při správě daní nepovažuji ani za konformní, zejména v případech, kdy odborná veřejnost působící jen v oblasti daňového práva by se musela zevrubně orientovat v dalším rozsáhlém předpise v podobě správního řádu.

Vázat daňové zákony, nejen tedy daňový řád, obsahující procesní úpravu na obecný procesní předpis správního práva jakožto univerzální právní předpis pro postup všech orgánů veřejné moci, by mohl působit řadu interpretačních a aplikačních problémů. A proto mám za to, že samostatná procesní úprava daňového řízení tak i v dnešní době předchází tomu, aby některé právní instituty byly ve vztahu k téže věci upraveny několikanásobně, nebo se některé překrývaly nebo i vyvracely a některé právní instituty naproti tomu chyběly.

Mám za to, že jsem uvedenou hypotézu potvrdila pouze zčásti, protože jsem nesrovnávala všechna odvětvoprávní kritéria finančního a správního práva, nýbrž jsem se zabývala pouze rozdíly mezi daňovým a správním řízením, přičemž při srovnání jsem vycházela z odvětvoprávního kritéria metody právní regulace.

V souvislosti s otázkou případné aplikace správního řádu při správě daně jsem se zabývala i zahraniční právní úpravou. Právní úprava Spolkové republiky Německo ukazuje, že byť je zde daňové právo dokonce součástí správního práva, je právní úprava řízení v daňových věcech upravena samostatným zákonem, odlišným od zákona o správních řízeních.

V zájmu principu právní jistoty však vidím inspiraci v německé právní úpravě, kde text či obsah jednotlivých ustanovení upravujících jednotlivé instituty je, pokud je to možné

s ohledem na případná specifika, fakticky stejný. V České republice nevidím důvod k odlišné úpravě například otázku okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí v případě vzdání se práva odvolání odvolatelem. De lege lata v případě správního řádu takové rozhodnutí nabývá právní moci dnem následujícím po dni zpětvzetí odvolání, v případě daňového řádu nabývá rozhodnutí právní moci dnem zpětvzetí odvolání.

Pokud jde o další hypotézu vyslovenou v úvodu této práce, že *k nejrozsáhlejšímu okruhu působnosti, ve kterém orgány finanční správy aplikují správní řád, patří oblast vedení přestupkových řízení*, tuto jsem potvrdila. Okruh právních předpisů, které opravňují orgány finanční správy k projednávání přestupků a upravujících skutkové podstaty přestupků v podobě zákona o omezení plateb v hotovosti, zákona o účetnictví, zákona o evidenci tržeb, zákona o cenách, kontrolního řádu, zákona o spotřebních daních, zákona o povinném značení lihu a podle zákona o ochraně před škodlivými účinky návykových látek, je dominantní ve vztahu k okruhu zbývající působnosti zahrnující rozhodování orgánů finanční správy ve věcech státní služby (služebního poměru) či oblasti zveřejňování a poskytování informací veřejnosti a vedle aplikace správního řádu ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti ve finanční správě.

A právě s ohledem na široký okruh působnosti orgánů finanční správy na poli správního trestání jsem nemohla odhlédnout od tzv. reformy správního trestání účinné od 1.7.2017, která, jak jsem již uvedla v úvodu této práce, zasáhla do aplikační praxe orgánů finanční správy. „Jiné správní delikty“ podnikajících fyzických osob a právnických osob projednávané orgány finanční správy podle správního řádu byly pojmově nahrazeny za „přestupky“, s čímž se těžiště právní úpravy přesunulo do zákona o přestupcích. V případě přestupkového řízení představuje zákon o přestupcích poměrně silně zastoupenou procesní úpravu odchylnou od správního řádu a přinesl řadu nových institutů či upravil instituty, jež byly obsaženy v předchozím zákonu o přestupcích nebo trestním zákoně či trestním řádu a orgány finanční správy je tak za předchozí právní úpravy musely analogicky aplikovat i ve správních řízeních o jiných správních deliktech. Proto jsem význam správního řádu v jednotlivých fázích vybraných přestupkových řízení demonstrovala provázaně zejména se zákonem o přestupcích účinným od 1.7.2017.

V souvislosti s novou právní úpravou vedení přezkumného řízení pro zajištění zásady *ne bis in idem* v zákonu o přestupcích jsem se s ohledem na vývoj judikatury zejména Evropského soudního dvora v posledních letech v textu této práce blíže zastavila u zásady (ústavního principu trestání) *ne bis in idem*. I když zmíněná judikatura byla předmětem

pozornosti odborné veřejnosti zejména v souvislosti s daňovou problematikou, resp. s otázkou kumulace daňového penále uloženého v daňovém řízení a sankcí souběžně uplatněnou v trestním řízení, mám za to, že závěry z ní vyplývající jsou použitelné ve všech věcech, v nichž dochází k souběhu správního a trestního řízení, nejen při souběhu daňového a trestního řízení. Hledala jsem proto „klíč“, dle kterého (nejen) orgány finanční správy dokážou určit, zda mohou vést přestupková řízení bez ohledu na to, zda proběhlo, probíhá nebo bude probíhat trestní řízení o totožném skutku, resp. za jakých podmínek je v této souvislosti přípustné souběžné ukládání správního trestu a sankce podle trestního zákoníku (subkapitola 6.1.6 a 6.2.6). Tato část práce může být přínosná pro aplikační praxi finanční správy.

V úvodu této práce jsem také vyslovila hypotézu, že *orgány finanční správy při aplikaci finančního práva hmotného aplikují část první, druhou, třetí a čtvrtou správního řádu.*

V souvislosti s touto hypotézou jsem hledala odpověď na otázku, v jakém rozsahu ve vymezených oblastech působnosti orgánů finanční správy aplikují orgány finanční správy správní řád. Vedle vybraných přestupkových řízení je to oblast výkonu cenové kontroly, jehož proces upravuje zejména kontrolní řád, dále oblast státní služby se zvláštní úpravou v zákoně o státní službě, postup podle zákona o svobodném přístupu k informacím a kontrola výkonu finanční správy, kdy kontrolní řád rozšiřuje působnost správního řádu i na vztahy uvnitř finanční správy.

Důležitou roli při aplikaci správního řádu orgány finanční správy plní část první správního řádu obsahující základní zásady činnosti správních orgánů. Ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu totiž stanoví nezbytnost použití těchto zásad při výkonu veřejné správy vždy, i když by měl být správní řád jako takový vyloučen, avšak zvláštní právní předpisy úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahují. V rámci cenové kontroly zvláštní zákony (zejména kontrolní řád) základní zásady neupravují. Stejně tak zákon o státní službě neobsahuje vlastní úpravu základních zásad činnosti správních orgánů. Ani zákon o přestupcích nemá ucelenou právní úpravu zásad upravených v části první správního řádu. I na kontrolu výkonu finanční správy, resp. výkonu veřejné správy nevrchnostenské se užije část první správního řádu, neboť kontrolní řád právní úpravu odpovídající základním zásadám činnosti správních orgánů neobsahuje. Byť zákon o svobodném přístupu k informacím upravuje povinnost aplikovat základní zásady činnosti správních orgánů, jak je vymezuje správní řád, tyto by platily i bez

výslovného zákonného ustanovení, protože zákon o svobodném přístupu k informacím úpravu odpovídající těmto zásadám sám neobsahuje.

Je tak zřejmé, že orgány finanční správy musí respektovat základní zásady činnosti správních orgánů ve vymezených oblastech působnosti.

Část druhá a třetí správního řádu představující obecnou úpravu správního řízení nachází své uplatnění především v přestupkových řízeních vedených orgány finanční správy a v řízeních ve věcech služby, jejichž účelem je vydání individuálního správního aktu, který má podobu konstitutivního nebo deklaratorního rozhodnutí.

Z části třetí správního řádu musím zmínit zvláštní typy řízení vedená orgány finanční správy. Především je to v souvislosti s přestupkovými řízeními řízení společné (ustanovení § 140 správního řádu) a příkaz (ustanovení § 150 správního řádu). Právě v otázkách neupravených přestupkovým zákonem se musí použít zmíněná ustanovení části třetí. V souvislosti s právní úpravou řízení ve věcech služby se jedná o právní úpravu sporného řízení (§ 141 správního řádu) např. v souvislosti s řešením sporů vzniklých z veřejnoprávních dohod a tzv. společné řízení (§ 140 správního řádu) v případě vedení společného výběrového řízení na obsazení více služebních míst a v případě vedení kárného řízení ohledně více kárných provinění státního zaměstnance.

Ustanovení o tzv. jiných úkonech správních orgánů obsažená v části čtvrté správního řádu subsidiárně použijí orgány finanční správy v rámci cenové kontroly, kdy nedochází k autoritativnímu rozhodování o právech a povinnostech jiných osob, dále při výkonu kontroly státní (finanční) správy a v případech rozhodování služebních orgánů o právech a povinnostech státních zaměstnanců, na která se nevztahují ustanovení o řízení ve věcech služby ani ustanovení správního řádu o správních řízeních, neboli v případě úkonů služebních orgánů uvedených v ustanovení § 159 odst. 2 zákona o státní službě.

Subsidiární aplikace části čtvrté ale ve výsledku znamená, že se rovněž uplatní část druhá a třetí správního řádu, resp. že se jejich ustanovení použijí obdobně či subsidiárně.

Orgány finanční správy aplikují i část pátou správního řádu, a to v souvislosti s uzavíráním veřejnoprávních dohod se státními zaměstnanci. Řada dohod uzavíraných se státním zaměstnancem na základě zákona o státní službě zakládají, mění nebo ruší práva a povinnosti v oblasti veřejného práva, a proto jsou veřejnoprávními smlouvami podle ustanovení § 159 odst. 1 správního řádu, resp. podle celé páté části správního řádu.

Z části sedmé správního řádu mají pro orgány finanční správy svůj význam ustanovení § 177 a § 180 upravující otázky podpůrné aplikace správního řádu, stejně tak právní úprava

o stížnostech (§ 175). Ani vlastní právní úprava stížnosti podané státním zaměstnancem ve věcech výkonu služby a ve věcech služebního poměru upravená v zákoně o státní službě nevyklučuje subsidiární použití právní úpravy správního řádu o stížnostech při jejich vyřizování.

S ohledem na výše uvedené jsem tak dospěla k závěru, že zmíněná hypotéza je neúplná. Orgány finanční správy vedle části první, druhé, třetí a čtvrté správního řádu aplikují také část sedmou správního řádu. Vedle toho jsem zjistila, že v souvislosti s řízením ve věcech služby podle zákona o státní službě, jenž nespadá do finančního práva hmotného, orgány finanční správy aplikují i část pátou správního řádu, a to v souvislosti s uzavíráním veřejnoprávních dohod se státními zaměstnanci.

Při analýze jednotlivých okruhů působnosti, v nichž orgány finanční správy aplikují správní řád, jsem zjistila, že orgány finanční správy neaplikují část šestou správního řádu upravující problematiku opatření obecné povahy, neboť orgány finanční správy, stručně řečeno, nemají pravomoc k „úkonu v určité věci, který se přímo dotýká práv, povinností nebo zájmů blíže neurčeného okruhu osob“⁶³⁸.

Skutečnost, že okruhy působnosti, v nichž orgány finanční správy aplikují správní řád, netvoří stěžejní oblast působnosti orgánů Finanční správy České republiky, nic nemění na tom, že v rámci finanční správy se ve vymezených oblastech působnosti aplikují s výjimkou části šesté, všechny části správního řádu. Význam správního řádu tak nelze podceňovat ani ve finanční správě, jež je spojována spíše s aplikací daňových zákonů, resp. spíše s aplikací daňového řádu než správního řádu.

⁶³⁸ SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: ASPI Wolters Kluwer, 2013, s. 168-176.

Seznam použitých zdrojů

Knížní publikace:

ALEXA, Karel. *Lhůty při správě daní*. Plzeň : Nakladatelství Aleš Čeněk, 2014, 215 s.

BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání, Praha : C. H. Beck, 2009, 580 s.

BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo na Slovensku*. Bratislava: Ing. Miroslav Mračko. EPOS. Bratislava, 2015. 750 s.

BRAŽINA, Radislav a LIŠKA, Michal. *Právo být slyšen ve správním a daňovém řízení*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2017, 196 s.

BAXA, Josef a kolektiv. *Daňový řád. Komentář. II. Díl*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 808 s.

DRÁB, Ondřej. TRUBAČ, Ondřej. ZATLOUKAL, Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha : ASPI 2006, 358 s.

DRAŠTÍK, Antonín a kolektiv. *Trestní zákoník. Komentář. II. Díl*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015, 1696 s.

FIALA, Zdeněk a kol. *Správní právo trestní*. Praha : Leges, 2017, 304 s.

FIALA Zdeněk, FRUMAROVÁ, Kateřina, VETEŠNÍK, Pavel, ŠKUREK, Martin, HORZINKOVÁ, Eva, NOVOTNÝ, Vladimír, SOVOVÁ, Olga, SCHEU, Lenka. *Správní řád. Praktický komentář*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2020, 884 s.

FRUMAROVÁ, Kateřina. *Ochrana před nečinností veřejné správy*. Praha : Nakladatelství Leges, 2012, 323 s.

FRUMAROVÁ, Kateřina a kolektiv: *Správní trestání*. Praha : Leges, 2017, 400 s.

FUREK, Adam, ROTHANZL Lukáš. *Zákon o svobodném přístupu k informacím a související předpisy. Komentář*. 2. vydání. Praha : Linde Praha, a.s., 2012. 1032 s.

FUREK, Adam, ROTHANZL Lukáš. *Zákon o svobodném přístupu k informacím. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. BECK, 2016, 1256 s.

HENDRYCH, Dušan. *Správní věda - Teorie veřejné správy*. Praha : ASPI Publishing, s.r.o., 2003, 195 s.

HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní věda - Teorie veřejné správy*. 4. aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer, a.s., 2014, 244 s.

HENDRYCH, Dušan a kolektiv. *Správní právo: obecná část*. 9. vydání. Praha : C. H. Beck, 2016, 599 s.

HOETZEL, Jiří. *Československé správní právo. Část všeobecná*. Editor Ondřej Horák. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 454 s.

HORÁKOVÁ, Monika. TOMOSZKOVÁ, Veronika a kol. *SPRÁVNÍ ŘÍZENÍ V ZEMÍCH EU. Velká Británie, Francie, Německo a Itálie*. Praha : Linde Praha, a.s., 2011, 186 s.

HRABÁK, Jan. NAHODIL, Tomáš. *Správní řád s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou*. 4. aktualiz. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2012, 452 s.

JELÍNKOVÁ, Jitka. *Kontrolní řád. Správní řád (vybraná ustanovení). Praktický komentář*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2016, 304 s.

JELÍNKOVÁ, Jitka, TUHÁČEK, Miloš. *Zákon o svobodném přístupu k informacím. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 284 s.

JEMELKA, Luboš. *Princip subsidiarity správního řádu*. Praha : Nakladatelství C. H. Beck, s.r.o., 2013, 312 s.

JEMELKA, Luboš. VETEŠNÍK, Pavel. LIBOSVÁR, Ondřej. *Zákon o kontrole. Komentář*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2014, 296 s.

JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. *Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, Zákon o některých přestupcích. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2017, 1160 s.

KMEC, Jiří a kolektiv. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha : C.H. Beck, 2012, 1696 s.

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, 247 s.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010. 959 s.

KOPECKÝ, Martin. *Správní právo-obecná část*. Praha : C. H. Beck, 2019, 536 s.

KOTTNAUER, Antonín a kol. *Zákon o státní službě*. Ostrava : Nakladatelství Sagit, 2015, 368 s.

KRUPIČKOVÁ, Lenka. TRUBAČ, Ondřej. *Zákon o Finanční správě České republiky, Komentář*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2014, 116 s.

MATES, Pavel a kol. *Základy správního trestání*. 7., přepracované vydání, Praha : C. H. Beck, 2017, 239 s.

MRKÝVKA, Petr a kolektiv. *Finanční právo a finanční správa*. 1.díl. Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2005, 405 s.

MRKÝVKA, Petr. PAŘÍZKOVÁ, Ivana. *Základy finančního práva*. Brno : Masarykova univerzita. 2008, 252 s.

MRKÝVKA, Petr. *Determinace a diverzifikace finančního práva*. Acta Universitatis Brunensis No 436. Brno: Masarykova univerzita, 2012, 222 s.

NOVOTNÁ, Monika a kol. *Daňové řízení*. Praha: C.H.Beck, 2019, 280 s.

PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. *Praktikum k daňovému právu*. Olomouc:Univerzita Palackého v Olomouci. Právnická fakulta, 2014. 92 stran.

PICHRT, Jan a kol. *Zákon o státní službě. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, 2015, 933 s.

PRÁŠKOVÁ, Helena. *Základy odpovědnosti za správní delikty*. Praha : Nakladatelství C. H. Beck, 2013, 448 s.

PRÁŠKOVÁ, Helena. *Nové přestupkové právo*. Praha : Leges, 2017, 448 s.

PRŮCHA, Petr. *Základy správního práva a veřejné správy - obecná část. 2. vydání*. Brno : Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 1994, 259 s.

PRŮCHA, Petr. POMAHAČ, Richard. *Lexikon správního práva*, Ostrava: Sagit, 2002, 683 s.

SKULOVÁ, Soňa, PRŮCHA, Petr. HAVLAN, Petr. KADEČKA, Stanislav. *Správní právo procesní*. PRAHA:EUROLEX BOHEMIA, 2005, 280 s.

SKULOVÁ, Soňa a kol. *Správní právo procesní*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2017, 421 s.

SKULOVÁ, Soňa a kolektiv. *Základy správní vědy*. 2. doplněné a rozšířené vydání. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2014. 215 s.

SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha : ASPI-Wolters Kluwer, 2013, 497 s.

SVOBODA, Petr. *Ústavní základy správního řízení v České republice. Právo na spravedlivý proces a české správní řízení*. Praha : Linde Praha, a.s., 2007, 359 s.

ŠÍN, Zbyněk. *Tvorba práva a její pravidla*. Olomouc : Univerzita Palackého v Olomouci, 2000, 237 s.

ŠÍN, Zbyněk. *Tvorba práva. Pravidla, metodika, technika*. Praha : C. H. Beck, 2003, 190 s.

VAVERA, František a kol. *Zákon o státní službě s poznámkami*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2015, 242 s.

VEDRAL, Josef. *Správní řád. Komentář*. II. Vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2012, 1458 s.

VEDRAL, Josef. *Kontrolní řád. Komentář*. Praha: BOVA POLYGON, 2015, 256 s.

VLČKOVÁ, Eliška a kol. *Zákon o státní službě*. Olomouc: Anag, 2015, 344 s.

VYBRAL, Vladimír. *Nástin československého práva finančního*. Praha-Brno: Nakladatelství ORBIS, 1934, 138 s.

WEYR, František. *Teorie práva*. Brno-Praha : Nakladatelství Orbis, 1936, 388 s.

WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha : Auditorium, 2013, 232 s.

Odborné články a sborníkové příspěvky:

ALEXA, Karel. Pojem daňového řízení v novém daňovém řádu. *Daně a finance*, 2012, ročník 20, č. 2/2012, s. 8-14.

BOHÁČ, Radim. Ke kodifikaci daňového práva. *Daně a finance*, 2016, ročník 24, č. 3/2016, 2016, s. 4 - 8.

BONĚK, Václav. Z historie daňového řízení v českých zemích. *Daně*, 2002, roč. X, č. 6/2002, s. 2 - 6.

DINSBIER, Filip. (Nový) správní řád a zvláštní předpisy. In Kadečka S., Marek D. (eds.) *Nový správní řád v praxi krajských úřadů: sborník ze zimní konference/workshopu*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007, s. 162 - 166.

DOMINIK, Martin. Princip bezrozpornosti a výklad právních pojmů. In HAPČOVÁ, Ivana, BÓDIOVÁ, Žofia, MIČÁTEK, Vladislav (zostavovatelia). *Zborník príspevkov z Česko – slovenskej právnickej súťaže o najlepšiu študentskú prácu za akademický rok 2014/2015* [online]. Právnická fakulta Univerzity Komenského v Bratislavě, 2016, 376 s. [cit. 10. listopadu 2020]. Dostupné z: https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/SVOC/zbornik_final_CS_SVOC_.pdf

JEROUŠEK, David. Zákon o Finanční správě ČR- základ finanční správy státu. In *Dny práva 2012-Days of Law 2012* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2013, s. 2037-2049 [cit. 15.5.2018]. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/index.html.

KAHL, Wolfgang, HILBERT, Patrick. Die Bedeutung der Kodifikation im Verwaltungsrecht, *Rechtswissenschaft – Zeitschrift für rechtswissenschaftliche Forschung (RW)* [online], 2012, s. 468. [cit. 10. listopadu 2020]. Dostupné z: https://www.nomos-elibrary.de/10.5771/1868-8098-2012-4-453.pdf?Download_full_pdf=1

KOPECKÝ, Martin. Vztah správního řádu k řízení ve věcech státní služby. *Jurisprudence*. 2015, roč. XXIV, číslo 5/2015, s. 3-10.

KÜHN, Zdeněk. Nový přestupkový zákon, odpovědnost právnických osob a problematika dvojího trestání téhož deliktu. *Právní rozhledy*, 2018, roč. 26, č. 3/2018, s. 77 - 84.

MADLEŇÁKOVÁ, Lucie. MIČKALOVÁ, Lenka. Tvrzený účastník-poškozený v řízení o přestupku. *Správní právo*, číslo 7/2016, Ministerstvo vnitra České republiky. Praha: 2016, s. 458 - 471.

MATES, Pavel, ŠKODA, Jindřich, VAVERA, František. Disciplinární právo státních zaměstnanců. *Trestněprávní revue*. 2016, 15. roč., číslo 5/2016, s. 105-111.

NAVRÁTILOVÁ, Martina. Vliv novely soudního řádu správního na finanční správu ČR. SLÁDEČEK, Vladimír. MELOTÍKOVÁ, Petra (eds.). *Aktuální otázky správního soudnictví (zejména v souvislosti s novelou soudního řádu správního provedenou zákonem č. 303/2011 Sb.)*. Praha: Leges, 2013 s. 50-58.

NAVRÁTILOVÁ, Martina: Institucionální reforma daňové správy v České republice. KISELYOVÁ, Zuzana [et al.]. *Milníky práva v stredoeurópskom priestore 2013*, I. část, Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2013, s. 487-492.

NAVRÁTILOVÁ, Martina: Vývojové tendence v organizaci finanční správy. In: SLÁDEČEK, Vladimír. FRUMAROVÁ, Kateřina, MELOTÍKOVÁ, Petra (eds.). *Organizace státní správy-vývojové tendence*. Praha:Leges, 2014, s. 228-236.

NAVRÁTILOVÁ, Martina. Transparentní finanční správa v České republice? *Acta Iuridica Olomucensia*, 2016, Vol. 11, No. 2, s. 68-70.

PRÁŠKOVÁ, Helena. Jednání za právnickou osobu v řízení o přestupku. In *Správní právo* [online], 2018, Ročník LI, číslo 3/2018, 137 – 154 s. [cit.3.února 2020]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/spravni-pravo-cislo-3-2018.aspx>.

POUPEROVÁ, Olga. Pravomoc a působnost správních orgánů. In RAJCHL, JIŘÍ (ed.). *Správní řád: 10 let v akci*. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2016, s. 73 - 82.

POMAHAČ, Richard. Ne bis in idem ve správním trestání. In Chvátalová, Iva (ed.). *Správní trestání. Sborník příspěvků ze semináře konaného 13.5.2010*. Metropolitní univerzita Praha, 2010, s. 6 – 12.

SEJKORA, Tomáš. Odvod za porušení rozpočtové kázně jako trestní sankce ve smyslu Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. *Daně a finance*, 2016, ročník 24, č. 1/2016, s. 9 - 15.

STAŠA, Josef. Modelová představa a realita správního řádu. In RAJCHL, JIŘÍ (ed.). *Správní řád: 10 let v akci*. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2016, s. 20 - 38.

STAŠA, Josef. K pojetí a členění forem správní činnosti po 40 letech. In KOPECKÝ, Martin (redaktor). *ACTA UNIVERSITATIS CAROLINAE*, Praha: Univerzita Karlova, Nakladatelství Karolinum, 2020, s. 11 - 22.

VEDRAL, Josef. K novému zákonu o přestupcích, *Správní právo*, [online], 2017, ročník L, číslo 7-8/2017, 2017, s. 411-446 [cit. 20. února 2020]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/spravni-pravo-cislo-7-8-2017.aspx>

VEJVALKOVÁ, Zdeňka. HLOUCH, Lukáš. Princip jednoty a bezrozpornosti aplikace právního řádu v rozhodování správních úřadů. *Právní rozhledy*, 2005, ročník 13, č. 23/2005, s. 873 - 875.

VETEŠÍK, Pavel. Specifické druhy řízení o přestupku. In CHVÁTALOVÁ, Iva (ed.). *Správní trestání. Sborník příspěvků ze semináře konaného 13.5.2010*. Metropolitní univerzita Praha, 2010, s. 30 - 36.

Judikatura:

A) Ústavní soud ČR (ČSFR)

Usnesení Ústavního soudu ČSFR ze dne 19.3.1992, sp.zn. II. ÚS 18/92

Nález Ústavního soudu ČR ze dne 18.2.2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08 (N 30/56 SbNU 339)

Nález Ústavního soudu ČR ze dne 5.11.1996, sp. zn. Pl. ÚS 14/96 (N 114/6 SbNU 623)

Nález Ústavního soudu ČR ze dne 3.6.2009, sp. zn. I. ÚS 420/09 (N 131/53 SbNU 647)

Nález Ústavního soudu ČR ze dne 12.2.2002, sp. zn. Pl. ÚS 21/01 (N 14/25 SbNU 97)

Nález Ústavního soudu ČR ze dne 5.5.1997, sp. zn. IV. ÚS 34/97 (N 49/8 SbNU 11)

Nález Ústavního soudu ČR ze dne 15.2.2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (N 30/44 SbNU 349)

Usnesení Ústavního soudu ČR ze dne 28.1.2009, sp. zn. III. ÚS 880/08 (N 14/25 SbNU 97)

B) Evropský soud pro lidská práva (ESLP)

Rozsudek ESLP ze dne 8.6.1996, Engel a další proti Nizozemsku, č. 5100/71 až 5102/71, 5354/72 a 5370/72, A22

Rozsudek ESLP ze dne 21. 2. 1984, Oztürk proti Německu, č. 8544/79, 1999-VI

Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10.2.2009, Sergey Zolotukhin proti Rusku, č. 14939/03, 2009-I

Rozsudek ESLP ze dne 25.6.2009, Maresti proti Chorvatsku, č. 55759/07

Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 15.11.2016, A a B proti Norsku, č. 24130/11, Reports of Judgments and Decisions 2016

Rozhodnutí ESLP ze dne 8.4.2003, Manasson proti Švédsku, č. 41265/98

C) Nejvyšší správní soud ČR

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2011, sp.zn. 7 As 66/2010
(č. 2597/2012 Sb. NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, sp. zn. 1 Afs 75/2011

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.2.2015, sp. zn. 9 Afs 152/2013

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2015, sp. zn. 9 Afs 129/2013

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2009, sp. zn. 1 As 96/2008
(č. 1856/2009 Sb.NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.3.2017, sp. zn. 6 Afs 169/2016
(č. 3551/2017 Sb. NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1.2006, sp. zn. 4 As 2/2005
(č. 847/2006 Sb. NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.12.2007, sp. zn. 3 As 32/2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2018, sp. zn. 4 As 92/2018

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.2.2004, sp.zn. 5 A 55/2001
(č. 567/2005 Sb. NSS)

Rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 22.10.2014, sp. zn. 8 As 55/2012
(č. 3155/2015 Sb. NSS)

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2011, sp. zn.9 As 73/2010

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, sp. zn. 7 As 61/2010

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2020, sp. zn. 10 Afs 72/2020
(č. 4091/2020 Sb. NSS)

D) Ostatní

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 12.1.2011, sp. zn. 5 Tdo 1533/2010

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29.5.2013, sp. zn. 5 Tdo 165/2013

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20.8.2015, sp.zn. 11A 199/2014

Právní předpisy a související dokumenty:

Zákon č. 28/1876 ř.z., jímž se vyměřují lhůty, v nichž se může zjednatí platnost prostředkům právním proti rozhodnutím a nařízením orgánů správy finanční

Zákon č. 11/1918 Sb. z. a n., o zřízení samostatného státu československého

Zákon č. 187/1919 Sb. z. a n., jímž se upravuje oběh a správa platidel v československém státě a doplňuje se zmocnění ministerstva financí dané zákonem ze dne 25. února 1919, č. 84 Sb. z. a n.

Zákon č. 414/1919 Sb. z. a n., jímž se zavádí monopol výbušných látek

Zákon č. 268/1923 Sb. z. a n. o dani z obratu a dani přepychové

Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních

Zákon č. 114/1927 Sb. z. a n., celní zákon

Vládní nařízení č. 168/1927 Sb. z. a n., kterým se provádí celní zákon (c.z.)

Zákon č. 38/1933 Sb. z. a n., o dani z elektrických zdrojů záření,

Vládní nařízení č. 8/1928 Sb. z. a n., o řízení ve věcech náležejících do působnosti politických úřadů (správní řízení)

Ústavní zákon č. 150/1948 Sb., Ústava Československé republiky

Zákon č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva

Vyhláška ministra financí č. 162/1953 Ú.l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů

Vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení

Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků

Zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád)

Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích

Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Sdělení federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., o sjednání Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a Protokolů na tuto Úmluvu navazujících

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 120/1976 Sb., o Mezinárodním paktu o občanských a politických právech a Mezinárodním paktu o hospodářských, sociálních a kulturních právech

Např. čl. 14 odst. 7 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (čl. 14.7), čl. 4.1 a čl. 4.2 Dodatkového protokolu č. 7 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 50 Listiny základních práv Evropské unie.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnost (exekuční řád), a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 65/2017 Sb., o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů

Důvodová zpráva k zákonu č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech

Důvodová zpráva k zákonu č. 444/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád

Důvodová zpráva k zákonu č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky

Důvodová zpráva k zákonu č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád)

Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb

Důvodová zpráva k zákonu č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich

SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Dostupné z <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/>.

SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) [online]. [cit. 10. 11. 2020]. Dostupné z: <http://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/>

SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. Abgabenordnung (AO) [online], [cit. 10. 11. 2020]. Dostupné z: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html

SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO. Zehntes Buch Sozialgesetzbuch - Sozialverfahren und Sozialdatenschutz - (SGB X) [online], [cit. 10. 11. 2020]. Dostupné z https://www.gesetze-im-internet.de/sgb_10/.

Internetové a další zdroje:

Boněk, Václav. *Kapitoly z dějin daňové správy v českých zemích*. Studijní (interní) materiál Finanční správy ČR, 85 s.

ČT24. *Kalousek vyráží do boje s úniky-ze 199 finančních úřadů zbude 14*. [online] 19.5.2011. [cit.15.5.2018]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/1264837-kalousek-vyrazi-do-boje-s-uniky-ze-199-financnich-uradu-bude-14>).

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Tisková zpráva Generálního finančního ředitelství „*Finanční správa optimalizuje počet územních pracovišť finančních úřadů a*

provozování hotovostních pokladen. [online], [cit.15.5.2018]. Dostupné z:<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/financni-sprava-optimalizuje-pocet-uzemnich-pracovist-financnich-uradu-a-provozovani-hotovostnich-pokladen-6270>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2018*, [online], 94 s. [cit. 3.2.2020]. Dostupné z: www.financnisprava.cz.

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019*, [online], 99 s. [cit. 3.2.2020]. Dostupné z: www.financnisprava.cz.

KOLMAN, Petr. *Příkazní řízení-zajímavé otázky* [online]. epravo.cz, 5.11.2009 [cit. 3.2.2020] Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/prikazni-rizeni-zajimave-otazky-58687.html>

MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Studie proveditelnosti Ministerstva financí Jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM) ze dne 7.10.2011*, [online], [cit. 3.2.2018] Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/archiv/jedno-inkasni-misto/studie-proveditelnosti>

MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. *Často kladené dotazy k zákonu č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, a zákonu č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích-aktualizace k 1. březnu 2018* [online], otázka 9 [cit. 3.2.2020]. Dostupné z www.mvcr.cz/soubor/prestupky-casto-kladene-dotazy.aspx.

MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. Závěr č. 74 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 2.3.2009, *Procesní práva účastníků v řízení podle zákona o svobodném přístupu k informacím* [online], [10. listopadu 2020]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/zavery-poradniho-sboru-ministra-vnitra-ke-spravnimu-radu-a-spravnimu-trestani.aspx>

MRKÝVKA, Petr. *Úvod do teorie finančního práva*. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity. 2006, podkapitola 10.3.1 [online], [cit.15.5.2020]. Dostupné z: https://is.muni.cz/el/law/podzim2015/BVV13Zk/um/10_3_Financni_pravo.pdf.

MRKÝVKA, Petr. *Úvod do teorie finančního práva*. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity. 2006, podkapitola 2.1.3, [online], [cit.15.5.2020]. Dostupné na https://is.muni.cz/el/1422/jaro2007/CBV401/um/Teorie_FP_Bc.pdf.

OECD. Glossary of Tax Terms [online]. OECD, 2015 [cit. 2015-01-11]. Dostupný <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

ROZEHNAL, Tomáš. *Problematika právních zásad aplikovaných v daňovém řízení* [online]. Brno, 2015 [cit. 2021-02-01]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/th/cpmct/>. Disertační práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Vedoucí práce Petr MRKÝVKA.

Úřad vlády ČR (autorský kolektiv odboru vládní legislativy pod vedením JUDr. Josefa Vedrala, Ph.D.): *Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů* (III.část),

[online], [cit.15.5.2020]. Dostupné z https://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka_pomuckaIII.pdf

VAŠUTOVÁ, Vendula. *Specifika dokazování v daňovém řízení*. [online]. Brno, 2011 [cit. 2021-02-01]. Dostupné z: <https://theses.cz/id/q2zbuy/>. Rigorózní práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta.

VEDRAL, Josef. *K rozsahu působnosti kontrolního řádu*. ASPI, 2016, LIT212793CZ

VEDRAL, Josef. *Zákon o státní službě, správní řád a soudní řád správní*. Systém ASPI, LIT211618CZ

WOLF, Johanna. *Einführung in das Steuerrecht –Steuerverfahrens-und Steuerschuldrecht* [online]. Freie Universität Berlin: 2018, 140 s. [cit. 20. listopadu 2020]. Dostupné z: <https://www.jura.fu-berlin.de/fachbereich/einrichtungen/oeffentliches-recht/lehrende/wolffj/Lehre/SteuerR-Folien.pdf>

Autorský kolektiv odboru vládní legislativy Úřadu vlády pod vedením JUDr. Josefa Vedrala, Ph.D. : *Metodická pomůcka pro přípravu návrhů právních předpisů (III. část)*, [online], 30 s., [cit. 20. března 2020]. Dostupné z: https://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/Metodicka_pomuckaIII.pdf

Shrnutí (abstrakt)

Předkládaná disertační práce nazvaná „Aplikace správního řádu územními finančními orgány“ se zaměřuje na pochopení významu správního řádu v aplikační praxi Finanční správy České republiky. Zabývá se otázkami souvisejícími s tím, v jakých oblastech a v jakém rozsahu je správní řád orgány finanční správy aplikován a má nastítnit realizaci cílů a úkolů orgánů finanční správy prostředky upravenými správním řádem.

Cíle a obsah této práce ovlivnily dvě legislativní změny, a to tzv. „institucionální“ reforma daňové správy a tzv. reforma správního trestání.

Při zpracování tohoto tématu bylo použito rozsáhlé množství zdrojů, zejména odborné publikace v podobě monografií, příspěvků ve sbornících, článků v odborných časopisech, judikatura a právní předpisy.

Po úvodu, který plní metodologicko-koncepční funkci, následuje první kapitola, která souvisí s otázkou, kdo jsou v současné době oněmi územními finančními orgány aplikujícími správní řád.

K lepšímu pochopení současného stavu aplikace procesních norem orgány finanční správy, tedy i aplikace norem obsažených ve správním řádu, se druhá kapitola zaměřuje na otázku, podle jakých procesněprávních norem postupovaly zmíněné orgány v minulosti.

Třetí kapitola vymezuje kritéria, podle kterých postupují orgány finanční správy jakožto správní orgány podle správního řádu a následně ve čtvrté kapitole jsou vymezeny oblasti působnosti, v nichž orgány finanční správy aplikují správní řád.

Kapitola pátá nabízí úvahu související s použitím správního řádu při správě daní de lege ferenda. V této souvislosti dochází k hledání inspirace v právní úpravě Spolkové republiky Německo.

V kapitole šesté a osmé se v jednotlivých fázích vybraných přestupkových řízení demonstruje význam správního řádu provázaně se zákonem o přestupcích a s dalšími zvláštními zákony upravujícími jednotlivé skutkové podstaty přestupků.

Práce dále pojednává o tom, v jakém rozsahu aplikují orgány finanční správy správní řád a jakými prostředky plní své úkoly v rámci cenové kontroly (kapitola sedmá), ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti ve finanční správě (kapitola devátá), v oblasti zveřejňování a poskytování informací veřejnosti (kapitola desátá) a ve věcech státní služby (kapitola jedenáctá)

Summary (abstract)

The present dissertation entitled "Application of the Code of Administrative Procedure by territorial financial authorities" focuses on understanding the meaning of the Code of Administrative Procedure in the application practice of the Financial Administration of the Czech Republic. It deals with issues related to the areas and extent to which the Code of Administrative Procedure is applied by the authorities of the Financial Administration and is intended to outline the implementation of the objectives and tasks of the authorities of the Financial Administration by means regulated by the Code of Administrative Procedure.

The objectives and content of this thesis were influenced by two legislative changes, the so-called "institutional" reform of tax administration and the so-called reform of administrative punishment.

A large number of sources were used in the elaboration of this topic, especially specialized publications in the form of monographs, contributions in proceedings, articles in specialized journals, case law and legal regulations.

After the introduction, which performs a methodological and conceptual function, the first chapter follows which is related to the issue of what are currently the territorial financial authorities applying the Code of Administrative Procedure.

In order to better understand the current state of the application of procedural rules by the authorities of the Financial Administration, including the application of the rules contained in the Code of Administrative Procedure, the second chapter focuses on the issue of which procedural rules were followed by the aforementioned authorities in the past.

The third chapter defines the criteria according to which the authorities of the Financial Administration as administrative authorities under the Code of Administrative Procedure and then the fourth chapter defines the areas of competence in which the authorities of the Financial Administration apply the Code of Administrative Procedure.

The fifth chapter offers a consideration of the application of the Code of Administrative Procedure to tax administration *de lege ferenda*. In this context, inspiration is sought in the legislation of the Federal Republic of Germany.

Chapters six and eight at different stages of selected administrative punishment proceedings demonstrate the importance Code of Administrative Procedure in relation to the the Administrative Offenses Law (Procedural Code) and other special laws governing the *actus reus* of the offenses.

The thesis also deals with the extent to which the authorities of the Financial Administration apply the Code of Administrative Procedure and the means by which they perform their tasks in the context of price control (Chapter 7), in relations of superiority and subordination in the financial administration (Chapter 9), in the area of disclosure and provision of information to the public (Chapter 10) and in civil service matters (Chapter 11).

Klíčová slova

Správní řád, orgány finanční správy České republiky, správní řízení, reforma správního trestání, přestupkové právo,

Key words

The Code of Administrative Procedure, authorities of the Financial Administration of the Czech Republic, administrative proceedings, reform of administrative punishment.