

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA



Mgr. Marek Jančík

KONTROLA NEJVYŠŠÍHO KONTROLNÍHO
ÚŘADU DE LEGE FERENDA

Rigorózní práce

Vedoucí rigorózní práce: Doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Finanční právo

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 26. 9. 2016

Prohlašuji, že předloženou rigorózní práci jsem vypracoval samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 26. 9. 2016

.....

Mgr. Marek Jančík

Poděkování

Rád bych poděkoval panu Doc. JUDr. Radimovi Boháčovi, Ph.D., za odborné vedení mé rigorózní práce a cenné rady při její tvorbě, dále své rodině a přátelům za podporu, které se mi od nich dostává.

Obsah

Úvod	6
Důvody výběru tématu.....	7
Struktura práce a její zpracování.....	8
1. Kontrola veřejné správy.....	11
1.1 K pojmům kontrola a audit	11
1.2 Atributy kontroly veřejné správy	12
1.3 Nositelé kontroly veřejné správy	16
1.3.1 Kontrola prováděná Nejvyšším kontrolním úřadem	16
1.3.2 Kontrola prováděná správními orgány.....	18
1.3.3 Parlamentní kontrola	21
1.3.4 Soudní kontrola	23
1.3.5 Kontrola prováděná veřejným ochráncem práv	26
1.3.6 Neformální kontrola veřejné správy.....	28
2. Vývoj právní úpravy nejvyšší auditní instituce na našem území	30
2.1 Nejvyšší auditní instituce do roku 1918.....	31
2.2 Nejvyšší auditní instituce mezi léty 1919 až 1951.....	33
2.3 Kontrola hospodaření veřejné správy do roku 1989	38
2.3.1 Nejvyšší kontrolní úřad České socialistické republiky	41
2.4 Nejvyšší auditní instituce po roce 1989	43
2.4.1 Nejvyšší kontrolní úřad České republiky	43
2.4.2 Nejvyšší kontrolní úřad	45
3. Kompetence a organizace nejvyšší auditní instituce de lege lata	47
3.1 Ústavní vymezení.....	48
3.2 Vztahy Nejvyššího kontrolního úřadu s vybranými ústavními orgány.....	51
3.3 Zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu	55
3.3.1 Postavení a působnost	55
3.3.2 Organizace.....	58
3.3.3 Kontrolní činnost.....	60
3.3.4 Financování a kárná odpovědnost	62
3.4 Kontrolní standardy Nejvyššího kontrolního úřadu.....	64

4. Kontrola hospodaření veřejné správy s mezinárodním prvkem.....	69
4.1 Mezinárodní spolupráce.....	70
4.2 Mezinárodní standardy.....	73
4.2.1 Linská deklarace.....	75
4.2.2 Mexická deklarace.....	79
4.2.3 Etický kodex.....	81
4.3 Právní úpravy nejvyšších auditních institucí vybraných států EUROSAI.....	84
4.3.1 Nejvyšší auditní instituce v Rakousku	85
4.3.2 Nejvyšší auditní instituce ve Spolkové republice Německo	88
4.3.3 Nejvyšší auditní instituce v Polsku	92
4.3.4 Nejvyšší auditní instituce na Slovensku.....	96
5. Kompetence a organizace nejvyšší auditní instituce de lege ferenda.....	100
5.1 Parlamentem neschválené legislativní úpravy	100
5.1.1 Novela Ústavy.....	102
5.1.2 Novela zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu.....	103
5.2 Návrhy legislativních změn	105
5.2.1 Název nejvyšší auditní instituce.....	105
5.2.2 Organizace nejvyšší auditní instituce.....	107
5.2.3 Působnost nejvyšší auditní instituce.....	108
5.2.4 Pravomoc a postavení nejvyšší auditní instituce.....	110
Závěr	114
Seznam zkratk	118
Seznam použité literatury a pramenů.....	119
Abstrakt	129
Abstract.....	131

Úvod

Předkládaná rigorózní práce pojednává o právní úpravě nejvyšší auditní instituce na našem území. Předmětem zkoumání není jen současná právní úprava kompetencí a organizace Nejvyššího kontrolního úřadu ve světle doporučení učiněných Mezinárodní organizací nejvyšších auditních institucí, jež mají sloužit jako vodítko členským státům k přijímání legislativy zkvalitňující kontrolní činnosti auditních institucí, ale snahou je také popsat vývoj úpravy nejvyšší auditní instituce a detailně rozebrat právní úpravy v okolních státech. Účelem tohoto přístupu je vytvoření široké pramenné základny pro tvorbu legislativních podnětů, které by obstály jak při mezinárodním srovnání, tak z hlediska historických souvislostí.

Výsledkem činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále též „NKÚ“, nebo „Úřad“) jsou kontrolní závěry. Vzhledem k tomu, že NKÚ není nadán exekutivními pravomocemi, nevyúsťují výsledky jeho činnosti ke zjednání nápravy přímo. Úkolem Úřadu je pouze vyhledávat a upozorňovat na existující problémy, což není zcela v souladu s mezinárodními doporučeními.¹ Na tento fakt v předkládané práci upozorňuji a navrhuji legislativní úpravy, které by danou problematiku řešily.

Nejvyšší kontrolní úřad poskytuje především zpětnou vazbu o hospodaření státních institucí Parlamentu České republiky, vládě, kontrolované osobě a vzhledem k tomu, že se kontrolní závěry zveřejňují, tak i široké veřejnosti. Kontrolní závěry se mohou stávat podkladem pro další postup státních orgánů.²

Cílem této práce je vytvořit komplexní legislativní podnět, jenž by upravoval nejen kontrolní působnost Nejvyššího kontrolního úřadu, ale také pravomoci, organizaci a postavení NKÚ, a to ve shodě s nastalým trendem, jenž směřuje k posílení postavení nejvyšší auditní instituce z důvodů dosažení vyšší míry transparentnosti ve veřejné sféře a ozdravení veřejných financí.

¹ ISSAI 1 – *The Lima Declaration* [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>>.

² Viz usnesení Ústavního soudu z 16. ledna 2001, sp. zn. II. ÚS 451/2000.

Důvody výběru tématu

Téma kontrolní působnost a postavení Nejvyššího kontrolního úřadu je velmi aktuální. Stále se v Parlamentu nedaří prosadit, aby Úřad mohl prověřovat hospodaření s veřejnými prostředky a nejen s těmi státními. Přitom okolní státy jako Německo, Polsko, Rakousko a Slovensko mají právní úpravu umožňující nejvyšší auditní instituci prověřovat hospodaření územních samosprávných celků a obchodních společností s majetkovou účastí veřejné instituce. Vzhledem tomu, že důsledkem by byla větší transparentnost ve veřejné sféře vedoucí ke snížení korupce, jedná se tak o téma velmi závažné. Bohužel je korupce pevně spjata se vznikem a existencí státních útvarů³ a nejspíš nepůjde nikdy zcela vymýtit. Už papež František ke korupci podotkl: „Všichni jsme jí pokoušeni. Tento hřích je na dosah, protože kdo má nějakou pravomoc, cítí se mocný, cítí se skoro Bohem.“⁴

Juristicky je téma také velmi zajímavé. Současná zákonná úprava není ve věcech kontrolní působnosti zcela sladěna s ústavním vymezením kompetencí NKÚ. Dle zákona Nejvyšší kontrolní úřad může prověřovat hospodaření s prostředky poskytnutými státu ze zahraničí, ale Ústava *stricto sensu* (přísně vzato) nic takového neuvádí. Dále prizmatem Ústavy by NKÚ měl být monokratický orgán, ale zákonodárce šel jinou cestou a vytvořil kolegiální orgán, kolegium NKÚ, jenž přijímá rozhodnutí v zásadních věcech. Dle důvodové zprávy tak chtěl zákonodárce lépe garantovat nezávislost NKÚ a snížit případné politické vlivy.⁵ Je zcela žádoucí vyprecizovat vztah mezi Ústavou a zákonem o Nejvyšším kontrolním úřadu a nalézt odpověď na otázku, zda je lepší, aby česká nejvyšší auditní instituce byla organizovaná monokraticky, nebo je vhodnější kolegiální uspořádání.

³ Např.: BALOUN, V. K ekonomickým příčinám korupce: popis jevu a definice. *Kriminalistika*, 1999, č. 4, s. 273.

⁴ GLASER, M. *František: Kdo platí za korupci?* [online]. Česká sekce Vatikánského rozhlasu, 16. 6. 2014 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.radiovaticana.cz/clanek_print.php4?id=20400>.

⁵ *Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu* [online]. Beck-online, 2016 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjzhezv6mjwgywtema>>.

Problematika pravomocí NKÚ není tématem návrhů legislativních změn v Parlamentu vůbec. Avšak pro členské státy Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí vyplývá z mezinárodních standardů doporučení, aby kontrolní zjištění nejvyšší auditní instituce měly sílu závazných rozsudků, nebo aby mohly auditní instituce požadovat po příslušném orgánu přijetí odpovědnosti v dané věci.

Z výše uvedeného vyplývá, že komplexní úprava postavení a kompetencí Nejvyššího kontrolního úřadu neprošla zatím důkladnou diskuzí. Přitom zákon o nejvyšší auditní instituci platí už 23 let a byl 22krát novelizován.⁶ Kontrola hospodaření ve veřejné sféře má vytvářet vhodné podmínky pro její činnost a má působit preventivně, aby veřejné instituce konaly v souladu s právními předpisy, hospodárně, efektivně a účelně.⁷ Ústavní soud v nálezu zabývajícím se postavením nejvyšších představitelů NKÚ uvedl, že ačkoliv nejsou v obdobném postavení soudců, nemění to nic na faktu, že činnost vykonávaná Nejvyšším kontrolním úřadem je nezbytná pro účelné a hospodárné využívání státních zdrojů, což pomáhá udržovat stabilitu a rozvoj demokratického právního státu.⁸

Uvedené teze jsou hlavními důvody, proč jsem si zvolit téma zabývajících se kompetencemi, organizací a postavením nejvyšší auditní instituce v právním řádu České republiky.

Struktura práce a její zpracování

Předkládaná práce se skládá z úvodu, pěti kapitol, které se z důvodu větší přehlednosti vnitřně člení na dvě úrovně, a závěru.

Po úvodu následuje první kapitola zabývajících se kontrolou veřejné správy. Hned na začátku je popsán vztah mezi pojmy „kontrola“ a „audit“. Následuje rozbor atributů kontroly a poté jejich nositelů. Nejvyšší kontrolní úřad není jediným nositelem kontroly veřejné správy, dalšími jsou správní orgány, Parlament, soudy, veřejný ochránce práv

⁶ Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

⁷ Srov. *Kontrolní standardy NKÚ* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, aktualizováno 11. 4. 2016 [cit. 15. 4. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/cz/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-id8202/>>.

⁸ Srov. nálezu Ústavního soudu z 2. února 2016, sp. zn. Pl. ÚS 14/15, publikován pod č. 87/2016 Sb.

a okrajově také soukromé fyzické a právnické osoby, jež se na kontrole veřejné správy podílejí prostřednictvím individuálních a kolektivních podání.

Další kapitola se věnuje vývoji právní úpravy nejvyšší auditní instituce na našem území od Dvorské účetní komory z roku 1761, až po Nejvyšší kontrolní úřad z roku 1993. Zevrubný popis minulých právních úprav je důležitý pro pochopení historického kontextu a v návaznosti na něj i navržení odpovídajících legislativních podnětů. Zajímavá je rozdílnost šíře kompetencí, jaké měly nejvyšší auditní instituce v minulosti s tím, jaké má Nejvyšší kontrolní úřad dnes.

Třetí kapitola rozebírá současnou úpravu Nejvyššího kontrolního úřadu, jak z hlediska zákona, tak Ústavy včetně vztahů NKÚ s Poslaneckou sněmovnou, Senátem, prezidentem republiky, vládou a Českou národní bankou. Na samém konci se tato kapitola zaměřuje na kontrolní standardy Nejvyššího kontrolního úřadu, které se sice řadí k vnitřním předpisům Úřadu, ale kontroloři z nich vycházejí při své práci a mohou ve svých zjištěních uvádět konkrétní standardy, jež při kontrole užili.

Následující kapitola se zabývá mezinárodní aktivitou Nejvyššího kontrolního úřadu. Dopodrobna popisuje stěžejní mezinárodní dokumenty obsahující mezinárodní standardy, tj. Limskou deklaraci, Mexickou deklaraci a Etický kodex. Jejich smyslem je poskytovat doporučení pro zkvalitnění kontrolní činnosti národním státům, jež tvoří legislativu týkající se nejvyšších auditních institucí. V další podkapitole rozebírám úpravy okolních států (Německa, Polska, Rakouska a Slovenska) a na závěr každé podkapitoly provádím komparaci s naší právní úpravou.

Pátá kapitola se věnuje legislativním podnětům. Nejprve jsou rozebrané návrhy legislativních změn, které byly Parlamentem zamítnuty. Ty se týkaly především rozšíření kontrolní působnosti NKÚ. Dále uvádím vlastní návrhy úprav, jejichž podkladem byly komparace současné české právní úpravy se zahraničními legislativami, mezinárodní standardy a z důvodu historického kontextu rovněž rozbory minulých úprav. Cílem bylo poskytnout komplexní návrh legislativních změn, který by upravoval vztah mezi zákonem o NKÚ a Ústavou, organizaci, působnost, pravomoc a postavení Úřadu, včetně snahy o vystižení přesnějšího názvu české nejvyšší auditní instituce. V závěru jsou pak zdůrazněny nejdůležitější poznatky, ke kterým jsem v této práci dospěl.

Při výkladu právní úpravy nejvyšší auditní instituce jsem použil všechny standardní metody výkladu. U nadstandardních metod jsem využil jak historický výklad, tak teleologický, jenž je patrný především při práci s mezinárodními standardy. Dále byla použita komparativní metoda výkladu užitá především při porovnání české úpravy s právními úpravami nejvyšších auditních institucí v Německu, Rakousku, Polsku a na Slovensku. Původně jsem zvažoval, zda kapitoly věnující se zahraničním úpravám dělit podle věcné souvislosti jednotlivých problematik, nebo vyčlenit každé zahraniční právní úpravě samostatnou kapitolu. Zvolil jsem druhou variantu vzhledem k tomu, že tato struktura a metoda je sice méně komparativní, ale přehlednější pro čtenáře a především se vyhýbá nebezpečí eklekticismu.

Při zpracovávání rigorózní práce jsem použil aktuální právní předpisy a k nim se vztahující literaturu a komentáře, u historických pramenů jsem využil i dobovou literaturu, abych vystihl kontext a tehdejší praxi. Vodítkem k právní úpravě *de lege ferenda* (z hlediska zákonné úpravy, která by měla být přijata) mi byly, kromě vlastního rozboru současné legislativy, popisu minulých úprav a komparace zahraničních legislativ nejvyšších auditních institucí s úpravou NKÚ, mezinárodní standardy přijaté Mezinárodní organizací nejvyšších auditních institucí. Nutno podotknout, že mezinárodní standardy jsou velmi obecné a poskytují tak značný prostor pro jejich přizpůsobení národním podmínkám. Literatura, která by postihovala jak současnou právní úpravu, tak historické souvislosti a možný vývoj, se vyskytuje jen ojediněle.⁹ Většinou bylo téma zpracovávané úzce bez historického kontextu a zároveň náležitých přesahů, které by se zabývaly i mezinárodními doporučeními či zahraničními úpravami. Předkládaná práce byla zpracována ke dni 26. 9. 2016.

⁹ Srov. GERLOCH, A., TRYZNA, J. O postavení Nejvyššího kontrolního úřadu v soustavě státních orgánů a ke změně jeho kompetencí. *Správní právo*, 2014, č. 5.

1. Kontrola veřejné správy

Nejvyšší kontrolní úřad není jedinou institucí, která se zabývá kontrolou veřejné správy. Vzhledem k jejímu rozsahu by to nebylo ani možné. Navíc NKÚ nemá všeobecnou působnost a při své činnosti používá jenom některé atributy kontroly. V této kapitole se snažím komplexně zmapovat atributy kontroly, které se při auditu veřejného sektoru uplatňují, a dále uvádím podrobný popis nositelů kontroly veřejné správy. Předně je nutné vymezit pojmy kontrola a audit.

1.1 K pojmům kontrola a audit

Slovo kontrola pochází z anglického slova „control“, což původně znamenalo „kontrolovat“ nebo „ověřovat“. Dnes je překládán výrazem „řídít“, který ale nabyl daného významu až později. Obecně se kontrolou myslí sledování nějaké činnosti, její následné popsání a zhodnocení.¹⁰

Prapůvod pojmu audit pochází z latinského slova „audire“, které znamená „poslouchat“.¹¹ V současnosti se termín audit používá buď v užším, nebo širším smyslu, jak rozlišují i někteří autoři.¹² Auditem v širším smyslu se rozumí jednání, které nezávisle zkoumá určité činnosti a z nich plynoucí výsledky, porovnává je s plánovanými záměry a vyvozuje, zda jsou záměry realizovány efektivně a vhodně pro dosažení určených cílů.¹³ V užším smyslu je auditem ověřování údajů v účetních výkazech.¹⁴

Právní řád definuje pojem kontrola v kontrolním řádu prostřednictvím vykonávané činnosti: „kontrolní orgán při kontrole zjišťuje, jak kontrolovaná osoba plní povinnosti, které jí vyplývají z jiných právních předpisů nebo které jí byly uloženy

¹⁰ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H., BOHÁČ, R., NOVOTNÝ, P., KOHAJDA, M. a VONDRÁČKOVÁ, P. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 76.

¹¹ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2006, s. 10.

¹² Tamtéž, s. 18.

¹³ ŽÁK, M. *Velká ekonomická encyklopedie*. 2. vydání. Praha: Linde, 2002, s. 86.

¹⁴ HINDLS, R., HOLMAN, R., HRONOVÁ, S. a kol. *Ekonomický slovník*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 21.

na základě těchto předpisů“ (§2 zák. č. 255/2012 Sb.). V zákoně o auditorech [§ 2 písm. a) zák. č. 93/2009 Sb.] se výrazem povinný audit rozumí: „ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavena, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis.“ Oba uvedené předpisy poskytují definici pro vymezené účely, ke kterým byly přijaty, nelze je však použít pro popsání činnosti NKÚ. Zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu definici pojmu kontrola či audit neobsahuje vůbec.

Z hlediska historie se na našem území popisovala činnost vykonávaná samostatným orgánem, který má v gesci prověřovat hospodaření veřejné správy, vždy jako kontrola a současný zákon o NKÚ (zák. č. 166/1993 Sb.) také užívá striktně pojmu kontrola. Avšak na mezinárodní úrovni se používá pojem audit,¹⁵ který se u nás vlivem vzájemné spolupráce mezi státy v rámci mezinárodních organizací zabývajících se hospodařením veřejné správy stále častěji prosazuje. V nauce se hovoří o činnosti NKÚ jako o externí kontrole,¹⁶ stejně jako o externím auditu.¹⁷

Z výše uvedeného vyplývá, že pojmy kontrola a audit (v širším smyslu) lze chápat jako synonyma a ve vztahu k činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu či obecně nejvyšší auditní instituce se takto budou v předkládané práci užívat.

1.2 Atributy kontroly veřejné správy

Veřejná správa v sobě zahrnuje mnoho zcela odlišných činností a při jejím pozitivním vymezení hrozí, že buď bude definována příliš obecně až vágně, nebo naopak natolik specificky, že nebude možné pod ni zařadit všechny činnosti, které obsahuje. Zde snad více než jinde je důležité si připomenout latinské úsloví *omnis definitio in iure periculosa est: parum est enim, ut non subverti posset* (každá definice

¹⁵ Viz kapitola 4. Kontrola hospodaření veřejné správy s mezinárodním prvkem.

¹⁶ Srov. HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda – Teorie veřejné správy*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 191.

¹⁷ Srov. NĚMEC, J., OCHRANA, F., PAVEL, J., ŠAGÁT, V. *Kontrola ve veřejné správě*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 91.

v právu je nebezpečná: jen málokdy se totiž stane, že by nemohla být vyvrácena).¹⁸ Pro účely této práce je vhodnější ustoupit od pozitivní definice a přijmout negativní vymezení veřejné správy, při níž věda správního práva vychází z dělby státní moci na zákonodárnou, výkonnou a soudní, a rozvádí tezi, že výkonnou moc nelze na rozdíl od moci soudní a zákonodárné dostatečně jasně pozitivně definovat. Veřejnou správu označuje za „souhrn činností, které nelze kvalifikovat jako zákonodárství nebo soudnictví“.¹⁹

Kontrola je jednou z částí systému řídicích prací, potažmo rozhodovacích procesů.²⁰ Hlavním významem kontroly a auditu v širším smyslu je popsání určitého stavu a následné zhodnocení se stavem žádoucím. Kontrolou veřejné správy se nemyslí jen externí (vnější) kontrola vykonávaná orgány, které stojí mimo soustavu orgánů veřejné správy a jsou tak na nich nezávislé, ale i interní (vnitřní) kontrola prováděná orgány veřejné správy uvnitř veřejné správy.²¹

Audity prováděné ve veřejné správě se skládají z řady různých atributů, které se při výkonu auditní činnosti uplatňují. Některé z nich jsou obsaženy ve více auditních pravomocích jejich nositelů. Navíc kontrola veřejné správy plní řadu různých funkcí: poznávací, zjišťovací, porovnávací, hodnotící a nápravnou. Hlediska, z nichž nositelé provádějí audit, se často překrývají, což je nutné mít na paměti při vymezování pravomocí kontrolních orgánů. Je zcela namístě, aby vztahy mezi jednotlivými nositeli kontroly byly upraveny tak, aby nedocházelo k příliš častým prověrkám, jež by mohly vést k narušení řádného chodu prověřované činnosti, a aby tak nedošlo k popření účelu samotné kontroly.²²

¹⁸ KINCL, J. *Dicta et regulae iuris aneb Právnícké mudrosloví latinské*. Upravil Michal Skřejpek. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2012, s. 202.

¹⁹ HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 6.

²⁰ Např. GADASOVÁ, D., POLIÁN, M., *Správní právo: obecná část – právní základ veřejné správy*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 2000, s. 8; nebo NĚMEC, J., OCHRANA, F., PAVEL, J., ŠAGÁT, V. *Kontrola ve veřejné správě*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 9.

²¹ Srov. HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda – Teorie veřejné správy*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 191 a 193; nebo GADASOVÁ, D., POLIÁN, M., *Správní právo: obecná část – právní základ veřejné správy*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 2000, s. 8.

²² PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 327.

Základní dělení kontrolních orgánů vychází z jejich postavení. Stojí-li vně struktury orgánů, jedná se o vnější kontrolu, je-li součástí struktury orgánů, které prověřuje, jedná se o vnitřní kontrolu.²³

Vnitřní kontrola v literatuře často označovaná za správní kontrolu veřejné správy se dále dělí na správní kontrolu vnitřní a správní kontrolu vnější. Vnitřní správní kontrola prověřuje činnost správních orgánů, jež jsou součástí hierarchického uspořádání vztahů nadřízenosti a podřízenosti, audit zahrnuje i prověřování uvnitř jednotlivých orgánů veřejné správy. Vnější správní kontrola přezkoumává činnosti subjektů správního práva, které nejsou součástí hierarchického uspořádání veřejné správy a stojí vedle ní.²⁴

Správní kontrola veřejné správy zahrnuje administrativní dozor. Jedná se o specifickou kontrolu, jež provádějí příslušné správní orgány například požární dozor, státní zdravotní dozor, státní dozor při nakládání s odpady atp. Administrativní dozor se člení buď na vrchní dozor konaný ústředními orgány státní správy a běžný dozor prováděný územními orgány státní správy, nebo jej činí jediný orgán mající většinou inspekční charakter. Provádí se zpravidla audit zákonnosti, účelnosti či hospodárnosti činností konaných subjekty správního práva, které nejsou hierarchicky podřízeny správním orgánům vykonávajícím administrativní dozor. Administrativní dozor nevykonávají jen pracovníci orgánů státní správy, ale i další osoby pověřené zákonem či na základě zákona například lesní a myslivecká stráž. Navíc vykonavatelé administrativního dozoru přijímají nebo ukládají v případě zjištění závady, opatření sloužící ke zjednání nápravy.²⁵

Jak je uvedeno výše, provádí se vedle správního dozoru také správní kontrola veřejné správy, a to těmi správními orgány, které jsou v postavení nadřízených vůči svým podřízeným orgánům. Jedná se o kontrolu veřejné správy v užším smyslu,

²³ GADASOVÁ, D., POLIÁN, M., *Správní právo: obecná část – právní základ veřejné správy*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 2000, s. 8.

²⁴ PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 329.

²⁵ Tamtéž, s. 327–328.

jež činnosti zkoumá také z hlediska zákonnosti, účelnosti a hospodárnosti, ale diferencovaně na rozdíl od administrativního dozoru.²⁶

Dalším druhem kontroly veřejné správy je dozor státu nad výkonem územní samosprávy, který se uskutečňuje ve třech oblastech. Prověřuje se hospodaření samosprávy, zákonnost samosprávou přijatých opatření a výkon státní správy v přenesené působnosti samosprávy. Obce mají povinnost nechat přezkoumat své hospodaření buď nezávislým auditorem, nebo krajským úřadem. Pokud se město člení na městské části či obvody, přezkoumává jejich hospodaření magistrát daného města.²⁷

Na roveň správní kontroly veřejné správy je postavena vnější kontrola veřejné správy. Subjekty, které provádějí audit činností orgánů veřejné správy, jsou odlišné od orgánů veřejné správy.²⁸

Z hlediska času se rozlišuje kontrola předběžná, průběžná a následná, nebo kontrola namátková a soustavná. Institut předběžné kontroly se v demokratickém právním státě používá spíše výjimečně. Dává možnost kontrolnímu orgánu, jenž nemůže sám rozhodnout, souhlasit, či nesouhlasit se zamýšleným rozhodnutím orgánu, který už oprávnění rozhodnout má. Schvaluje či potvrzuje se jím postup jiného orgánu. Průběžná kontrola sleduje správnost, účelnost a hospodárnost zvoleného postupu řešení. Odstranění případných zjištěných nedostatků vede k dosažení původního záměru. Na druhou stranu nemusí podávat dostatečné množství relevantních informací o objektu auditu, případně z nich nemusí plynout jasné stanovisko. Komplexní posouzení realizace zamýšleného cíle umožňuje až následná kontrola, která poskytuje nejobjektivnější závěry.²⁹

²⁶ Tamtéž, s. 329.

²⁷ HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda – Teorie veřejné správy*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 194.

²⁸ PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 330.

²⁹ HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda – Teorie veřejné správy*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 188–189.

Další rozdíl mezi kontrolními orgány je v tom, zda mohou v případě zjištěných nedostatků vlastními činy přímo zjednat nápravu, nebo nikoliv a mají oprávnění jen upozornit na závadný stav, bez možnosti faktické korekce.³⁰

Dělicím atributem kontroly veřejné správy může být i různost subjektů vykonávajících audit. V českých podmínkách je kontrola prováděná Nejvyšším kontrolním úřadem, správními orgány, zákonodárným sborem či jeho orgány, soudy, či veřejným ochráncem práv. Kontrolu lze provádět i na základě kolektivních nebo individuálních podání občanů, kteří se tak alespoň zprostředkovaně podílejí na kontrole veřejné správy.³¹

1.3 Nositelé kontroly veřejné správy

Za nositele kontroly ve veřejné správě se považují subjekty, jež jsou dle různých právních předpisů oprávněny provádět kontrolu veřejné správy. V českém právním řádu není zakotven systém kontroly veřejné správy, který by vylučoval překrývání působností pravomocí kontrolních orgánů. Jedním z argumentů, proč nedošlo k rozšíření kontrolní působnosti NKÚ i na obce a kraje, byla právě neexistence právního předpisu, jenž by celý systém kontroly veřejné správy upravoval.³² Snahou zákonodárce by mělo být, aby se jednotlivé kontroly vzájemně nepřekrývaly a nedocházelo k provádění nadměrného auditu, který by místo efektivnějšího chodu a řízení veřejné správy mohl vést k nadměrné administrativní zátěži. V následující části jsou popsány jednotlivé subjekty, které se na auditu veřejné správy podílejí.

1.3.1 Kontrola prováděná Nejvyšším kontrolním úřadem

V demokratických právních státech standardně vykonávají kontrolu veřejné správy v oblasti hospodaření s veřejnými prostředky nejvyšší auditní instituce.

³⁰ GADASOVÁ, D., POLIÁN, M., *Správní právo: obecná část – právní základ veřejné správy*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 2000, s. 8.

³¹ PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 330.

³² ČTK. *Senát neschválil rozšíření pravomocí NKÚ, chce kontroly redukovat* [online]. Epravo.cz, 26. 5. 2016 [cit. 10. 6. 2016]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/zpravodajstvi/senat-neschvalil-rozsireni-pravomoci-nku-chce-kontroly-redukovat-101633.html>>.

Mezi ně patří i Nejvyšší kontrolní úřad. Přesto, že existuje Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí, jejímž prostřednictvím mohou jednotlivé státy čerpat návrhy na legislativní úpravy svých nejvyšších auditních orgánů, úpravy jiných zemí se často významně liší. K rozdílům v postavení a kompetencích dochází i u nejvyšších auditních institucí, jejichž státy spolu sousedí a mají stejný právní systém.³³

Ústavodárce stanovil, že Nejvyšší kontrolní úřad má postavení nezávislého ústavního orgánu, který z formálního hlediska nespadá pod moc zákonodárnou, výkonnou, ani soudní. Ve vztahu k veřejné správě není NKÚ formálně vzato správním orgánem, tím se stává pouze ve výjimečné situaci, ukládá-li pokutu fyzické osobě. Současná judikatura upřednostňuje materiální hledisko, z něhož lze vyvodit, že NKÚ spadá pod moc výkonnou, jelikož jeho převažující činnost, tj. výkon kontroly, je správou v materiálním smyslu.³⁴ Z uvedených informací plyne, že NKÚ má natolik výjimečné postavení, že jej nelze řadit ke správním orgánům vykonávajícím kontrolu veřejné správy. Nutno podotknout, že ani nauka tak nečiní a vyčleňuje Nejvyššímu kontrolnímu úřadu mezi nositeli kontroly veřejné správy samostatné postavení.³⁵

Česká nejvyšší auditní instituce, jejíž kontrolní působnost upravuje zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, je oprávněna provádět audit hospodaření se státním majetkem, prověřovat plnění státního rozpočtu, kontrolovat státní závěrečný účet a přezkoumávat hospodaření se zahraničními prostředky, za které převzala Česká republika záruku. Dále prověřuje nakládání se státními cennými papíry a státní zakázky.³⁶ Auditované činnosti se zkoumají z hlediska dodržování zákonů, účelnosti, hospodárnosti, efektivnosti, věcné správnosti a formální správnosti. Jedná se o kontrolu následnou. Dojde-li ke zjištění nedostatku, nemůže Nejvyšší kontrolní úřad sám zjednat nápravu, ani uložit, aby tak učinila auditovaná osoba. Výsledkem

³³ Viz podkapitola 4.3 Právní úpravy nejvyšších auditních institucí vybraných států EUROSAL.

³⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 19. září 2007, sp. zn. 9 Aps 1/2007, publikován pod č. 1382/2007 Sb. NSS.

³⁵ Např.: PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 330 a 341.

³⁶ Viz § 3 odst. 1 zák. č. 166/1993 Sb.

jeho činnosti jsou kontrolní závěry obsahující informace o odhalených nesrovnalostech. Kontrolní závěry se zveřejňují a jsou přístupné všem.³⁷

Zákon o NKÚ není jediným právním předpisem, který upravuje kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky. Poskytováním rozpočtových prostředků se zabývá zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, v němž je uvedeno, že hospodaření s veřejnými prostředky zabezpečuje systém finančního řízení, pod nějž spadá i finanční kontrola. Zákon č. 320/2001 Sb. člení finanční kontrolu na tři systémy: „systém finanční kontroly vykonávané kontrolními orgány, systém finanční kontroly vykonávané podle mezinárodních smluv a vnitřní kontrolní systém v orgánech veřejné správy“ (§ 3 odst. 1 zák. č. 320/2001 Sb.). Zároveň zákon upravuje vztahy mezi třemi skupinami subjektů, které se účastní finanční kontroly, respektive stanovuje rozsah finanční kontroly uvnitř orgánů veřejné správy, nebo mezi orgány veřejné správy navzájem, či mezi orgány veřejné správy na jedné straně a žadateli a příjemci veřejné finanční podpory na straně druhé (§ 1 odst. 1 zák. č. 320/2001 Sb.). Zákon o finanční kontrole se nevztahuje na pravomoci a působnost Nejvyššího kontrolního úřadu.³⁸

Z hlediska druhu auditu spadá zákon o NKÚ i zákon o finanční kontrole pod jeden tematický celek zabývající se kontrolou rozpočtového hospodaření. Při členění kontroly veřejné správy z hlediska jejich nositelů se však zákon o finanční kontrole řadí k právním předpisům upravujícím kontrolu vykonávanou správními orgány.

1.3.2 Kontrola prováděná správními orgány

Základním právním předpisem, který upravuje kontrolní činnost vykonávanou správními orgány, je zákon č. 255/2012 Sb., kontrolní řád. Vztahuje se nejen na vykonavatele státní správy, ale i na vykonavatele samosprávy a pokrývá tak oblast veřejné správy. Kontrolní řád se aplikuje společně se správním řádem i na orgány vykonávající kontrolní činnosti, jež jsou totožné s orgány, které správní řád označuje

³⁷ Viz kapitola 3. Kompetence a organizace nejvyšší auditní instituce de lege lata.

³⁸ Srov. MARKOVÁ, H., BOHÁČ, R. *Rozpočtové právo*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 209.

za správní orgány.³⁹ Působnost kontrolního řádu je širší, jelikož nedopadá jen na subjekty, které správní řád určuje za správní orgány a kontrolní řád za kontrolní orgány, ale prověřuje se i výkon státní správy, činnost právnických osob založených či zřízených státem, či územní samosprávou, která je vykonávána svým zakladatelem nebo zřizovatelem, pokud ji neupravují soukromoprávní předpisy (§ 1 odst. 2 zák. č. 255/2012 Sb.).

Kontrolou se prověřuje, zda kontrolované osoby plní povinnosti stanovené právními předpisy, či uložené na jejich základě (§ 2 zák. č. 255/2012 Sb.). Kontrolní orgány vykonávají kontrolu v takovém rozsahu, jaké jim stanoví zvláštní právní předpisy.⁴⁰

Kontrolní řád upravuje pravidla, kterými se řídí průběh kontroly. Před jejím zahájením kontrolní orgán prověřuje, zda existují dostatečné podklady pro zahájení kontroly. Kontrola se zahajuje *ex offio* (z moci úřední), a provádějí ji fyzické osoby, jež mají písemné pověření nebo průkaz. Pomáhat s kontrolou mohou i jimi přizvané osoby. Dále zákon vymezuje práva a povinnosti kontrolujících a kontrolovaných. Po vykonání kontroly se do 30 dnů, ve složitých případech až do 60 dnů, vyhotovuje protokol popisující proběhlou kontrolu. Jeho stejnopis se zasílá kontrolované osobě. Proti zjištěním obsaženým v kontrolním protokolu lze do 15 dnů, nestanoví-li kontrolní orgán delší lhůtu, podat odůvodněné námitky. Pokud jim kontrolující nebo vedoucí skupiny kontrolujících nevyhoví do sedmi dnů, rozhodne o nich orgán, který je nadřízený kontrolujícím orgánům, a to do 30 dnů od doručení (§ 4–14 zák. č. 255/2012 Sb.).

Dojde-li v průběhu kontroly k porušení povinností plynoucích z kontrolního řádu, smí kontrolující uložit fyzickým osobám dopouštějícím se přestupků a právnickým osobám či podnikajícím fyzickým osobám páchajícím správní delikty pokuty, jejichž výše může v některých případech dosahovat až 500 000 Kč (§ 15 a 16 zák. č. 255/2012 Sb.).

³⁹ Srov. § 1 odst. 1 zák. č. 500/2004 Sb., správní řád, a § 1 odst. 1 zák. č. 255/2012 Sb., kontrolní řád.

⁴⁰ Srov. PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 344.

Pokud je kontrole podroben výkon státní správy a jsou zjištěny nedostatky, je kontrolní orgán oprávněn uložit opatření k odstranění zjištěných nedostatků. Uložená opatření se zaznamenávají do protokolu (§ 19 zák. č. 255/2012 Sb.).

K ukončení kontroly (§ 18 zák. č. 255/2012 Sb.) může dojít třemi způsoby: buď marným uplynutím lhůty, která je určena pro podání námitek, nebo jakmile dojde k doručení vyřízených námitek od kontrolního orgánu ke kontrolované osobě, či v okamžiku, kdy jsou námitky předány správnímu orgánu.

Významnou skupinou správních orgánů zabývajících se kontrolní činností jsou státní orgány zaměřené na specializované kontroly, inspekční orgány a odborné dozory. Jejich kontrolní působnost se vztahuje na specifické oblasti a je upravena samostatnými zákony. Mezi subjekty vykonávající specifickou kontrolní činnost se řadí např. Český úřad bezpečnosti práce, Česká obchodní inspekce, Česká zemědělská a potravinářská inspekce apod.⁴¹ Lze sem zařadit i kontrolu upravenou zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.

Další kontrolou, vykonávanou správními subjekty, je instanční kontrola, kterou vykonávají nadřízené orgány v souvislosti s rozhodováním o opravných prostředcích. Úprava je obsažena ve správním řádu. Jedná se o možnost opravy vadných rozhodnutí, jež spočívá ve změně nebo zrušení daného rozhodnutí. Základním rozdílem je, zda jde o opravné prostředky řádné, těmi jsou odvolání, rozklad, a zasahuje se jimi do nepravomocných rozhodnutí, nebo se mají použít mimořádné opravné prostředky, které se dělí na obnovu řízení a přezkumné řízení, uplatňující se při pravomocných rozhodnutích. Rozhodnutí jsou zpravidla posuzována instančně vyššími orgány, výjimkou jsou situace, v nichž se použije autoremedura, nebo případy, při nichž je užito rozkladu. Při autoremeduře rozhoduje stejný správní orgán, jenž rozhodnutí vydal, ale pouze za předpokladu, že vyhoví účastníkovi v celém rozsahu napadeného rozhodnutí, ostatní účastníci s takovým postupem souhlasí a zároveň se tím nezasáhne do práv jiného účastníka. Jinak je tomu při použití rozkladu, o něm rozhoduje vždy ústřední správní orgán.⁴²

⁴¹ Srov. PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 347–348.

⁴² PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 348–349.

1.3.3 Parlamentní kontrola

Parlament je reprezentantem moci zákonodárné, neznamená to však jen tvorbu legislativy. Další významnou činností zákonodárského sboru je kontrola výkonné moci, především pak vlády. Pod Parlamentem vykonávanou kontrolu lze řadit preventivní a průběžné prověřování vlády, interpelace, projednávání a schvalování návrhů zákonů, projednávání a schvalování státního rozpočtu a státního závěrečného účtu, kontrolu prováděnou orgány zákonodárského sboru, oprávnění podat ústavnímu soudu návrh na zrušení zákona či jeho části. K takovému návrhu stačí projev vůle skupiny poslanců nebo senátorů, není potřeba usnesení celé komory Parlamentu.⁴³

Klasickým institutem kontroly exekutivy mocí zákonodárnou jsou interpelace. Jde o možnost každého člena Poslanecké sněmovny vznést dotaz vůči vládě, nebo jejímu členovi v oboru jeho působnosti. Členové Senátu takové oprávnění nemají. Důvodem je, že vláda je odpovědná Poslanecké sněmovně a nikoliv Senátu. Členové vlády jsou povinni na interpelaci odpovědět do 30 dnů.⁴⁴ Interpelace se dělí na ústní a písemné. Ústně interpelují poslanci nejdříve předsedu vlády a poté jednotlivé členy, při absenci dotazovaných či nemožnosti odpovědět na místě jsou členové vlády povinni odpovědět do 30 dnů (§ 111 odst. 7 zák. č. 90/1995 Sb.). Na písemnou interpelaci se odpovídá buď ústně na schůzi Sněmovny, nebo také písemně do 30 dnů.⁴⁵

Preventivním auditem vlády prováděným Parlamentem respektive Poslaneckou sněmovnou se myslí hlasování o důvěře vlády, které se koná po jmenování vlády prezidentem republiky. Za nástroj průběžného kontrolování vlády se považuje, zažádá-li vláda Poslaneckou sněmovnu během svého funkčního období o vyslovení důvěry, nebo se dolní komora rozhodne hlasovat o vyslovení nedůvěry vládě.⁴⁶

Za jistou formu kontroly se bere i projednávání návrhů zákonů především těch vládních. Musí jít o návrhy týkající se veřejné správy. Za projev auditu bývá

⁴³ Srov. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 384–385, nebo HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 501–505.

⁴⁴ SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 387.

⁴⁵ Viz zákon č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny.

⁴⁶ SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 385.

považováno předkládání pozměňovacích návrhů, ale také případné zamítnutí návrhů již v prvním, nebo druhém čtení. Avšak v legislativním procesu v Poslanecké sněmovně se častěji lze setkat se střetáváním různých koncepcí a idejí než s reflexí výkonu veřejné správy a s její následnou korekcí. Legislativní kontrola tak zůstává především na Senátu.⁴⁷

Další kontrolou vykonávanou Parlamentem je audit finančního hospodaření. Provádí ji pouze dolní komora Parlamentu. Poslanecká sněmovna tak činí schvalováním státního rozpočtu a státního závěrečného účtu. Státní rozpočet má formu zákona, který každý rok předkládá vláda, jež jako jediná je oprávněná jej Sněmovně přednést. Návrh státního rozpočtu je finanční plán na následující rok. Z materiálního hlediska jde spíše o opatření správní povahy, než o zákon. Kdyby nedošlo k jeho přijetí, postupovalo by se podle rozpočtového provizoria. Návrh státního závěrečného účtu vypracovává ministerstvo financí, obsahuje informace o výsledcích rozpočtového hospodaření za uplynulý rok. Vláda jej předkládá Poslanecké sněmovně, která přijímá ke státnímu závěrečnému účtu usnesení, jež nemá formu zákona.⁴⁸

Kromě parlamentních komor vykonávají kontrolní působnost i jednotlivé orgány Parlamentu: komise, výbory a podvýbory. Jednají-li orgány Poslanecké sněmovny, má člen vlády povinnost se účastnit jednání a vyžádá-li si tak příslušný orgán, musí se člen vlády dostavit osobně. V případě orgánů Senátu nemá člen vlády povinnost, ale právo se zúčastnit jednání daného orgánu. Navíc Poslanecká sněmovna smí na návrh alespoň pětiny poslanců vytvořit vyšetřovací komisi, která by se zabývala věcmi veřejného zájmu, což Senátu umožněno není. Vyšetřovací komise není stálá komise, ale ustavuje se pro *ad hoc* (za určitým účelem) případy. Kromě standardních stálých komisí existují specifické stálé komise, které slouží ke kontrole exekutivních složek zabývajících se zpravodajskou činností např. Stálá komise pro kontrolu činnosti Bezpečnostní informační služby, nebo Stálá komise pro kontrolu činnosti Vojenského zpravodajství.⁴⁹

⁴⁷ Srov. tamtéž, s. 385–386.

⁴⁸ HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 502–503.

⁴⁹ SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 387–388.

Pod parlamentní kontrolu bývá řazeno oprávnění skupiny poslanců či senátorů podat Ústavnímu soudu návrh na zrušení právního předpisu. Formálně se ovšem jedná o soudní kontrolu, kterou členové zákonodárského sboru jen iniciují.⁵⁰

1.3.4 Soudní kontrola

Kontrola veřejné správy prostřednictvím soudů se děje především skrz správní soudnictví. Okrajově sem bývá řazen i postup soudů dle občanského soudního řádu. Nelze opomenout ani Ústavní soud, který se značnou měrou podílí na soudní kontrole veřejné správy.

Základním právním předpisem ve správním soudnictví je zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Soustava správního soudnictví se člení na krajské soudy a Nejvyšší správní soud. Většina rozhodnutí se děje na úrovni krajských soudů specializovanými senáty či samosoudci. Nejvyšší správní soud dbá na dodržování jednoty a zákonnosti, jelikož přijímá tzv. zásadní usnesení a stanoviska, dále rozhoduje o kasačních stížnostech proti rozhodnutím krajských soudů, ale rozhoduje i o některých dalších věcech stanovených zákonem.⁵¹

Do kompetence správních soudů spadá rozhodování o žalobách, které napadají rozhodnutí správních orgánů v oblasti veřejné správy, dále rozhodují o poskytnutí ochrany proti nečinnosti správního orgánu, o žalobách, jež směřují proti nezákonnému zásahu, pokynu či donucení ze strany správního orgánu a o kompetenčních žalobách. Správní soudy také rozhodují ve věcech volebních a ve věcech místního a krajského referenda, ve věcech politických stran a hnutí a o případném zrušení opatření obecné povahy či jeho části z důvodu rozporu se zákonem. Do působnosti správních soudů navíc patří řešení kárných provinění soudců, státních zástupců a exekutorů.⁵²

Nejčastěji používaným prostředkem kontroly veřejné správy prostřednictvím správních soudů je žaloba směřující proti rozhodnutí správního orgánu. Jejím účelem je ochrana subjektivního veřejného práva v oblasti veřejné správy. Podle § 65 zákona

⁵⁰ Tamtéž, s. 388.

⁵¹ PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 335–336.

⁵² Srov. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 421–422, nebo PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 336–337.

č. 150/2002 Sb. může žalobu podat každá osoba, jež tvrdí, že „byla na svých právech zkrácena přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují její práva nebo povinnosti“. Úkonem se myslí právě rozhodnutí správního orgánu a žalobce se může domáhat, aby bylo takové rozhodnutí zrušeno, nebo prohlášeno za nicotné. Správní soud nemůže sám rozhodnutí správního orgánu změnit, smí jej pouze zrušit pro nezákonnost nebo pro vady v předcházejícím řízení a následně jej vrátit správnímu orgánu k vydání nového rozhodnutí. Výjimkou jsou případy, ve kterých správní orgán rozhodne o správním deliktu a správní soud neshledá důvody ke zrušení rozhodnutí, avšak trest je uložen ve zjevně nepřiměřené výši. Pokud soud nedoplní dokazování v zásadních věcech lze rozhodnout o snížení trestu, nebo od něj lze upustit.⁵³

Do působnosti správních soudů nespadá rozhodování o žalobách, které směřují proti rozhodnutím správních orgánů ve věcech soukromého práva. Soukromoprávním záležitostem se věnují civilní soudy. Úprava je popsána v zákoně č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v části páté „řízení ve věcech, o nichž bylo rozhodnuto jiným orgánem“.

Žalobu proti rozhodnutí, které vydal správní orgán ve věci soukromého práva, lze podat v okamžiku, kdy rozhodnutí nabylo právní moci.⁵⁴ Občanský soudní řád uvádí poněkud odlišně od správního řádu či soudního řádu správního osoby, jež jsou v daném případě považovány za správní orgán. Dle § 244 zákona č. 99/1963 Sb. se jedná o „orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, orgán zájmové či profesní samosprávy, nebo smírčí orgán zřízený podle zvláštního právního předpisu“.

Zcela klíčové je vyřešit otázku, kdo bude rozhodovat případné spory o tom, zda se budou rozhodnutí správního orgánu projednávat před správním soudem nebo soudem civilním. Důsledky takového rozhodnutí jsou poměrně zásadní a promítají se i do následného soudního řízení. Rozhodující je, jestli záležitost rozhodnutá správním orgánem patří do veřejnoprávní, nebo soukromoprávní oblasti, což není vždy jednoduché posoudit. Z tohoto důvodu byl přijat zákon č. 131/2002 Sb., o rozhodování

⁵³ Srov. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 422 a § 78 zákona č. 150/2002 Sb.

⁵⁴ Tamtéž, s. 427.

některých kompetenčních sporů. V něm bylo kromě jiného stanoveno, že zvláštní senát, tj. senát složený ze třech soudců Nejvyššího soudu a třech soudců Nejvyššího správního soudu, v případě pochybností rozhodne, bude-li věc spadat do působnosti správních soudů, nebo soudů civilních (§ 1 odst. 2 zákona č. 131/2002 Sb.).⁵⁵

Je zajímavé, že v teorii nepanuje shoda nad posuzováním činností správních a civilních soudů ve vztahu k rozhodnutím správních orgánů. Někteří autoři považují činnost vykonávanou správními soudy za soudní přezkum rozhodnutí správního orgánu, které až na výjimku nelze změnit. Kdežto u civilních soudů podle nich nejde o přezkum rozhodnutí správního orgánu, jelikož soud při řízení postupuje bez zřetele k předcházejícímu rozhodnutí a sám ve věci sporu rozhodne.⁵⁶ Ovšem ne všichni autoři takto striktně rozlišují výše uvedené činnosti vykonávané oběma soudy a naopak používají ve vztahu k soudům správním a civilním shodně termínu přezkoumávání rozhodnutí.⁵⁷

Soudní kontrolu veřejné správy vykonávanou Ústavním soudem upravuje Ústava a zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu. Rozhodnutí učiněná Ústavním soudem jsou konečná a dle čl. 87 odst. 2 Ústavy jsou závazná pro všechny osoby a orgány.

Ústavní soud může v oblasti veřejné správy rozhodnout o zrušení podzákoného právního předpisu či jednotlivých ustanovení takového předpisu, shledá-li v něm rozpor s právním předpisem vyšší právní síly. Navrhnout jeho zrušení může vláda, skupina alespoň 25 poslanců, nebo deseti senátorů, senát Ústavního soudu v souvislosti s rozhodováním o ústavní stížnosti, zastupitelstvo kraje, veřejný ochránce práv a osoba, která podala ústavní stížnost. Ministerstvo vnitra může podat návrh, jedná-li se o obecně závaznou vyhlášku obce, či kraje. Věcně příslušný ústřední správní úřad činí podání vůči nařízení kraje či hlavního města Prahy, ředitel krajského úřadu proti nařízení obce, a nakonec zastupitelstvo obce může navrhnout zrušení právního předpisu kraje.

⁵⁵ Srov. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 427–428 nebo PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 339–340.

⁵⁶ SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 427.

⁵⁷ PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 339.

Ústavnost a zákonnost takového předpisu se posuzuje podle jeho obsahu, způsobu jakým byl přijat a vydán.⁵⁸

Dále Ústavní soud rozhoduje v oblasti kontroly veřejné správy o ústavní stížnosti proti rozhodnutí orgánu veřejné moci, pokud tím bylo zasazeno do ústavně zaručených základních práv a svobod. Rozhodnutí musí před ústavní stížností nabýt právní moci. Kromě rozhodnutí sem patří i opatření a jiný zásah orgánu veřejné moci. Proti uvedeným se smí fyzická či právnická osoba bránit před Ústavním soudem, jakmile vyčerpá ostatní procesní prostředky.⁵⁹

Ústavní soud poskytuje rovněž ochranu územním samosprávným celkům před nezákonným zásahem státu. Ústavní stížnost smí podat zastupitelstvo obce či kraje, pokud se domnívá, že bylo nezákonným zásahem porušeno ústavní právo na samosprávu. Do pravomocí Ústavního soudu v oblasti kontroly veřejné správy patří i oprávnění rozhodovat spory o rozsah kompetencí státních orgánů a orgánů územní samosprávy, pokud zákon neurčí, že daný spor rozhoduje jiný orgán. Spory mohou vzniknout mezi státními orgány navzájem, mezi územními samosprávami navzájem, nebo mezi státními orgány a orgány územních samospráv. Ústavní soud rozhodne vždy jen pro konkrétní spor a nikoliv s důsledky pro rozhodování případných budoucích věcí.⁶⁰

1.3.5 Kontrola prováděná veřejným ochráncem práv

Další institut, jenž se zabývá kontrolou veřejné správy, je veřejný ochránce práv, resp. ombudsman. Jeho působnost upravuje zákon č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv. Obecně má jít o osobu, která si při výkonu své funkce počíná nezávisle a nestranně a volit ji má Parlament. Úkoly veřejného ochránce práv spočívají v prověřování jednání orgánů veřejné správy ať už z vlastní iniciativy, nebo na základě podnětu a následného upozornění v případě zjištěného závadného stavu. Ombudsman nemá možnost zjednání nápravy. Má působit pouze silou své autority, a proto je zcela

⁵⁸ Srov. HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 587–589 a zákon č. 182/1993 Sb.

⁵⁹ HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 590–592.

⁶⁰ Tamtéž, s. 592–594.

zásadní, aby úřad veřejného ochránce práv byl obsazován uznávanými osobnostmi⁶¹. Veřejný ochránce práv nevydává rozhodnutí, ale nezávazná doporučení, která směřují vůči orgánům veřejné moci. Nejedná se o správní orgán a obecně se na ombudsmanovu činnost správní řád neužije.⁶²

Dle zákona slouží institut ombudsmana k ochraně osob před činností orgánů veřejné moci, která by byla v rozporu se zákony, principy demokratického právního státu a dobré správy, stejně tak se na něj lze obracet při nečinnosti státních orgánů. Osobní působnost veřejného ochránce práv se vztahuje na ministerstva a další správní úřady, Českou národní banku, jedná-li jako správní orgán, Radu pro rozhlasové a televizní vysílání, územní samosprávné celky, vykonávají-li úkoly státní správy, veřejné zdravotní pojišťovny, policii, armádu, hradní stráž, vězeňskou službu, detenční zařízení, vězení a obdobná zařízení, v nichž dochází na základě zákona k omezování osobní svobody. Z ombudsmanovy působnosti je vyloučen Parlament, prezident republiky, vláda, Nejvyšší kontrolní úřad, zpravodajské služby, státní zastupitelství a soudy s výjimkou jejich správy.⁶³

Veřejný ochránce práv je volen na šest let Poslaneckou sněmovnou, které se také ze své činnosti zodpovídá. V době jeho nepřítomnosti jej zastupuje zástupce veřejného ochránce práv a určí-li ombudsman, může vykonávat i další úkoly. Veřejný ochránce práv jedná nejen na podnět fyzické či právnické osoby, člena zákonodárního sboru, ale i na základě vlastní iniciativy. Provede-li šetření a nezjistí žádné pochybení ze strany orgánů veřejné moci, informuje o tom jak příslušný orgán, tak stěžovatele. Zjistí-li na základě provedené kontroly, že došlo k pochybení veřejné správy, vyzve úřad, aby se k tomu do 30 dní vyjádřil. Pokud veřejný ochránce práv s následným postupem správního orgánu souhlasí, informuje o tom úřad i stěžovatele. V opačném případě ombudsman navrhne vlastní řešení. Nedojde-li ani potom k uspokojivé nápravě

⁶¹ V minulosti byli veřejnými ochránci práv JUDr. Otakar Motejl (2000–2010) a po něm JUDr. Pavel Varvařovský (2010–2013). Dle mého mínění se oběma povedlo dosáhnout celospolečenského respektu k instituci ombudsmana. V současné době funkci zastává Mgr. Anna Šabatová, Ph.D.

⁶² SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 397–401.

⁶³ PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 353–354.

zjištěných nedostatků ze strany úřadu, veřejný ochránce práv o tom vyrozumí příslušný nadřízený úřad a může o tom informovat i veřejnost.⁶⁴

Zvláštním ombudsmanovým oprávněním (§ 22 odst. 1 zákona č. 349/1999 Sb.) je možnost doporučit, aby došlo ke změně nejen vnitřního, ale i právního předpisu. Taková doporučení dává veřejný ochránce práv přímo úřadu, který je příslušný vydávat dané předpisy, a jedná-li se o zákon, předkládá svůj návrh vládě.

Ombudsman má povinnost každoročně do konce března předložit Poslanecké sněmovně zprávu o své činnosti. Dále ji zasílá Senátu, prezidentovi republiky a ústředním správním úřadům. Navíc tuto zprávu vhodným způsobem zveřejňuje. Veřejný ochránce práv je povinen soustavně informovat veřejnost o své činnosti a nejméně jednou za čtvrt roku informovat Poslaneckou sněmovnu.⁶⁵

1.3.6 Neformální kontrola veřejné správy

Na rozdíl od výše uvedených nositelů kontroly veřejné správy se v tomto případě nejedná o orgány státu, ale o soukromé fyzické a právnické osoby, které se prostřednictvím individuálních a kolektivních podání podílejí na kontrole veřejné správy. Podáními neboli peticemi, stížnostmi, návrhy, připomínkami a podněty se má kontrolní činnost orgánů veřejné správy iniciovat. Z pohledu nauky tak jde o „prostředky neformální kontroly veřejné správy“.⁶⁶

Petiční právo je zakotveno v Listině základních práv a svobod, konkrétnější úpravu pak poskytuje zákon č. 85/1990 Sb., o právu petičním. Každý se smí obracet na orgány veřejné moci, zákon jako adresáty uvádí jen státní orgány, ale Listina zmiňuje i územní samosprávné celky. Dovozuje se, že je možné se obracet i na nestátní subjekty pokud vykonávají státní správu. Petice má obsahovat záležitosti, jež spadají do působností orgánů, ke kterým směřuje. Nesmí být však dotčena nezávislost soudů. Zákon dále upravuje způsob shromažďování podpisů pod peticí. K úspěšnému podání petice stačí jedna osoba. Dotčený orgán v takovém případě musí k petici zaujmout

⁶⁴ Tamtéž, s. 354–355.

⁶⁵ Srov. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 405 nebo PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 355.

⁶⁶ SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 389.

do 30 dnů stanovisko a písemně odpovědět tomu, kdo ji podal. Právní nárok je pouze na projednání petice, nikoliv na vyhovění jejímu obsahu. Úprava pro přijímání jiných podání se na petice nevztahuje, proto je potřeba rozlišovat, zda se obsah podání týká veřejného či společenského zájmu, jež jsou charakteristické pro petici, nebo jde o individuální soukromý zájem a musí se při vypořádávání takového podání postupovat podle jiných právních předpisů.⁶⁷

Možnost podání stížnosti je upravena ve správním řádu (§ 175 a násl. zákona č. 500/2004 Sb.). Nejedná se o tak širokou možnost uplatnění podání jako v případě petice, poněvadž je zapotřebí splnit řadu podmínek. Dotčená osoba se může obrátit na správní orgán, který vede řízení a podat stížnost na nevhodné chování úředních osob, nebo proti postupu správního orgánu za předpokladu, že správní řád neumožňuje bránit se jiným způsobem. Správní orgán má povinnost stížnost prověřit do 60 dnů a stěžovatele o tom vyrozumět. O výsledku prověření a případných přijatých opatřeních se stěžovatel vyrozumívá pouze, pokud o to požádal. Kdyby stěžovatel nesouhlasil s provedeným prověřením stížnosti, má ještě možnost nechat nadřízeným orgánem přešetřit způsob vyřízení stížnosti.⁶⁸

Zákon č. 129/2000 Sb., krajské zřízení, a zákon č.128/2000 Sb., obecní zřízení, shodně upravují možnost občanů podávat návrhy, připomínky a podněty. Orgány kraje či obce mají na jejich vyřízení 60 dnů. Jedná-li se o zastupitelstvo kraje nebo obce, činí lhůta až 90 dnů.⁶⁹

⁶⁷ Srov. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 389–391 nebo PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 350–353.

⁶⁸ Srov. SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 391–396 nebo PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012, s. 349–350.

⁶⁹ Viz § 12 odst. 2 písm. e) zákona č. 129/2000 Sb. a § 16 odst. 2 písm. g) zákona č. 128/2000.

2. Vývoj právní úpravy nejvyšší auditní instituce na našem území

Následující kapitola se věnuje vývoji právní úpravy kontroly hospodaření veřejné správy na našem území od druhé poloviny 18. století až do dneška. Současný model auditu veřejného sektoru, který počítá s existencí nejvyšší auditní instituce, je příznačný pro demokratický právní stát. Zahrnuje především tyto atributy: konkrétně určená působnost v oblasti kontroly hospodaření veřejné správy, nezávislost na moci výkonné, ústavní vymezení vztahu mezi Parlamentem a nejvyšší auditní institucí, samostatnost a odbornost nejvyšší auditní instituce.⁷⁰

První institucí vykazující některé uvedené znaky byla Dvorská účetní komora vzniklá za habsburské monarchie. Po vytvoření samostatného Československého státu v roce 1918 se v českých zemích recipovala ta část rakouského práva, která neodporovala novým požadavkům,⁷¹ a koncepce nejvyšší auditní instituce byla zachována zřízením Nejvyššího účetního kontrolního úřadu, jenž působil až do poloviny dvacátého století. Po roce 1948 se pod vlivem sovětského práva od modelu nezávislého kontrolního orgánu upustilo. Místo něj se vytvořilo ministerstvo státní kontroly, které bylo pevnou součástí moci výkonné s všeobecnou kontrolní působností.⁷² Daný stav trval, s krátkým přerušením,⁷³ až do revoluce v roce 1989, po níž došlo k zásadním společenským změnám, na které navázaly i změny v právním řádu a došlo k obnovení nejvyšší auditní instituce. Její nynější podoba vznikla po vytvoření samostatného českého státu v roce 1993.

⁷⁰ Srov. KOŘÍNKOVÁ, K. Demokratická společnost a nezávislý kontrolní úřad. *Právní rádce*, 1993, č. 7, s. 18–19 a podkapitola 4.2.1 Lidská deklarace.

⁷¹ MALÝ, K. a kol. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 4. vydání. Praha: Leges, 2010, s. 271.

⁷² KUKLÍK, J. *Vývoj Československého práva 1945–1989*. 1. Vydání. Praha: Linde, 2009, s. 306.

⁷³ Viz podkapitola 2.3.1 Nejvyšší kontrolní úřad České socialistické republiky.

Vzhledem k tomu, že byl současný zákon o nejvyšší auditní instituci (zákon č. 166/1993 Sb.) přijímaný během krátké doby, obsahuje ve vztahu k Ústavě nesrovnalosti, jež se ani dílčími novelami nepodařilo dodnes odstranit.⁷⁴

2.1 Nejvyšší auditní instituce do roku 1918

Poprvé byla nejvyšší auditní instituce na našem území založena Marií Terezií roku 1761. Nesla název Dvorská účetní komora (německy Hofrechnungskammer) a zabývala se finanční kontrolou státních úřadů. Její působnost se vztahovala na celou habsburskou monarchii. V následujících letech docházelo k častým změnám jejího názvu. Od roku 1792 do roku 1794 se jmenovala Hlavní státní účtárna (německy Staatshauptbuchhaltung). Mezi léty 1794 až 1805 se nazývala Nejvyšší státní kontrola (německy Oberste Staatskontrolle) a v letech 1805 až 1840 nesla název Generální účetní ředitelství (německy General-Rechnungs-Direktorium). V roce 1840 byl založen Nejvyšší účetní kontrolní úřad (německy Oberste Rechnungs-Kontroll-Behörde), jež byl nakonec v roce 1866 přeměněn na Nejvyšší účetní dvůr (německy Oberster Rechnungshof), který působil až do roku 1919.⁷⁵

Nejvyšší účetní dvůr vznikl patentem z 21. listopadu 1866. Jednalo se o kolegiálně organizovaný úřad, v jehož čele stál prezident a zásadní otázky rozhodovalo grémium, avšak prezident dvoru měl rozsáhlé pravomoci. Nejvyšší účetní dvůr byl na státních ministerstvech nezávislý a byl jim postavený naroveň. Zodpovídal se ze své činnosti jen císaři.⁷⁶ Také došlo k rozšíření působnosti auditní instituce, která se do té doby vztahovala jen na kontrolu účetnictví státních úřadů. Nově byl Nejvyšší účetní dvůr oprávněn rovněž zkoumat, zda státní úřady dodržují zákonnost a jednají v souladu se „zásadami spořádané správy“⁷⁷ při spravování státního majetku a nakládání s finančními prostředky. Vedle kontrolní činnosti bylo úkolem Nejvyššího

⁷⁴ Viz kapitola 5. Kompetence a organizace nejvyšší auditní instituce de lege ferenda.

⁷⁵ *Historie kontroly v našich zemích* [online], Nejvyšší kontrolní úřad, aktualizováno 17. 9. 2012 [cit. 1. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/urad/historie-kontroly-v-nasich-zemich-id1035/>>.

⁷⁶ PRAŽÁK, J. *Rakouské právo veřejné*. 2. vydání. Praha: Jednota právnická, 1902, s. 473; nebo RYCHETSKÝ, P. *Ústava České republiky: Ústavní zákon o bezpečnosti České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 1024.

⁷⁷ MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3, s. 132.

účetního dvoru poskytovat zákonodárnému sboru písemné materiály, z nichž bylo možné zkoumat výroční účty a výsledky finančního hospodaření, které měly sloužit k parlamentní kontrole. K bližší spolupráci mezi Nejvyšším účetním dvorem a zákonodárným sborem nedošlo. Často je to připisováno absenci vlivu parlamentu na personální obsazení dvora a neodpovědností nejvyšší auditní instituce vůči zákonodárné moci. Nejvyšší účetní dvůr byl v obdobném postavení jako ministerstva. Rozdíl byl v tom, že ministerstva odpovídala parlamentu, kdežto dvůr byl odpovědný pouze panovníkovi.⁷⁸ Vzájemné vztahy mezi Nejvyšším účetním dvorem a parlamentem nebyly vhodně upraveny, a v praxi tak nedošlo k efektivní spolupráci, přesto se v oblasti kontroly hospodaření státních úřadů jednalo o legislativně zdařilé dílo. Nejvyšší účetní dvůr mohl kontrolovat smlouvy, které uzavíraly státní úřady se soukromými subjekty a zkoumat, zda nebyly pro stát uzavřeny nevýhodně a dále měl pravomoc, v případě, že si stát půjčoval peníze, zkoumat, zda tak činil ve vhodném okamžiku a za přijatelných podmínek.⁷⁹

Působnost Nejvyššího účetního dvora se vztahovala pouze na Předlitavsko. V Uhrách byl roku 1870 zřízen samostatný Státní účetní dvůr. Jeho organizace i kompetence byly obdobné rakouskému modelu s některými odchylkami způsobenými snahou o ústavně konformnější uspořádání. Například šlo o jmenování nejvyššího představitele Státního účetního dvora. Císař jmenoval předsedou dvora osobu, jež navrhl parlament, kterému byl také odpovědný. Předseda zastával úřad na doživotí. Vyšší úředníky jmenoval císař, dle návrhu předsedy dvora a nižší sám předseda Státního účetního dvora. Kromě kontroly státních úřadů patřilo mezi povinnosti dvora podávat parlamentu podrobné zprávy o zjištěních, které byly nabyty při zkoumání státního hospodářství. Dále měl dvůr také povinnost sestavovat bilanci státního jmění.⁸⁰

⁷⁸ MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3, s. 132–133 nebo PAVLÍČEK, V. a kol. *Ústavní právo a státověda, II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 1025.

⁷⁹ PRAŽÁK, J. *Rakouské právo veřejné*. 2. vydání. Praha: Jednota právnická, 1902, s. 473–474.

⁸⁰ HÁCHA, E., HOETZEL, J., WEYR, F., LAŠTOVKA, K. *Slovník veřejného práva československého*. Reprint původního vydání z roku 1932. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 882.

Pro kontrolu společného hospodářství Rakouska-Uherska v zahraničních věcech, vojenské správy a společných financí byl roku 1868 vytvořen speciální účetní dvůr, jenž byl organizován podle rakouského modelu.⁸¹

2.2 Nejvyšší auditní instituce mezi léty 1919 až 1951

Za období první republiky se rozlišovaly tři typy veřejné kontroly. První byla administrativní kontrola. Nadřízené orgány prováděly kontrolu svých podřízených orgánů prostřednictvím příslušných specializovaných oddělení. Administrativní kontrola se zaměřovala na dodržování předpisů a na správné a poctivé vykazování peněžních operací. V parlamentních demokraciích provádí druhý typ kontroly zákonodárny sbor, který stanovuje hospodářský plán na příslušné období a následně zjišťuje, zda se exekutiva tímto plánem řídí. V praxi to probíhá tak, že parlament schválil rozpočet na následující rok a po jeho uplynutí se projednáním účetní závěrky prověřilo plnění státního rozpočtu. Výše uvedeným procesem nešlo důsledně prověřit hospodaření jiného státního úřadu. Obecně se proto uznávala potřeba, aby existoval třetím typ kontroly veřejné správy.⁸² K tomuto názoru se dospělo už za období habsburské monarchie v roce 1761 a ani po roce 1918 nedošlo k vyvrácení uvedené teze.

Vzhledem k tomu, že kontrola zaměřená na hospodaření státních úřadů byla administrativně náročná a také z důvodu nezaujatosti prováděné kontroly se požadovalo, aby existoval orgán, jenž by byl na státní správě nezávislý a mohl se tak zabývat třetím typem veřejné kontroly. Po roce 1918 se jím stal Nejvyšší účetní kontrolní úřad.

Prozatímní ústava z roku 1918 o kontrole veřejných financí vůbec nehovořila.⁸³ Až Ústavní listina Československé republiky uváděla v druhé hlavě moci zákonodárné (§ 53 zák. č. 37/1918 Sb.) „Výkon kontroly státního hospodářství finančního a státního

⁸¹ Tamtéž, s. 882.

⁸² KOERNER, E. Kontrola hospodářství státního. *Obzor národohospodářský*, 1923, ročník 28, s. 49–50 nebo SOLOVJEVOVÁ, A. Podobnost čistě náhodná? *Kontrola*, 1991, č. 9–10, s. 1–2.

⁸³ Zákon č. 37/1918 Sb., o prozatímní ústavě.

dluhu upravuje zákon“.⁸⁴ Již před přijetím Ústavní listiny Československé republiky přijalo Národní shromáždění 20. března 1919 zákon č. 175/1919 Sb., o zřízení a působnosti Nejvyššího účetního kontrolního úřadu (dále též „NÚKÚZ“), který uvedl v život Nejvyšší účetní kontrolní úřad (dále též „NÚKÚ“)⁸⁵ 5. dubna 1919.⁸⁶ Zákon o NÚKÚ nebyl po přijetí Ústavní listiny novelizován a platil beze změny až do roku 1951.⁸⁷

Z výše uvedeného plyne, že NÚKÚ nebyl ústavním orgánem, jelikož jej Ústavní listina neurčovala. Ze systematického výkladu Ústavní listiny se zdálo, že NÚKÚ byl součástí zákonodárné moci, ale vzhledem k jeho kompetencím býval ve své době popisován jako nezávislý správní orgán zřízený vedle moci exekutivní.⁸⁸

Nejvyšší účetní kontrolní úřad sídlil v Praze. Jednalo se o samostatný úřad, jenž byl postavený naroveň ministerstvům a ze zákona plynula jeho nezávislost, která byla vyvozována z formulace – na ministerstvech nezávislý. Původní vládní předloha přitom hovořila o nezávislosti na vládě, ale ke změně formulace došlo kvůli tomu, že činitelem vlády byl i prezident. V NÚKÚZ se píše, že v čele úřadu stojí předseda, kterého zastupuje náměstek. Předsedu NÚKÚ na návrh vlády jmenuje prezident republiky. Více se o vztahu mezi prezidentem republiky a Nejvyšším účetním kontrolním úřadem nehovoří. Ostatní personál se členil na úředníky a pomocné úředníky.⁸⁹ Působnost NÚKÚ se vztahovala na kontrolu státního hospodářství, státního jmění a státního dluhu.⁹⁰

Jistý vliv na vnitřní procesy NÚKÚ měl mít zákonodárny sbor. Nejvyšší účetní kontrolní úřad měl vypracovat svůj jednací řád (§ 12 NÚKÚZ), který by se po dohodě

⁸⁴ Viz zákon č. 121/1920 Sb., kterým se uvozuje ústavní listina Československé republiky.

⁸⁵ NĚMEC, B. *Ottův slovník naučný nové doby: dodatky k velikému Ottovu slovníku naučnému*. Díl 3. Svazek 2, (Konkurs – Majo). Fotoreprint. Praha: Paseka, 2001, s. 730.

⁸⁶ Viz zákon č. 175/1919 Sb., o zřízení a působnosti nejvyššího účetního kontrolního úřadu.

⁸⁷ MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3, s. 133.

⁸⁸ HÁCHA, E., HOETZEL, J., WEYR, F., LAŠTOVKA, K. *Slovník veřejného práva československého*. Reprint původního vydání z roku 1932. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 885.

⁸⁹ Tamtéž, s. 884.

⁹⁰ Srov. tamtéž, s. 884 nebo KLÍMA, K. *Komentář k Ústavě a Listině*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 776.

s vládou následně předkládal Národnímu shromáždění. Rozhodl-li by parlament, že jej bere na vědomí, uveřejnil by se ve sbírce zákonů. K tomu však za celou existenci NÚKÚ nedošlo.⁹¹

Postavení předsedy NÚKÚ bylo obdobné jako postavení ministra, jelikož se na něj vztahoval zákon o odpovědnosti členů vlády. Předseda Nejvyššího účetního kontrolního úřadu byl z výkonu své funkce odpovědný Národnímu shromáždění, dvoukomorovému zákonodárnému sboru. Mezi povinnosti předsedy NÚKÚ patřila účast na schůzích parlamentu nebo jednání ve výborech a komisích, která se týkala jeho působnosti, nebo pokud se měly projednávat předlohy NÚKÚ a bylo potřeba poskytovat příčinná vysvětlení. V těchto záležitostech se předseda NÚKÚ mohl nechat zastupovat svými podřízenými. Přihlásil-li se předseda při jednání uvedených orgánů o slovo, muselo mu být uděleno. Pokud se jednání vlády týkala záležitostí spadajících do působnosti Nejvyššího účetního kontrolního úřadu, měl její předseda právo se s hlasem poradním zúčastnit takového jednání (§ 4 NÚKÚZ). Zákon nedal vládě pravomoc určit, které zákony spadají do působnosti NÚKÚ, a tak se stalo praxí, že se zástupce Nejvyššího účetního kontrolního úřadu pravidelně účastnil jednání vlády a NÚKÚ se stal připomínkovým místem pro vládní legislativní návrhy.⁹²

Nejvyšší účetní kontrolní úřad prováděl kontrolu účtů státních úřadů, nadací, fondů, ústavů a společností, které byly dotované ze státních financí nebo které byly spravované státními orgány a také společností, jež přijímaly státní podporu. Prověřovalo se nakládání s financemi, materiály a dalšími hodnotami. Naopak bylo výslovně stanoveno, že se kontrola nevztahuje na vládní dispoziční fondy (§ 5 NÚKÚZ). Dle zákona č. 125/1927 Sb., o politické organizaci, směl NÚKÚ kontrolovat hospodaření zemských a okresním úřadů. Dle vládního nařízení č. 206/1924 Sb. NÚKÚ kontroloval rovněž hospodaření státních podniků.

⁹¹ SLÁDEČEK, V. *Ústava České republiky: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 1138–1139.

⁹² HÁCHA, E., HOETZEL, J., WEYR, F., LAŠTOVKA, K. *Slovník veřejného práva československého*. Reprint původního vydání z roku 1932. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 886.

U kontrolovaných činností se přezkoumávalo, zda jsou dodržovány právní předpisy a hospodárnost.⁹³

Zákon o Nejvyšším účetním kontrolním úřadu výslovně nehovořil o předběžné kontrole, přesto bylo za předběžnou kontrolu považováno připomínkování návrhů vládní legislativy a předběžný souhlas s rozpočtovými přesuny v jednotlivých rozpočtových kapitolách. Jednalo se o situace, kdy došlo k vyšším výdajům, než bylo rozpočtováno, nebo mělo dojít k překročení úvěru, či měly být prostředky použity k jinému účelu, nebo v jiném období než bylo rozpočtováno. Negativní stanovisko NÚKÚ k rozpočtovému přesunu mělo devolutivní účinek. S konečnou platností by o navrženém postupu rozhodla vláda. K předběžné kontrole se řadila i kontrola státního dluhu a k platnosti státních dluhopisů bylo potřeba kontrasignace předsedy NÚKÚ. Kontrolovaly se nejen formální náležitosti jako např. vydání dluhopisu se souhlasem parlamentu, který tak činil formou zákona, dodržení hranice úvěrní operace stanovené zákonem, dodržení podmínky zmocňovacího zákona, ale i materiální náležitosti, a to zda byla příslušná úvěrní operace vhodná a hospodárná.⁹⁴ Nejvyšší účetní kontrolní úřad také prověřoval, jestli oběh a ražení drobných mincí probíhal dle právních předpisů (§ 9 NÚKÚZ).

Zjistil-li NÚKÚ z provedené kontroly nesrovnalosti, učinil oznámení příslušnému ústřednímu úřadu. Ten byl povinen do třech měsíců odstranit vytčené vady a informovat NÚKÚ o přijatých opatřeních, případně se dohodnout s NÚKÚ na jiném řešení (§ 8 NÚKÚZ). Nestalo-li se tak, Nejvyšší účetní kontrolní úřad předložil věc na jednání vlády. Pokud na vládě nedošlo k dohodě, která by situaci řešila, předložila se daná záležitost spolu se závěrečným účtem parlamentu, který pak o celé záležitosti definitivně rozhodl.

Zákon ukládal Nejvyššímu účetnímu kontrolnímu úřadu povinnost sestavit za každý uplynulý rok závěrečný účet všech státních příjmů a výdajů (§ 10 NÚKÚZ). Z tohoto titulu NÚKÚ zkoumal dílčí závěrky, které mu zasílaly jednotlivé úřady, a prověřoval, zda jsou dodržena účetní pravidla. Namátkou podroboval kontrole rozpočtové položky. Lhůta pro předložení závěrečného účtu Národnímu shromáždění

⁹³ Tamtéž, s. 886.

⁹⁴ Tamtéž, s. 886–887.

běžela od konce roku, za který se závěrečný účet sestavoval, a činila maximálně 18 měsíců.⁹⁵

Další povinností NÚKÚ byl dohled nad státním účetnictvím. Státní účetnictví mělo být co nejjednodušší a nejvýhodnější, aby umožňovalo snadnou a úplnou kontrolu (§ 11 NÚKÚZ). Ke splnění tohoto úkolu mohl Nejvyšší účetní kontrolní úřad odmítnout udělení souhlasu s vydáním nařízení vztahujícím se k účetnictví, které by chtěl příslušný správní úřad vydat. Nařízení pak v žádném případě nešlo vydat. Naopak pokud NÚKÚ dospěl k názoru, že je potřeba přijmout nařízení, které by státní účetnictví zkvalitňovalo, byl oprávněn o tom jednat s příslušným úřadem, do jehož gesce daná záležitost spadala. NÚKÚ spolu s ministerstvem financí dával souhlas nejvyššímu správnímu úřadu s vydáním účetních instrukcí, kterými se řídily státní podniky.⁹⁶

O finanční nezávislosti NÚKÚ se v ústavě ani v zákonech nepsalo. Z hlediska státního rozpočtu měl Nejvyšší účetní kontrolní úřad samostatnou rozpočtovou kapitolu, kterou jako součást rozpočtu předkládala vláda ke schválení parlamentu.⁹⁷ Následnou kontrolu hospodaření NÚKÚ vykonával rovněž parlament. Nejvyšší účetní kontrolní úřad byl povinen do šesti měsíců od skončení účetního období předložit Národnímu shromáždění účty za uplynulý rok (§ 13 NÚKÚZ).

Parlament si zřizoval také vlastní kontrolní komise, které měly prověřovat státní a veřejné hospodářství. Zákonem č. 301/1921 Sb. byla zřízena úsporná parlamentní komise, kterou zákonem č. 205/1932 Sb. nahradila parlamentní úsporná a kontrolní komise. Další změna byla provedena zákony č. 327/1938 Sb., o zřízení parlamentního úsporného a kontrolního výboru, a č. 244/1946 Sb., o parlamentní a úsporné komisi.

⁹⁵ BÁRTEK, V., ZEMANOVÁ, M. Nejvyšší účetní kontrolní úřad ČSR. *Kontrola*, 1991, č. 2, s. 12.

⁹⁶ HÁCHA, E., HOETZEL, J., WEYR, F., LAŠTOVKA, K. *Slovník veřejného práva československého*. Reprint původního vydání z roku 1932. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, s. 887–888.

⁹⁷ DOLEŽALOVÁ, A. *Karel Engliš - reformátor rozpočtové a daňové politiky první republiky, 2. část* [online]. Daňový expert, říjen 2013 [cit. 18. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43247v54428-karel-englis-reformator-rozpocetove-a-danove-politiky-prvni/>>.

Zpočátku šlo o prověřování jednotlivých finančních záležitostí, posléze se přistoupilo na koncepci stálého parlamentního orgánu, který úzce spolupracoval s NÚKÚ.⁹⁸

Po skončení druhé světové války došlo k výrazné společenské proměně. Přesto zůstal zákon o Nejvyšším účetním kontrolním úřadu beze změny v platnosti až do roku 1951. Došlo ovšem k rozšíření jeho kompetencí. Nově bylo možné kontrolovat hospodaření národních výborů, fondů národní obnovy, Fondu znárodněného hospodářství a Národního pozemkového fondu. Bylo zvláštní, že ačkoliv byl v roce 1942 na Slovensku zřízen Nejvyšší kontrolní dvůr, nedošlo po roce 1945 ani k jeho zrušení, ani k právní úpravě vzájemných vztahů mezi Nejvyšším účetním kontrolním úřadem a Nejvyšším kontrolním dvorem. Duplicita, která tím byla způsobena, vyvolávala v praxi značné potíže.⁹⁹

Ještě před zrušením NÚKÚ byl v roce 1949 přijat zákon č. 195/1949 Sb., o jednacím řádu Národního shromáždění, kterým byl ustaven výbor pro hospodářské plánování a jeho kontrolu. Prověřoval především dodržování hospodářského plánu. Jako podklady sloužily zprávy, které vláda zaslala parlamentu. Zákonem č. 195/1949 Sb. došlo ke zrušení parlamentní a úsporné komise, která podklady pro svou práci získávala především z úzké spolupráce s Nejvyšším účetním kontrolním úřadem.¹⁰⁰

2.3 Kontrola hospodaření veřejné správy do roku 1989

V následující části nelze hovořit o nejvyšší auditní instituci. Nastalé právní změny zasáhly do oblasti kontroly hospodaření veřejné správy takovým způsobem, že koncepce, na které byly až dosud vytvářeny nejvyšší auditní instituce, byla od základu změněna a přizpůsobena sovětskému modelu. Pojetí kontroly hospodaření veřejné správy, která počítá s existencí na exekutivě nezávislé nejvyšší auditní instituce, byla uvedena v život pouze na krátké období mezi léty 1969 až 1970, během níž došlo k vytvoření Nejvyššího kontrolního úřadu České socialistické republiky.

⁹⁸ MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3, s. 133 a 149.

⁹⁹ Tamtéž, s. 133–134.

¹⁰⁰ Tamtéž, s. 133.

Zásadní právní změny ve společnosti, které navazovaly na politické změny, započaly přijetím ústavního zákona č. 150/1948 Sb., Ústava Československé republiky. Z hlediska kontroly hospodaření veřejné správy bylo významné ustanovení určující Národní shromáždění (jednokomorový parlament) za příslušné k rozhodování o zákoně o státním rozpočtu a ke zkoumání státního závěrečného účtu (§ 62 zák. č. 150/1948). Dále Ústava Československé republiky stanovovala vládu za předkladatele zákona o státním rozpočtu. Potud byla úprava obdobná prvorepublikové legislativě. Rozdílem bylo, že i závěrečné účty předkládala parlamentu vláda namísto Nejvyššího účetního kontrolního úřadu. Ústava Československé republiky obsahovala odkaz na zákon, který měl kontrolu hospodaření veřejné správy upravovat jednotně pro celý stát, čímž měla skončit duplicita vzniklá v období druhé světové války.¹⁰¹

Dne 7. září 1951 přijala vláda nařízení (s mocí zákona) č. 73/1951 Sb., kterým se zřizovalo ministerstvo státní kontroly. Jeho přijetím došlo ke zrušení jak Nejvyššího účetního kontrolního úřadu, tak slovenského Nejvyššího kontrolního dvora. Tímto krokem byla definitivně zrušena nezávislá kontrola hospodaření veřejné správy, která stála mimo moc výkonnou, a naopak se kontrola hospodaření veřejné správy stala pevnou součástí exekutivy.¹⁰² Působnost ministerstva státní kontroly byla koncipována velmi široce a netýkala se jen kontroly hospodaření veřejné správy, ale prakticky všeho, co se dělo. Jednalo se o model převzatý ze sovětského svazu. Ministerstvo mělo za úkol primárně kontrolovat hospodaření se státními, družstevními a jinými prostředky a dodržování zákonů, nařízení a rozhodnutí vlády. Nově pojatá koncepce kontroly trvala, kromě krátkého období na konci šedesátých let, až do roku 1989.¹⁰³

V roce 1961 byl přijat zákon č. 56/1961 Sb., o zřízení Ústředního úřadu státní kontroly a statistiky, kterým došlo ke zrušení jak ministerstva státní kontroly, tak státního statistického úřadu. Fakticky došlo ke spojení obou uvedených orgánů. Vzniklý Ústřední úřad státní kontroly a statistiky měl své orgány v krajích i v okresech. Kontrola

¹⁰¹ Ústavní zákon č. 150/1948 Sb., Ústava Československé republiky.

¹⁰² SLÁDEČEK, V. *Ústava České republiky: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 1138–1139.

¹⁰³ Srov. vládní nařízení č. 73/1951 Sb., kterým se zřizuje ministerstvo státní kontroly, a PAVLÍČEK, V. a kol. *Ústavní právo a státověda, II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 1023.

byla vymezena zcela všeobecně. V čele úřadu stál předseda, který byl zároveň členem vlády, ministrem.¹⁰⁴

Další změna nastala přijetím zákona č. 23/1963 Sb., o lidové kontrole a o národohospodářské evidenci. Model orgánů lidové kontroly a statistiky byl tvořen soustavou volených kolektivních orgánů, které se skládaly z Ústřední komise, komise Slovenské národní rady, krajské komise, okresní komise, závodní komise a místní komise. Celá soustava byla řízena Ústřední komisí lidové kontroly a statistiky, jež byla podřízena vládě, a její členové byli voleni Národním shromážděním. Orgány lidové kontroly mohly kontrolovat prakticky všechno, co se ve společnosti dělo.¹⁰⁵

V roce 1967 došlo k přijetí zákona č. 70/1967 Sb., o komisích lidové kontroly, a k přijetí zákonného opatření č. 1/1967 Sb., o změnách v organizaci a působnosti některých ústředních orgánů. Jejich přijetím došlo k vytvoření Státního statistického úřadu, od kterého se osamostatnila státní kontrola. V roce 1968 byla přijata novela zákona o komisích lidové kontroly, jež stanovila, že Ústřední komise lidové kontroly se stala orgánem Národního shromáždění, Komise lidové kontroly Slovenské národní rady byla orgánem Slovenské národní rady a komise lidových kontrol se staly kontrolními orgány národních výborů. Ústřední komise lidové kontroly byla volena Národním shromážděním a v jejím čele stál předseda v postavení vedoucího ústředního orgánu státní správy. Účastnil se jednání vlády a mohl se účastnit jednání parlamentu a jeho orgánů a jednání ostatních zastupitelských orgánů.¹⁰⁶ Jistým zlepšením bylo, že tento kontrolní orgán již nespadal pod moc výkonnou, kterou měl prověřovat, ale pod moc zákonodárnou. Avšak stále se jednalo o velmi široce pojatou koncepci kontroly, do které patřily prakticky všechny činnosti ve státě.

Na druhé straně se z dnešního pohledu jeví zajímavým koncept, že komise lidové kontroly mohly při zjištění závadného stavu buď zakázat pokračování v nevhodné činnosti, nebo mohly uložit kontrolované osobě, aby zjednala nápravu zjištěného nedostatku, a to způsobem, který považovala za nejvhodnější (§ 23 zák. č. 70/1967 Sb.). Komise lidové kontroly byly také oprávněny ukládat

¹⁰⁴ Viz zákon č. 56/1961 Sb., o zřízení Ústředního úřadu státní kontroly a statistiky.

¹⁰⁵ Viz zákon č. 23/1963 Sb., o lidové kontrole a o národohospodářské evidenci.

¹⁰⁶ MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3, s. 134.

vedoucím představitelům kontrolovaných osob důtky a pokuty za zaviněné porušení předpisů. Výše pokuty mohla dosahovat až trojnásobku jejich měsíčního platu. V případě, že by kontrolovaná osoba nepožadovala náhradu škody, kterou jí způsobil její zaměstnanec svým zaviněným porušením pracovních povinností, byly komise lidové kontroly oprávněny podat soudu návrh na zahájení řízení o náhradě škody proti odpovědnému zaměstnanci.¹⁰⁷

2.3.1 Nejvyšší kontrolní úřad České socialistické republiky

Národní shromáždění přijalo s účinností od 1. ledna 1969 ústavní zákon č. 143/1968 Sb., o československé federaci, ve kterém se ke kontrolní činnosti explicitně uvádělo, že jak federální shromáždění (tj. federální parlament), tak národní rady (tj. parlamenty jednotlivých republik) mohou zákonem zřizovat své kontrolní orgány.¹⁰⁸

Česká národní rada využila uvedeného ústavního zmocnění a přijala s účinností k 1. únoru 1969 zákon č. 7/1969 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České socialistické republiky.¹⁰⁹ Avšak na federální úrovni parlament nepřijal zákon, kterým by vznikl kontrolní orgán obdobný Nejvyššímu kontrolnímu úřadu České socialistické republiky.¹¹⁰

Působnost Nejvyššího kontrolního úřadu České socialistické se vztahovala na území České socialistické republiky. Zákon explicitně stanovil, že osobní působnost kontrolního orgánu se nevztahovala „na rozhodnutí soudů, prokurátorů, státních notářů a orgánů hospodářské arbitráže a na řízení před nimi“ (§ 3 zák. č. 7/1969 Sb.). Nejvyšší auditní instituce byla legislativně vymezena jako orgán na exekutivě nezávislý, který prověřoval plnění státního rozpočtu, výsledky hospodaření s rozpočtovými prostředky, hospodaření s ostatními prostředky a hmotnými či finančními zdroji. Dále poskytoval zákonodárnému sboru stanovisko ke státnímu závěrečnému účtu a dle jeho požadavku kontroloval provádění těch právních předpisů, které se vztahují k výkonu orgánů České

¹⁰⁷ Viz zákon č. 70/1967 Sb., o komisích lidové kontroly.

¹⁰⁸ Viz ústavní zákon č. 143/1968 Sb., o československé federaci.

¹⁰⁹ Viz zákon č. 7/1969 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České socialistické republiky.

¹¹⁰ MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3, s. 135.

socialistické republiky. Nejvyšší kontrolní úřad České socialistické republiky mohl být Českou národní radou úkolován, aby prověřil, zdali jsou řádně vyřizovány stížnosti a podněty od občanů, či mohl věcně prozkoumat podání, která se jevila jako závažná. Kontrolované činnosti byly prověřovány z hlediska zákonitosti, účelnosti a hospodárnosti. Kontrolované osoby byly povinny v případě zjištění nedostatků odstranit bez průtahů závadný stav. V případě, že by tak neučinily, byla nejvyšší auditní instituce povinna o tom informovat nejen věcně příslušný orgán, ale i zákonodárny sbor. Pokud by při výkonu kontroly neposkytovaly příslušné osoby patřičnou součinnost, směla nejvyšší auditní instituce uložit pořádkovou pokutu do výše 1 000 korun, a to opakovaně.

V čele Nejvyššího kontrolního úřadu České socialistické republiky stál zákonodárným sborem volený generální kontrolor, kterému pomáhal poradní orgán nazvaný rada generálního kontrolora. Členové rady byli jmenováni na návrh generálního kontrolora předsednictvem České národní rady. Nedošlo-li v zásadních záležitostech k dosažení shody mezi generálním prokurátorem a radou, musela o tom být informována Česká národní rada.¹¹¹

Z dnešního pohledu se zákon č. 7/1969 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České socialistické republiky, v pozitivním smyslu vymykal legislativě předchozích dvaceti let. Avšak po uvolnění tehdejšího rigidního polického režimu, což vyvrcholilo tzv. pražským jarem, došlo k opětovnému utužení režimu, které se projevilo i v oblasti kontroly veřejné správy.

Nejprve bylo ústavním zákonem č. 125/1970 Sb. zrušeno ustanovení, jež umožňovalo, aby si federální shromáždění a národní rady vytvářely vlastní kontrolní orgány. Poté došlo k 1. lednu 1971 ke zrušení Nejvyššího kontrolního úřadu České socialistické republiky. Místo něj byl vytvořen Výbor lidové kontroly ČSSR. Jednalo se o ústřední orgán státní správy s působností pro federaci, v jehož čele stál předseda, který byl zároveň členem vlády. Členové Výboru lidové kontroly byli jmenováni a odvoláváni vládou. Stejnou strukturu a uspořádání měl nově vytvořený Výbor lidové kontroly České socialistické republiky. Následně došlo k přijetí federálního zákona č. 103/1971 Sb., o lidové kontrole, a zákona č. 116/1971 Sb., o výborech a komisích

¹¹¹ Zákon č. 7/1969 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České socialistické republiky.

lidové kontroly.¹¹² Opět se jednalo o velmi široce pojatou kontrolu nevztahující se jen na hospodaření veřejné správy. Celý koncept byl podobný sovětskému modelu. K dalším legislativním změnám v oblasti kontroly hospodaření veřejné správy došlo až po změně politického režimu po roce 1989.

2.4 Nejvyšší auditní instituce po roce 1989

Období komunistického režimu skončilo sametovou revolucí v roce 1989. Došlo k zásadním celospolečenským změnám, na které navazovala změna právních předpisů, která se samozřejmě týkala i kontroly hospodaření veřejné správy. Ústavním zákonem č. 296/1990 Sb. a zákonem č. 297/1990 Sb. byl nahrazen na federální úrovni Výbor lidové kontroly ČSSR ministerstvem kontroly a na republikové úrovni byl zákonem č. 288/1990 Sb. nahrazen Výbor lidové kontroly České socialistické republiky ministerstvem státní kontroly. V obou případech byla kontrolní působnost ministerstev vymezena všeobecně.¹¹³ V žádném případě nelze při takto vymezené působnosti a postavení uvedených kontrolních orgánů mluvit o nejvyšší auditní instituci.

Federální ministerstvo kontroly mělo proti ostatním ministerstvům legislativně určený těsnější vztah se zákonodárným sborem. Federální shromáždění požadovalo zprávy o kontrolní činnosti prováděné ministerstvem kontroly, vyžadovalo podklady pro vlastní kontrolní činnost a navíc mohlo uložit ministerstvu kontroly, aby prověřilo, zda byly dodržovány úkoly stanovené Federálním shromážděním související především s plněním státního rozpočtu a se státním závěrečným účtem federace, případně mělo prověřit petice a stížnosti podané k Federálnímu shromáždění. Federální shromáždění schvalovalo, po projednání ve vládě, plán kontrolní činnosti ministerstva kontroly.¹¹⁴

2.4.1 Nejvyšší kontrolní úřad České republiky

Česká národní rada přijala v listopadu roku 1991 ústavní zákon č. 481/1991 Sb., kterým se zřizoval od 1. ledna 1992 Nejvyšší kontrolní úřad České

¹¹² MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3, s. 135.

¹¹³ Srov. KOŘÍNKOVÁ, K. Poslání kontroly v nových podmínkách. *Kontrola*, 1991, č. 1, s. 1.

¹¹⁴ MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3, s. 135.

republiky (dále též „NKÚ ČR“). Ústavně byl vymezen jako kontrolní orgán, který byl nezávislý jak na vládě, tak na ústředních orgánech státní správy.¹¹⁵ Ani na úrovni federace ani na Slovensku nedošlo k přijetí obdobné legislativy, která by vedla k vytvoření samostatné a na exekutivě nezávislé nejvyšší auditní instituce.

Na ústavní zákon o NKÚ ČR navázal s účinností od 1. března 1992 zákon č. 61/1992 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České republiky, který upravoval podrobně postavení, působnost a organizaci nejvyšší auditní instituce u nás. NKÚ ČR přezkoumával nakládání s prostředky ze státního rozpočtu, kontroloval státní závěrečný účet a vypracovával k němu stanovisko, prověřoval hospodaření s finančními a jinými prostředky České republiky včetně dluhů. Kontroloval výkon státní správy a dodržování právních předpisů upravujících finančně ekonomickou oblast. Osobní působnost NKÚ ČR se vztahovala na státní orgány s výjimkou parlamentu, na státní podniky a státní příspěvkové organizace, na fyzické i právnické osoby hospodařící s dotacemi a jinými příjmy ze státního rozpočtu, právnické osoby zřízené zákonem a dokonce i na právnické osoby s majetkovou účastí státu. Kontrolované činnosti se přezkoumávaly z hlediska dodržování zákonů, účelnosti, hospodárnosti a z hlediska věcné správnosti a formální správnosti. Navíc byl NKÚ ČR připomínkovým místem pro legislativní návrhy z oblasti účetnictví, rozpočtového hospodaření, státní statistiky a kontrolní a dozorové činnosti. Status Nejvyššího kontrolního úřadu České republiky, kterým se upravoval především způsob jednání vrcholného orgánu, projednávání kontrolních závěrů a jednání o podjatosti, schvalovala Česká národní rada.¹¹⁶

Organizační struktura Nejvyššího kontrolního úřadu ČR byla tvořena řídicími orgány a kontrolními pracovníky. V čele NKÚ ČR stál prezident, kterého v případě nutnosti zastupoval viceprezident. U obou byla povinnost mít ukončené vysokoškolské vzdělání a dosažení minimálně 35 let. Zároveň nesměli vykonávat funkce členů zákonodárského sboru, funkce ve státní správě, v orgánech obcí či v politických stranách. Za řídicí orgány byly považovány také řídicí rada NKÚ ČR a její členové. Prezidenta i viceprezidenta volila Česká národní rada a na návrh prezidenta byli voleni členové rady. Nejvyšší kontrolní úřad ČR byl konstituován jako kolegiální orgán,

¹¹⁵ Ústavní zákon č. 481/1991 Sb., kterým se zřizuje Nejvyšší kontrolní úřad České republiky.

¹¹⁶ Zákon č. 61/1992 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České republiky.

v němž zásadní věci rozhodovala rada složená z prezidenta, viceprezidenta a sedmi dalších členů. Jednalo se především o schvalování stanoviska k závěrečnému účtu, určování základních směrů kontrolní činnosti, rozhodování o souhrnné roční zprávě o kontrolní činnosti a schvalování kontrolních zjištění (§17 zák. č. 61/1992 Sb.).

Kontrolované osoby byly během kontroly prováděné NKÚ ČR povinny poskytnout patřičnou součinnost, která spočívala především v umožnění vstupovat do objektů spadajících pod kontrolované osoby, vytvářet dostatečné materiální a technické podmínky pro výkon kontroly a předkládat příslušné doklady. Pokud byly kontrolou zjištěny nedostatky, měly kontrolované osoby povinnost přijmout opatření k jejich odstranění a informovat o tom NKÚ ČR. V případě, že by pracovníci kontrolovaných osob neposkytovali při kontrole součinnost, směl jim Nejvyšší kontrolní úřad ČR uložit pokutu až ve výši 50 000 korun. Pokutu ve stejné výši mohl NKÚ ČR uložit i samotným kontrolovaným osobám.¹¹⁷

Na přechodnou dobu mezi léty 1992 až 1993 vedle sebe existovaly Nejvyšší kontrolní úřad ČR a ministerstvo státní kontroly. Daný stav nebyl vyhovující, jelikož nedošlo k legislativnímu vymezení vztahu mezi oběma kontrolními institucemi, a v praxi tak docházelo ke kompetenčním sporům.¹¹⁸

2.4.2 Nejvyšší kontrolní úřad

Česká a Slovenská federativní republika se rozdělila na dva samostatné státy, jejichž vznik se datuje k 1. lednu 1993. Probíhající společenské změny vedly Českou národní radu k přijetí ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, který se do kontrolní oblasti promítl hned v několika záležitostech. Dekonstitucionalizoval ústavní zákon č. 481/1991 Sb., kterým se zřizoval NKÚ ČR, na běžný zákon, ale především v páté hlavě Ústavy, která byla nazvaná „Nejvyšší kontrolní úřad“, poskytl základní vymezení nezávislé nejvyšší auditní instituce. Vzhledem k tomu, že tímto krokem došlo k nesouladu mezi ústavně definovanou nejvyšší auditní institucí a prováděcím zákonem č. 61/1992 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České republiky,

¹¹⁷ Srov. zákon č. 61/1992 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České republiky.

¹¹⁸ Viz MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3, s. 137.

a stále ještě existovalo ministerstvo státní kontroly, bylo nutné uvést legislativu zabývající se kontrolou hospodaření ve veřejné správě do pořádku.¹¹⁹

Parlament České republiky přijal dne 20. května 1993 zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu (dále též „NKÚZ“), kterým s účinností od 1. července 1993 zrušil zákon č. 481/1991 Sb., jenž zřizoval NKÚ ČR, dále zrušil prováděcí předpis č. 61/1992 Sb., o NKÚ ČR, a zrušil také ministerstvo státní kontroly.¹²⁰ Uvedené instituce byly nahrazeny Nejvyšším kontrolním úřadem, čímž se legislativně vyjasnila situace kolem kontroly hospodaření ve veřejné správě. Je zajímavostí, že NKÚZ nebyl před svým přijetím vládním návrhem zákona, ale návrhem poslaneckým.¹²¹ Navíc neupravuje jen podrobnosti obecně vymezené Ústavou, ale v některých záležitostech jde zákonná úprava nad rámec Ústavy.¹²²

Zákon o NKÚ je stále účinný, má celkem 52 paragrafů a poskytuje komplexní úpravu nejvyšší auditní instituce: postavení, působnost, organizaci včetně úpravy kontrolního řádu a kárného řízení.¹²³ Od roku 1993 do současnosti (2016) byl NKÚZ celkem 22krát novelizován.¹²⁴ Přesto se stále čeká na zásadní novelu, která by odstranila nejasnosti vzhledem k Ústavě a rozšířila kompetence Nejvyššího kontrolního úřadu, aby bylo možné prověřovat hospodaření s veřejnými financemi jako celkem a nejen s těmi státními.¹²⁵

¹¹⁹ Srov. PAVLÍČEK, V. a kol. *Ústavní právo a státověda, II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 1024 nebo SLÁDEČEK, V. *Ústava České republiky: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 1140.

¹²⁰ GERLOCH, A., HŘEBEJK, J., ZOUBEK, V. *Ústavní systém České republiky*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 233.

¹²¹ *Sněmovní tisk 128 Zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu* [online], Poslanecká sněmovna PČR [cit. 29. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=1&t=128>>.

¹²² Viz podkapitola 5.1.1 Novela Ústavy.

¹²³ Aktuální úprava NKÚZ viz podkapitola 3.3 Zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu.

¹²⁴ Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

¹²⁵ Viz podkapitola 5.2 Návrhy legislativních změn.

3. Kompetence a organizace nejvyšší auditní instituce de lege lata

Nejprve je nutné popsat současnou pozici Nejvyššího kontrolního úřadu z pohledu jeho ukotvení v ústavním systému České republiky. O tom, že NKÚ je státní instituce, nemůže být žádných pochyb. Je definována v Ústavě, ve které jsou určeny její hlavní kompetence a způsob ustavení nejvyšších představitelů. Postavení a působnost této instituce pak blíže upravuje samostatný zákon a financování NKÚ je plně zabezpečováno ze státního rozpočtu.¹²⁶

Jako první začal dělit moc ve státě na zákonodárnou, výkonnou a soudní Charles Louis Montesquieu. V naší Ústavě je tento princip zakotven v článku 2 „Lid je zdrojem veškeré státní moci; vykonává ji prostřednictvím orgánů moci zákonodárné, výkonné a soudní.“ Z právně teoretického hlediska lze zařadit NKÚ pod moc výkonnou, jelikož platí teze, že pokud nějaká státní instituce nereprezentuje moc zákonodárnou ani soudní, tak spadá pod moc exekutivní.¹²⁷ Ke stejnému závěru došla i česká judikatura, která upřednostnila materiální hledisko, z něhož se vyvozuje, že Nejvyšší kontrolní úřad spadá pod moc výkonnou, jelikož jeho převažující činnost, výkon kontroly, je správou v materiálním smyslu.¹²⁸

Nejvyšší kontrolní úřad nelze označit jako ústřední správní úřad, respektive ústřední orgán státní správy, jak jej chápe článek 79 Ústavy, jelikož NKÚ upravuje samostatná hlava Ústavy v článku 97, kde se kromě jiného stanoví, že se jedná o nezávislý orgán. Z výkladu Ústavy pak jasně plyne, že ani zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánech státní správy, který v § 28 opravňuje vládu řídit a kontrolovat činnost ústředních správních orgánů, se na NKÚ nevztahuje. Poslanecká sněmovna ani Senát Parlamentu České republiky také nemohou ukládat

¹²⁶ Viz podkapitola 3.3.4 Financování a kárná odpovědnost.

¹²⁷ WINTR, J. *Principy českého ústavního práva*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015, s. 77.

¹²⁸ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 19. září 2007, sp. zn. 9 Aps 1/2007, publikován pod č. 1382/2007 Sb. NSS.

NKÚ úkoly ve věcech jeho působnosti, které by musel Úřad plnit, jelikož pro to neexistuje žádné zákonné zmocnění.¹²⁹ Lze říci, že jde o nezávislý ústavní orgán.

Prizmatem Ústavy by NKÚ měl být monokratický orgán, ale ze zákona o NKÚ vyplývá, že jde o kolegiální orgán.¹³⁰ Někdy se uvádí, že Nejvyšší kontrolní úřad je prakticky vzato čtvrtou mocí ve státě, mocí kontrolní. Jednak vzhledem k ústavnímu ukotvení a systematické, kterou ústavodárce zvolil a také s ohledem na jeho kompetence. Je ale nutné upozornit, že se nejedná o skutečnou moc ve státě. Jak uvádí i nauka. Kontrolní moc jen prověřuje, zda skutečný stav odpovídá stavu požadovanému. Dané zhodnocení pak nevede k žádným (přímým) právním následkům.¹³¹ I někteří další autoři upozorňují, že nelze tuto „čtvrtou moc“ ve státě chápat jako další složku státní moci, ale že jde o popis existujícího stavu a nikoliv o další z řady teoretických koncepcí.¹³² O samostatné složce státní moci tak hovořit nelze.

3.1 Ústavní vymezení

Jak je uvedeno výše, nezávislost Nejvyššího kontrolního úřadu je garantovaná Ústavou České republiky. Z pohledu systematické úpravy Ústavy se NKÚ nachází za zákonodárnou, výkonnou a soudní mocí. Věnuje se jí pátá hlava Ústavy obsahující jediný článek 97, který je rozveden do třech odstavců. První odstavec uvádí, že se jedná o nezávislý orgán, dále stanoví působnost Úřadu v oblasti kontroly hospodaření se státním majetkem a plnění státního rozpočtu. Vezmu-li v potaz i ostatní instituce upravené v Ústavě, pak je důraz na nezávislost NKÚ ještě patrnější. Kromě soudů ústavodárce už o žádné instituci jako o nezávislé nehovoří, a to ani o České národní bance, které je také věnována samostatná hlava v naší Ústavě.

Poměrně obecně stanovenou působnost konkretizuje až zákon o NKÚ. V minulosti vznikl spor o rozsah kompetencí Úřadu. Nejvyšší kontrolní úřad

¹²⁹ PAVLÍČEK, V. a kol. *Ústavní právo a státověda, II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 1025.

¹³⁰ Viz podkapitola 3.3.2 Organizace

¹³¹ FILIP, J., SVATONĚ, J. *Státověda*. 5. Vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 42.

¹³² GERLOCH, A., TRYZNA, J. O postavení Nejvyššího kontrolního úřadu v soustavě státních orgánů a ke změně jeho kompetencí. *Správní právo*, 2014, č. 5, s. 268.

se domníval, že má-li oprávnění kontrolovat plnění státního rozpočtu, pak že tuto svoji působnost může uplatňovat nejen vůči státním orgánům, ale i vůči fyzickým a právnickým osobám. V tomto konkrétním sporu chtěl Úřad vykonat kontrolu u právnické osoby (společnosti s ručením omezeným), jež by spočívala v prozkoumání stanovení základu a výpočtu daně z příjmů právnických osob. Zákon o daňovém řádu ale jasně stanovil, který státní orgán má tuto kompetenci a NKÚ mezi nimi nebyl. Právnická osoba z tohoto důvodu odmítla součinnost, čímž mezi nimi vznikl spor, který skončil až rozsudkem Městského soudu v Praze. Soud rozhodl, že NKÚ nemá oprávnění kontrolovat, jak své povinnosti v daňové oblasti plní fyzické či právnické osoby. Tuto kompetenci má pouze ve vztahu k příslušným orgánům státní správy, jinak by se jednalo o příliš extenzivní výklad zákona, který by vedl k rozšíření státní moci (v tomto případě reprezentované NKÚ) nad míru stanovenou Ústavou.¹³³ Na druhou stranu jsou zcela legitimní věcné diskuze, které se vedou nad rozsahem kompetencí této instituce ve smyslu snahy o její rozšíření ústavní a následně i zákonnou cestou.¹³⁴

Druhý odstavec popisuje ustavení do funkce prezidenta a viceprezidenta Úřadu, tedy jediných dvou ústavních činitelů Nejvyššího kontrolního úřadu. Jmenuje je prezident republiky, zástupce moci výkonné, na návrh Poslanecké sněmovny, reprezentanta moci zákonodárné. Třetí odstavec odkazuje na zákon, který uvede podrobnosti, mají jimi být: postavení, působnost a organizační struktura NKÚ. Z tohoto důvodu byl přijat zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, jenž je účinný od 1. července 1993.

Legitimita moci zákonodárné a moci výkonné je odvozena především od voleb opakujících se v pravidelných intervalech. V Ústavě je uvedeno, že členové Poslanecké sněmovny a Senátu Parlamentu České republiky jsou vybíráni v přímých, rovných a tajných volbách, stejně tak prezident republiky. Vláda je odpovědná za své činy Poslanecké sněmovně. Nejvyšší kontrolní úřad takto odvozenou legitimitu nemá. Naopak jeho legitimita je dána tím, že je Úřad striktně oddělen od volených politických funkcí. V zákoně o NKÚ je výčtově uvedeno, že prezident ani viceprezident Úřadu nesmí zároveň vykonávat funkci člena Parlamentu, člena územní samosprávy, jiné

¹³³ Rozsudek Městského soudu v Praze z 1. listopadu 2000, sp. zn. 28 Ca 38/2000.

¹³⁴ Viz podkapitola 5.1 Parlamentem neschválené legislativní úpravy.

funkce ve veřejné správě a ani funkce v politických stranách. Není ale stanoveno, že by nemohl být členem nějaké politické strany, jako je tomu například u ústavních soudců. Funkční období prezidenta a viceprezidenta je devět let, ale funkční období dolní komory Parlamentu, která dává prezidentovi republiky návrhy na jmenování prezidenta a viceprezidenta Úřadu, je čtyřleté. Striktní oddělení volených politiků od těchto čelných představitelů NKÚ vychází z teorie fungování expertních orgánů, kam se řadí NKÚ společně s Českou národní bankou.¹³⁵

Právně neošetřena nezůstala ani odpověď na otázku, kdo hlídá hlídače, či spíše kdo kontroluje kontrolora. V § 33 odst. 2 NKÚZ je stanoveno, že „hospodaření Úřadu s majetkem státu včetně prostředků státního rozpočtu kapitoly Úřadu kontroluje Poslanecká sněmovna nebo její orgán.“ Sněmovna se usnesla, že touto činností pověřuje kontrolní výbor Poslanecké sněmovny.¹³⁶ V minulosti vznikl spor mezi tehdejšími prezidentem NKÚ Františkem Dohnalem a Poslaneckou sněmovnou o tom, zda může orgán Sněmovny kontrolovat Úřad a tím fakticky zasahovat do jeho nezávislosti. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že ze zákona (z výše uvedeného ustanovení) jasně plyne, že orgán Sněmovny opravdu může kontrolovat hospodaření Úřadu a že tedy ani „NKÚ jako kontrolní orgán není nekontrolovatelný.“¹³⁷ Nejvyšší soud vyložil, že ona ústavní nezávislost není v rozporu s tím, že zákon stanoví kontrolu hospodaření Úřadu Poslaneckou sněmovnou, jak se snažil argumentovat František Dohnal. Jako stěžejní důvod Nejvyšší soud uvedl, že Úřad sám hospodaří pouze se státními prostředky a byl zřízen z důvodu kontroly ostatních státních orgánů. Případná absence možnosti kontrolovat hospodaření Úřadu by pak byla proti smyslu a činnosti Úřadu. Nezávislostí se myslí nezávislost na ostatních ústavních orgánech, a to především v neslučitelnosti funkcí prezidenta, viceprezidenta a členů Úřadu

¹³⁵ RYCHETSKÝ, P. *Ústava České republiky: Ústavní zákon o bezpečnosti České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 1021.

¹³⁶ *Usnesení PS č. 24* [online]. Poslanecká sněmovna PČR, 4. 12. 2013 [cit. 9. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=77806>>.

¹³⁷ Rozsudek Městského soudu v Praze ze 14. listopadu 2012, sp. zn. 11 A 138/2010.

s jinými funkcemi ve státě. „Vnitřní hospodaření NKÚ nesouvisí s výkonem pravomoci“ Úřadu jako takového.¹³⁸

S argumenty obou soudů nelze než souhlasit. Nezávislost NKÚ, jak se ji snažil uchopit tehdejší prezident Úřadu František Dohnal, by byla tak široká, že by v samotné své šíři popírala jeden z hlavních smyslů existence NKÚ, a tou je kontrola hospodaření se státním majetkem včetně státních financí, které má vést k hospodárnosti statní správy.

3.2 Vztahy Nejvyššího kontrolního úřadu s vybranými ústavními orgány

Unikátní postavení NKÚ v ústavním systému České republiky je dokreslen růzností vztahů s dalšími ústavními institucemi, jimiž jsou: Parlament, vláda České republiky, prezident České republiky a Česká národní banka.

Nejvyšší kontrolní úřad není podřízen žádným z výše uvedených institucí. Nejtěsnější je jeho vztah k Parlamentu České republiky, především k Poslanecké sněmovně. Ta je přímo zapojena do výběru dvou ústavních činitelů Úřadu, prezidenta a viceprezidenta, když je navrhuje prezidentovi republiky na jmenování do funkcí. Stejně tak může Poslanecká sněmovna navrhnout prezidentovi republiky jejich odvolání z funkcí, ale pouze ze dvou zákonných důvodů uvedených v NKÚZ, a to pokud nevykonávají úřad po dobu delší šesti měsíců, či jako důsledek pravomocného rozhodnutí Kárné komory Úřadu, která tak navrhla. Dále je v zákoně o NKÚ uvedeno, že Poslanecká sněmovna volí 15 členů Kolegia Úřadu na návrh prezidenta NKÚ, kteří pak skládají slib do rukou předsedy Poslanecké sněmovny. Dolní komora Parlamentu může rovněž odvolat člena Úřadu, ale pouze z důvodu pravomocného rozhodnutí Kárné komory Úřadu. Poslanec nebo orgán Poslanecké sněmovny mohou dát podnět, na jehož základě se zahajuje kárné řízení buď s prezidentem, či viceprezidentem Úřadu a členy kolegia Úřadu, takové řízení se pak zahajuje *ex lege* (ze zákona). Případnou rezignaci člena Úřadu na svůj mandát přijímá předseda Poslanecké sněmovny.¹³⁹

¹³⁸ Usnesení Nejvyššího soudu z 26. června 2013, sp. zn. 5 Tdo 288/2013.

¹³⁹ Viz podkapitola 3.3.4 Financování a kárná odpovědnost.

NKÚ má ze zákona povinnost předkládat Poslanecké sněmovně svá stanoviska ke zprávě o vývoji ekonomiky, k plnění státního rozpočtu a k návrhu státního závěrečného účtu v zákonem stanovených lhůtách. Požádá-li Poslanecká sněmovna o stanovisko Úřadu k návrhům právních předpisů ve věcech rozpočtového hospodaření, účetnictví, státní statistiky a kontrolní činnosti, NKÚ jej vypracuje a Sněmovně zašle v dohodnutém termínu.

Poslanecká sněmovna má jistá oprávnění i v procesu kontrolní činnosti Úřadu, ale tato oprávnění jsou spíše v rovině symbolické, což opět jen podtrhuje nezávislost Úřadu. Sněmovna či její orgány mohou navrhnout podnět, kterým se prostřednictvím prezidenta NKÚ následně zabývá kolegium Úřadu, ale zůstává zcela na vůli kolegia, jak s případným podnětem naloží. Prezident Úřadu se ze zákona může účastnit jednání dolní komory Parlamentu a jejich orgánů, jsou-li projednávány kontrolní závěry nebo stanoviska související s kontrolní činností, požádá-li při takovém jednání o slovo, bude prezidentovi NKÚ vždy uděleno. Na druhé straně, žádá-li si Sněmovna přítomnost prezidenta Úřadu, je povinen se dostavit na jednání Sněmovny nebo jejího orgánu. Jakmile NKÚ projedná a schválí plán kontrolní činnosti na následující rok, tak jej nejenom zveřejňuje ve věstníku Úřadu, ale zasílá jej i Poslanecké sněmovně. Kromě toho, zpracovává za uplynulý rok výroční zprávu, kterou pro informaci zasílá Poslanecké sněmovně. Jakmile Nejvyšší kontrolní úřad schválí kontrolní závěr, zveřejní jej ve Věstníku Úřadu a zašle jej dolní komoře Parlamentu, která si navíc může vyžádat kontrolní protokol a další případné materiály, z nichž Úřad při zpracování kontrolního závěru vycházel. Nejvýznamnější z možných oprávnění vzhledem k Úřadu je kontrola hospodaření NKÚ Poslaneckou sněmovnou. Tuto činnost vykonává kontrolní výbor Sněmovny.¹⁴⁰ NKÚ nemá vlastní prostředky a hospodaří s financemi ze státního rozpočtu, má svoji rozpočtovou kapitolu, kterou předkládá Poslanecké sněmovně a ministerstvu financí, stejně tak se dolní komoře Parlamentu předkládá závěrečný účet hospodaření NKÚ.

Oproti tomu Senát Parlamentu České republiky nemá žádnou pravomoc v personálních otázkách Úřadu, stejně tak nekontroluje hospodaření Úřadu. Horní

¹⁴⁰ *Usnesení PS č. 24* [online]. Poslanecká sněmovna PČR, 4. 12. 2013 [cit. 9. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=77806>>.

komora Parlamentu má ale oprávnění vyžadovat stanoviska k tematicky stejným návrhům právních předpisů jako Poslanecká sněmovna. Také může dávat podněty Úřadu pro kontrolní činnost a vyžadovat přítomnost prezidenta NKÚ na svém jednání. Prezident Nejvyššího kontrolního úřadu je oprávněn se účastnit schůzí Senátu a jeho orgánů, jestliže budou projednávat kontrolní závěry, stanoviska a další materiály, které souvisí s kontrolní činností Úřadu. Nejvyšší kontrolní úřad rovněž zasílá pro informaci horní komoře Parlamentu schválený plán kontrolní činnosti na rok následující a výroční zprávu své činnosti za rok uplynulý. Všechny schválené kontrolní závěry se zasílají Senátu, který má oprávnění požadovat po NKÚ kontrolní protokoly a další materiály, jež byly podkladem pro kontrolní závěry.

Vláda, která je sice vrcholným orgánem moci výkonné, přesto není nadřízeným orgánem NKÚ, jelikož tak stanovil sám ústavodárce. Především zákon o NKÚ dále specifikuje vzájemný vztah obou institucí. Vláda České republiky má oprávnění dávat podněty pro budoucí kontrolní činnost Úřadu, ale ten není těmito podněty nijak vázán. Zatím poslední novelizace zákona o NKÚ (zákon č. 78/2015 Sb.) poskytla prezidentovi Úřadu oprávnění zúčastnit se schůze vlády, jsou-li projednávány kontrolní závěry a stanoviska NKÚ. Požádá-li při takovém jednání prezident Úřadu o slovo, musí mu být uděleno. Nejvyšší kontrolní úřad předkládá pro informaci vládě schválený plán kontrolní činnosti na příští rok, stejně jako výroční zprávu za uplynulý rok. Schválené kontrolní závěry se zasílají vládě a požádá-li o kontrolní protokoly a další materiály, které vedly k vypracování kontrolních závěrů, NKÚ zašle i ty. Na rozdíl od Poslanecké sněmovny nemá vláda pravomoc kontrolovat hospodaření Úřadu, jak plyne ze zákona o NKÚ. Vláda ČR spolupracuje s Úřadem při tvorbě věcných záměrů právních předpisů. V článku 5 odst. 1 legislativních pravidel vlády je stanoveno, že NKÚ je oficiálním připomínkovým místem, má právo se vyjadřovat k jednotlivým návrhům právních předpisů, pokud se týkají Úřadu nebo jeho působnosti.¹⁴¹

Vztah mezi Nejvyšším kontrolním úřadem a prezidentem republiky je založen především Ústavou, v níž je dáno, že jmenuje prezidenta a viceprezidenta Úřadu na návrh Sněmovny. V zákoně o NKÚ je uvedeno, že slib skládají oba ústavní činitelé

¹⁴¹ *Legislativní pravidla vlády* [online]. Vláda České republiky, 3. 2. 2016 [cit. 9. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/dokumenty/legislativni-pravidla-vlady-91209/>>.

Úřadu do rukou prezidenta republiky, stejně tak se případná jejich rezignace doručuje do rukou prezidenta. Odvolat prezidenta a viceprezidenta NKÚ může prezident republiky na návrh dolní komory Parlamentu. Žádné další vzájemné poměry upraveny nejsou. Dané vztahy jsou tak pouze v oblasti personální, bez jakékoliv ingerence do kontrolní činnosti. Možná by do budoucna stálo za zvážení, zda by nebylo vhodné kontrolní závěry, výroční zprávu a plán kontrolní činnosti doručovat i prezidentovi republiky.

Česká národní banka je ústavní instituce, jíž ústavodárce vymezil obdobné postavení, jako NKÚ. Má samostatnou hlavu Ústavy a speciální zákon, který blíže stanoví její postavení a působnost. Oproti NKÚ však z Ústavy neplyne, že se jedná o nezávislý orgán. V současnosti je vztah mezi oběma institucemi upraven v zákoně o NKÚ v § 3 odst. 3, v němž se uvádí, že Úřad kontroluje hospodaření ČNB ve smyslu kontroly výdajů na pořízení majetku a na provoz. V původním znění zákona o NKÚ z roku 1993 bylo stanoveno, že ČNB kontrole nepodléhá. Ke změně došlo až roku 2001, kdy nabyt účinnosti zákon č. 442/2000 Sb., který novelizoval NKÚZ ve smyslu rozšíření působnosti NKÚ o kontrolu ČNB. Zároveň došlo k negativnímu vymezení kontroly, která se nevztahovala na „činnosti vykonávané při zabezpečování hlavního cíle České národní banky“. Později došlo, jak uvádí důvodová zpráva k zákonu č. 127/2002 Sb., ke zpřesnění formulace, čeho se kontrola týká. Následně již vzájemný vztah obou ústavních institucí nijak upravován nebyl.¹⁴² Při porovnání poslední novely působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu s předchozím vymezením došlo ke zpřesnění formulace, která vedla k zúžení působnosti kontroly NKÚ vůči ČNB jako takové.

Jak plyne i z poměrně častých změn zákona o NKÚ, dochází ke změnám ve vzájemných vztazích mezi Úřadem a dalšími výše uvedenými institucemi. Jejich vzájemné vztahy se tak s postupem času vyvíjejí. Porovná-li se vzájemné poměry mezi NKÚ a Senátem a NKÚ a Poslaneckou sněmovnou, jednoznačně těsnější jsou tyto vztahy s dolní komorou Parlamentu. Je to dáno především personální pravomocí Poslanecké sněmovny vůči NKÚ a pak taky kontrolou hospodaření Úřadu Sněmovnou. Senát takové pravomoci nemá. Jde-li o zasílání stanovisek k právním předpisům,

¹⁴² *Sněmovní tisk 971/0 Vládní návrh zákona o České národní bance – EU* [online]. Poslanecká sněmovna PČR [cit. 9. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=3&CT=971&CT1=0>>.

informování o kontrolních závěrech a možnostech prezidenta Úřadu vystoupit na schůzích Parlamentu a vlády, jsou-li projednávány kontrolní závěry, je úprava vůči všem třem institucím (tedy i vlády) totožná. Navíc všichni uvedení mohou dávat NKÚ podněty pro její kontrolní činnost, kterými se následně zabývá kolegium Úřadu. Na druhou stranu, takové oprávnění prezident republiky nemá. Možná by stálo za úvahu, zda do budoucna nerozšířit okruh subjektů, které mají právo dávat podněty ke kontrolní činnosti, jimiž se následně musí zabývat kolegium (ne už pak schválit), i o prezidenta republiky. Stejně tak by stálo za úvahu i případné zasílání kontrolních závěrů hlavě státu. Považuji za vhodné, aby i prezident České republiky, jakožto nejvyšší ústavní činitel, byl tím, kdo se ze zákona seznamuje s kontrolními závěry. Dále by měl mít možnost dát prostřednictvím podnětů kolegiu NKÚ na zvážení, zda neprovést audit hospodaření se státním majetkem, případně prověřit, zda státní instituce plní státní rozpočet, který navíc prezident republiky ve formě zákona každoročně podepisuje.

3.3 Zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu

Následující část popisuje současnou zákonnou úpravu nejvyšší auditní instituce u nás. Zároveň jsou uvedeny zásadnější změny, k nimž došlo během 23 let existence zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

Zákon o NKÚ je platný od 22. června 1993 a účinný od 1. července 1993. Rozdělen je do sedmi částí a má celkem 52 paragrafů, poskytuje komplexní úpravu postavení, působnosti, organizační struktury a činnosti NKÚ včetně práv a povinností vedoucích představitelů a zaměstnanců Úřadu.

3.3.1 Postavení a působnost

První část obsahuje úvodní ustanovení, druhá pak postavení a působnost NKÚ. Nejvyšší kontrolní úřad je v § 2 NKÚZ definován jako „nezávislý kontrolní orgán České republiky“, který sídlí v Praze. K dnešnímu dni má Úřad devět územních pracovišť, z čehož plyne, že organizační struktura NKÚ nekopíruje rozdělení ČR na kraje. Základ pro zákonem vymezenou věcnou působnost NKÚ se nachází v Ústavě v čl. 97 odst. 1 „Nejvyšší kontrolní úřad vykonává kontrolu hospodaření se státním

majetkem a plnění státního rozpočtu“.¹⁴³ Zákon pak v § 3 NKÚZ stanovuje Nejvyššímu kontrolnímu úřadu oprávnění prověřovat, jak se hospodaří se státním majetkem a finančními prostředky, „které se vybírají na základě zákona ve prospěch právnických osob s výjimkou prostředků vybíraných obcemi nebo kraji v jejich samostatné působnosti, dále státní závěrečný účet, dodržování státního rozpočtu, hospodaření s prostředky, poskytnutými ČR ze zahraničí, a s prostředky, za něž převzal stát záruku, vydávání a umořování státních cenných papírů a zadávání státních zakázek.“ Takto vymezená věcná působnost se vztahuje na organizační složky státu, právnické a fyzické osoby (§ 3 odst. 2 NKÚZ). Zákon o nich hovoří také jako o kontrolovaných osobách. Z judikatury plyne, že kontrolovanou osobou ve smyslu § 3 odst. 2 NKÚZ je osoba, kterou takto Úřad označí v plánu kontrolní činnosti či v jeho doplněních.¹⁴⁴

Kromě ústavního vymezení a zákona o NKÚ se pojmu hospodaření se státním majetkem věnuje zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, v druhé části hospodaření s majetkem státu. Dle § 8 odst. 1 zák. č. 219/2000 Sb. „stát využívá majetek státu zejména k plnění svých funkcí anebo v souvislosti s plněním těchto funkcí; k zajišťování veřejně prospěšných činností anebo pro účely podnikání.“ Státním rozpočtem jeho tvorbě a plněním se zabývá zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů. Pojem státní rozpočet je definován v § 5 odst. 1 zák. č. 218/2000 Sb. „Státní rozpočet představuje finanční vztahy, které zabezpečují financování některých funkcí státu v rozpočtovém roce. K tomuto účelu státní rozpočet soustřeďuje rozpočtové příjmy vymezené tímto nebo zvláštním zákonem.“

Od roku 2001 smí NKÚ kontrolovat činnost ČNB.¹⁴⁵ Do té doby byla centrální banka explicitně z působnosti Úřadu vyňata. Dále svého času zákon o NKÚ upravoval zvláštní osobní působnost vůči politickým stranám a politickým hnutím, vůči Fondu národního majetku, České konsolidační agentuře, Exportní garanční a pojišťovací společnosti a České exportní bance. Novelou č. 117/1994 Sb. směl Úřad prověřovat

¹⁴³ Srov. podkapitola 3.1 Ústavní vymezení.

¹⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu z 5. června 2008, sp. zn. 9 Aps 3/2008.

¹⁴⁵ Blíže ke kontrolní působnosti NKÚ vůči ČNB viz předcházející podkapitola 3.2 Vztahy Nejvyššího kontrolního úřadu s vybranými ústavními orgány.

s účinností od 1. července 1994 politické strany a politická hnutí, které byly příjemci státních příspěvků, kontrolovalo se hospodaření s těmito příspěvky. Skupina poslanců napadla novelu u Ústavního soudu ČR, který svým nálezem mimo jiné zrušil oprávnění NKÚ prověřovat hospodaření politických stran a politických hnutí. Dle názoru Ústavního soudu by případné označení hospodaření za neúčelné či nevhodné mohlo mít vliv na průběh volné soutěže politických stran a hnutí. Principiálně má být financování politických stran pro voliče průhledné, ale nikoliv pod intenzivní kontrolou státního orgánu zde reprezentovaného NKÚ. Navíc zákonodárcem zvolená formulace rozšiřující státní majetek o majetek politických stran rozšiřovala ústavní vymezení pravomoci NKÚ obyčejným zákonem, což lze dle nálezu Ústavního soudu označit za obcházení Ústavy. Nejvyšší kontrolní úřad tak od vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů ČR tj. od 21. prosince 1995 pozbyl oprávnění kontrolovat hospodaření politických stran a politických hnutí.¹⁴⁶

Od roku 1994, novelou č. 224/1994 Sb., měl NKÚ oprávnění kontrolovat Fond národního majetku, od roku 1995 se, novelou č. 58/1995 Sb., rozšířila kontrolní působnost i na Českou konsolidační agenturu, Exportní garanční a pojišťovací společnost a Českou exportní banku, jednalo-li se o možnost kontrolovat prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu. Vše bylo uvedeno v § 3 odst. 5 NKÚZ. Se zrušením Fondu národního majetku došlo novelou zákona o NKÚ, č. 179/2005 Sb., ke zrušení kontrolního oprávnění NKÚ u všech zde uvedených osob.

Nejvyšší kontrolní úřad u kontrolovaných osob zkoumá, zda je jejich konání v souladu s právními předpisy, zda je věcně a formálně správné, účelné, hospodárné a efektivní. Z kontrolních standardů NKÚ vyplývá, že Úřad rozděluje kontrolu na tři typy: legalita, finanční audit a výkonnost.¹⁴⁷ Pro svou činnost smí Úřad prověřovat všechny skutečnosti bez ohledu na utajení. Výsledkem každé kontroly je kontrolní závěr. Mimo to je Úřad povinen, dle § 5 NKÚZ, vypracovávat a předkládat Poslanecké sněmovně stanoviska ke zprávě o vývoji ekonomiky a plnění státního rozpočtu a k návrhu státního závěrečného účtu.

¹⁴⁶ Nález Ústavního soudu z 18. října 1995, sp. zn. Pl. ÚS 26/94, publikován pod č. 296/1995 Sb.

¹⁴⁷ Detailnější popis jednotlivých typů kontrol viz následující podkapitola 3.4 Kontrolní standardy Nejvyššího kontrolního úřadu.

3.3.2 Organizace

V čele NKÚ stojí prezident, kterého zastupuje viceprezident. Dále je součástí vedení 15 členů Úřadu a ti dohromady tvoří kolegium, které přijímá zásadní rozhodnutí. Prezidentem a viceprezidentem se může stát český občan, který dosáhl 35 let a má ukončené vysokoškolské magisterské vzdělání. Oba jmenuje na návrh dolní komory Parlamentu prezident republiky na devět let. Souběžný výkon s jinou ústavní funkcí je neslučitelný, stejně tak nemohou být členy orgánů územních samosprávných celků či členy politické strany a politického hnutí. Kromě literární, umělecké, pedagogické, publicistické a vědecké činnosti nesmí prezident ani viceprezident vykonávat jinou výdělečnou činnost. Ze svých funkcí mohou být odvoláni prezidentem republiky na návrh Poslanecké sněmovny, která tak smí učinit jen, nevykonává-li prezident či viceprezident Úřadu funkci déle než šest měsíců, či tak navrhla kárná komora NKÚ svým pravomocným rozhodnutím. Také mohou být jejich mandáty ukončeny pravomocným rozsudkem za spáchání trestného činu, nebo omezením svéprávnosti. Prezident úřadu především zastupuje NKÚ navenek a předsedá kolegiu, kterému navrhuje podstatnou část agendy: plán kontrolní činnosti, návrh rozpočtu Úřadu, podněty, které na prověření navrhla Poslanecká sněmovna, Senát, jejich orgány nebo vláda, výroční zprávu NKÚ a navrhuje také vnitřní předpisy Úřadu. Dále se může prezident účastnit schůzí vlády, Poslanecké sněmovny či Senátu, jsou-li projednávány kontrolní závěry a stanoviska NKÚ. Prezidenta NKÚ zastupuje viceprezident jednak v době jeho nepřítomnosti, a potom v konkrétních věcech, ve kterých jej prezident pověří, případně může mít na starosti stálou agentu, jestliže tak určí vnitřní předpis Nejvyššího kontrolního úřadu.¹⁴⁸

Členové Úřadu nejsou na rozdíl od prezidenta a viceprezidenta ústavními činiteli. Jejich existence je odvislá jen od zákona o NKÚ. Členů Nejvyššího kontrolního úřadu je celkem 15 a volí je Poslanecká sněmovna na návrh prezidenta NKÚ. Volitelný je občan ČR, který dosáhl 30 let a má ukončené vysokoškolské magisterské vzdělání. Inkompatibilita funkcí je stejná jako v případě prezidenta a viceprezidenta Úřadu. Funkční období končí dosažením 65 let, odvoláním Poslaneckou sněmovnou na základě návrhu kárné komory Úřadu, jež by tak učinila svým pravomocným rozhodnutím, dále

¹⁴⁸ § 7–10 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

právní mocí rozsudku omezujícího svéprávnost, či odsuzujícího pro úmyslný trestný čin, na rozdíl od prezidenta a viceprezidenta, u kterých stačilo odsouzení za trestný čin, tedy i za nedbalostní trestný čin. Náplní práce člena NKÚ, kromě účasti v senátu Úřadu a kolegiu Úřadu, je řízení konkrétní kontrolní činnosti a následné vypracování kontrolního závěru, který z něj vychází. V případě, že je vznesena námitka podjatosti vůči kontrolorovi, rozhoduje o ní člen NKÚ.¹⁴⁹ Nezávislost člena Nejvyššího kontrolního úřadu není srovnatelná s nezávislostí soudcovskou, nebo dokonce širší, jak je tomu například ve Spolkové republice Německo.¹⁵⁰ K témuž závěru došel i Ústavní soud, jenž dovedl, že nemají-li členové NKÚ Ústavou garantovanou osobní nezávislost, která by byla srovnatelná s osobní nezávislostí soudců, nelze se domáhat ani dalších atributů, které osobní nezávislost naplňují, a to přesto, že zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu některé prvky osobní nezávislosti vůči členům Úřadu obsahuje. V odůvodnění nálezu Ústavního soudu konstatoval, že Nejvyšší kontrolní úřad je z Ústavy nezávislý, čímž se ale myslí nezávislost institucionální, kterou mají i soudy, ale nad to požívají i nezávislosti samostatní soudci, jak plyne z Ústavy (čl. 82 odst. 1). Takovou garanci ústavodárce členům NKÚ nedal a tak prvky nezávislosti obsažené v zákoně lze odvodit jen z institucionální nezávislosti Úřadu.¹⁵¹

Zákonné postavení a pravomoci kolegia NKÚ činí z nejvyšší auditní instituce kolegiální orgán, ačkoliv by se z Ústavy mohlo zdát, že jde o orgán monokratický, jelikož Ústava kolegium vůbec neupravuje. Kromě výše uvedené agendy, jež na kolegiu navrhuje prezident NKÚ, schvaluje kolegium všechny kontrolní závěry, pokud si v plánu kontrolní činnosti neurčí, že některé bude schvalovat senát NKÚ, který by pro takové případy byl zřízen. Jak plyne z kontrolních závěrů zveřejňovaných ve věstníku Úřadu, senáty se ustavují zcela výjimečně. V případě, že kolegium ustaví senát, skládá se z minimálně tří členů NKÚ. Senát je pak příslušný schvalovat ty kontrolní závěry, ke kterým byl zřízen.¹⁵²

¹⁴⁹ § 11 a 12 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

¹⁵⁰ Viz podkapitola 4.3.2 Nejvyšší auditní instituce ve Spolkové republice Německo.

¹⁵¹ Srov. nálezy Ústavního soudu z 2. února 2016, sp. zn. Pl. ÚS 14/15, publikován pod č. 87/2016 Sb.

¹⁵² § 11 a 12 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

3.3.3 Kontrolní činnost

Zákon, § 16 NKÚZ, opravňuje Nejvyšší kontrolní úřad k mezinárodní spolupráci se zahraničními nejvyššími auditními institucemi. NKÚ s nimi může uzavírat dohody, může vstupovat do mezinárodních institucí zabývajících se kontrolou veřejné správy, či do nich vysílat své členy. Účelem je zkvalitnění kontrolní činnosti nejvyšších auditních institucí.¹⁵³

Kolegium NKÚ schvaluje plán kontrolní činnosti, který se skládá z jednotlivých kontrolních akcí, jež jsou vymezeny věcně i časově, a to vždy na následující rok. Plán lze měnit. Pro jeho tvorbu a případnou změnu je Úřad oprávněn shromažďovat podklady. Zákonodárce dokonce novelou zákona o NKÚ č. 78/2015 Sb. umožnil, aby Úřad vznesl vůči komukoliv dotaz, či žádost o informace. Dotazovaný je pak povinen informace poskytnout. Jediným omezením je, že Nejvyšší kontrolní úřad informaci požaduje z důvodu tvorby či změny plánu kontrolní činnosti. Pokud dotazovaný zaviněně poruší svou povinnost, hrozí mu pokuta do výše 50 000 Kč. Pokutu lze ukládat opakovaně a vždy jen fyzické osobě (§ 17 a § 28 NKÚZ). Podněty pro tvorbu plánu kontrolní činnosti vycházejí především z vlastní činnosti, ale mohou být i od Poslanecké sněmovny, Senátu, jejich orgánů a vlády. O tom, zda se kontrolní akce uskuteční, rozhoduje pouze kolegium NKÚ. U každé schvalované kontrolní akce se vymezuje předmět a cíl kontroly a kontrolovaná osoba, či osoby, u nichž se kontrola provede, časový plán průběhu kontroly a pověřený člen NKÚ, který ji bude řídit. Jakmile kolegium schválí plán kontrolní činnosti, zašle jej prezident NKÚ Parlamentu a vládě a zveřejní jej ve svém věstníku. Dopředu je tak veřejně známo, kde se kontrola uskuteční, u koho a čeho se bude týkat.

Kontrolní řád (§ 19–31 NKÚZ) upravuje postup při auditu a vztahy mezi kontrolujícími, tj. zaměstnanci NKÚ – kontrolory i členy NKÚ, a kontrolovanými osobami. Správní řád se zde neuplatní s výjimkou části, jež upravuje ukládání pokut fyzickým osobám (§ 28 NKÚZ). Z nálezu Ústavního soudu je patrné, že rozhodnutí o udělení pokuty je zásadně soudně přezkoumatelné. Případný rozklad, o kterém

¹⁵³ Podrobněji k mezinárodním aktivitám Nejvyššího kontrolního úřadu viz kapitola 4. Kontrola hospodaření veřejné správy s mezinárodním prvkem.

by rozhodoval prezident NKÚ, nesplňuje podmínky Listiny základních práv a svobod na soudní a jinou právní ochranu (čl. 36). Především se nejedná o nestranný orgán a nezávislost NKÚ je institucionální a týká se kontrolní činnosti, nikoliv osoby prezidenta Úřadu. Navíc NKÚ zde postupuje jako správní úřad, což uvádí i zákon. Jakmile Ústavní soud zrušil ustanovení občanského soudního řádu o soudní nepřezkoumatelnosti ukládání pokut, vztahoval se, z výše uvedeného důvodu, náleží Ústavního soudu i na ukládání pokut Nejvyšším kontrolním úřadem a pokuty jím udělované jsou tak nadále soudně přezkoumatelné.¹⁵⁴

Samotný audit u kontrolované osoby se zahajuje předáním písemného pověření prezidenta NKÚ nebo jím pověřeného člena kontrolovanému. V pověření je uvedena identifikace kontrolora, místo a věcné vymezení kontroly. Jsou-li důvodné pochybnosti o nepodjatosti kontrolujících, nemohou se tito kontroly účastnit. Kontrolující jsou povinni o tom informovat člena NKÚ a jedná-li se o člena NKÚ, tak prezidenta Úřadu. Kontrolovaná osoba oznámí Nejvyššímu kontrolnímu úřadu pochybnost o nepodjatosti kontrolujícího v okamžiku, kdy se o tom dozví.

Pro výkon kontroly mají kontrolující Úřadu oprávnění (§ 21 NKÚZ) usnadňujících jejich činnost a zároveň musí dodržovat řadu povinností (§ 22 NKÚZ). Kontrolující mohou: vstupovat do objektů kontrolovaných osob, souvisí-li s předmětem kontroly, požadovat originální dokumenty a jiné informace, k čemuž stanovují přiměřené lhůty, případně si pořizovat obrazové a zvukové záznamy, seznamovat se s utajovanými informacemi, mají-li k tomu oprávnění, požadovat pravdivé a úplné informace o zjišťovaných skutečnostech, požadovat informace o odstranění zjištěných nedostatků a požadovat informace o účetních záznamech i skrz správce centrálního systému účetních informací státu. Základní povinností kontrolujících je zjistit skutečný stav a podložit jej doklady. Další povinnosti jsou: oznámit zahájení kontroly a předložit pověření, šetřit práva a oprávněné zájmy kontrolovaných osob, řádně pečovat o převzaté doklady a vrátit je, jakmile nebudou potřebné, o zjištěných skutečnostech pořídit kontrolní protokol, dále nezneužívat informace, které se kontrolující během auditu dozvědí a zachovávat o nich mlčenlivost.

¹⁵⁴ Viz náleží Ústavního soudu z 23. listopadu 1999, sp. zn. Pl. ÚS 28/98, publikován pod č. 2/2000 Sb.

Oprávnění, která mají kontrolující vůči kontrolovaným osobám, odpovídá povinnosti kontrolovaných osob poskytnout jim k tomu součinnost a materiální a technické vybavení (§ 24 NKÚZ). V případě, že by tak kontrolovaná osoba neučinila, může NKÚ udělit pokutu fyzické osobě za zaviněné porušení povinnosti, a to do výše 50 000 Kč. Pokutu lze udělit opakovaně, vymáhá ji NKÚ a je příjmem státního rozpočtu (§ 28 NKÚZ).

Jakmile proběhne audit, pořídí se o tom kontrolní protokol, za který odpovídá vedoucí skupiny kontrolujících. Obsahuje především zjištěné skutečnosti a nedostatky s vyznačením právních předpisů, které byly porušeny. Kontrolující jsou povinni předat stejnopis kontrolního protokolu kontrolované osobě, která proti němu může podat písemné odůvodněné námitky vedoucímu skupiny kontrolujících. Není-li kontrolujícím určena delší lhůta, lze námitky podat do pěti pracovních dnů. Následně o nich rozhodne vedoucí skupiny kontrolujících. Nesouhlasí-li kontrolovaná osoba s jeho rozhodnutím, může se obrátit na kolegium, nebo byl-li zřízen ke schvalování kontrolního závěru senát NKÚ, tak k němu. Jelikož je jejich rozhodnutí konečné, nelze se odvolat.¹⁵⁵

Po vyřízení námitek a odvolání vůči kontrolnímu protokolu, či po marném uplynutí lhůt k jejich podání, se kontrolní protokol stává podkladem pro kontrolní závěr, kterým je završena celá kontrolní akce. Kontrolní závěr schvaluje především kolegium NKÚ, výjimečně si pro schvalování kontrolního závěru zřizuje senát. Sválené kontrolní závěry zveřejňuje NKÚ ve svém věstníku a zasílá je Parlamentu a vládě. Orgány Poslanecké sněmovny, Senátu nebo vláda si mohou ke kontrolnímu závěru vyžádat podklady, a to včetně kontrolního protokolu (§ 30 NKÚZ).

Zákon (§ 18 NKÚZ) ukládá Nejvyššímu kontrolnímu úřadu povinnost každoročně zpracovat zprávu zhodnocující činnost NKÚ. Kolegium ji schvaluje a zasílá Parlamentu a vládě. Také se zveřejňuje ve věstníku NKÚ.

3.3.4 Financování a kárná odpovědnost

Nejvyšší kontrolní úřad nemá vlastní příjem a hospodaří s prostředky ze státního rozpočtu. V rámci zachování institucionální nezávislosti má Úřad vlastní rozpočtovou

¹⁵⁵ § 25–27 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

kapitolu (č. 381), která je součástí státní rozpočtu.¹⁵⁶ Jakmile kolegium NKÚ schválí svůj rozpočet na následující rok, předkládá návrh celkových příjmů a výdajů rozpočtovému výboru Poslanecké sněmovny, který o návrhu rozhodne do 20. června běžného roku. Pokud rozpočtový výbor nepřijme žádné rozhodnutí a celkové navržené výdaje kapitoly NKÚ nejsou vyšší než v předešlém roce, hledí se na návrh rozpočtu NKÚ jako na schválený. Pokud ovšem navržené celkové výdaje překračují výdaje z minulého roku, podléhají vyšší výdaje schválení Ministerstvem financí, jak je uvedeno v rozpočtových pravidlech.^{157,158} Pro naplnění institucionální nezávislosti NKÚ by bylo vhodné, aby Ministerstvo financí jako orgán moci výkonné, u kterého NKÚ běžně provádí své audity, nemělo žádný podíl na rozhodování o rozpočtu NKÚ.

Hospodaření Nejvyššího kontrolního úřadu prověřuje kontrolní výbor Poslanecké sněmovny.¹⁵⁹ Provádí-li kontrolní výbor kontrolu NKÚ, jedná se o státní kontrolu a lze tedy postupovat podle zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole.¹⁶⁰

Pokud prezident, viceprezident, či člen Úřadu zaviněně poruší své povinnosti, nebo svým chováním narušují důstojnost nebo ohrožují důvěru v nezávislost a nestrannost svou či NKÚ, jsou za taková jednání kárně odpovědní. O jejich skutku rozhoduje kárná komora NKÚ, která se skládá z prezidenta Úřadu (případně viceprezidenta) a dvou soudců Nejvyššího soudu jmenovaných předsedou Nejvyššího soudu. Podat návrh na zahájení kárného řízení mohou jednotliví členové kolegia NKÚ, poslanec nebo orgán Poslanecké sněmovny. Následně se postupuje podle kárného řádu, vnitřního předpisu NKÚ. Nejvyšším trestem může být návrh na odvolání z funkce. Proti rozhodnutí lze podat odvolání k Nejvyššímu soudu.¹⁶¹ Daná právní úprava nereflektuje vývoj úpravy kárných řízení uvedených v zákoně č. 7/2002 Sb., o řízení ve věcech soudců, státních zástupců a soudních exekutorů, ani existenci Nejvyššího správního

¹⁵⁶ Viz příloha k vyhlášce č. 323/2002 Sb.

¹⁵⁷ § 8 odst. 3 a 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.

¹⁵⁸ Srov. PAVLÍČEK, V. a kol. *Ústavní právo a státověda, II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 1027 a 1028.

¹⁵⁹ Tamtéž, s. 1028.

¹⁶⁰ Srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze 14. března 2012, sp. zn. 9 A 9/2011.

¹⁶¹ § 34–44 zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

soudu, neznamená to však, že se jedná o neústavní úpravu. Jak je stanoveno v nálezu Ústavního soudu, je na zákonodárci, zda tuto nekoncepčnost hodlá ponechat z důvodu specifického postavení NKÚ, nebo ji do budoucna přizpůsobí aktuální právní úpravě.¹⁶²

3.4 Kontrolní standardy Nejvyššího kontrolního úřadu

Kontrolní standardy Nejvyššího kontrolního úřadu vycházejí z dokumentů vytvořených Mezinárodní organizací sdružující nejvyšší auditní instituce, jejímž členem je i NKÚ. Jsou zaměřeny na realizaci kontrol a obsahují principy podporující nezávislé a účelné audity veřejného sektoru. Dělí se do čtyř skupin: „základní principy kontroly veřejného sektoru, základní principy finančního auditu, základní principy auditu výkonnosti a základní principy kontroly legality,“ které jsou v této části rozebrané.¹⁶³

Kontrolní standardy vycházející z mezinárodních kontrolních standardů musí být v souladu s právními předpisy České republiky. Hierarchicky jsou řazeny k vnitřním předpisům Nejvyššího kontrolního úřadu. Kontroloři při své činnosti vycházejí ze standardů NKÚ a mohou ve svých zjištěních uvádět konkrétní standardy, jež při kontrole používají.¹⁶⁴

První skupina, základní principy, je společná pro ostatní tři skupiny principů, které se už zaměřují na jednotlivé typy auditu (finanční audit, audit výkonnosti a kontrola legality). Základní principy kontroly veřejného sektoru lze rozdělit na všeobecné principy a principy, které se vztahují ke konkrétní fázi kontrolního postupu.¹⁶⁵ Ke všeobecným principům patří etika a nezávislost. NKÚ přijal etický kodex, kterým se musí kontroloři řídit. Základní etické principy jsou uvedeny v Etickém kodexu INTOSAI¹⁶⁶. Prvky nezávislosti jsou dopodrobna rozebrané v dalším

¹⁶² Srov. nález Ústavního soudu z 25. ledna 2011, sp. zn. Pl. ÚS 15/10, publikován pod č. 39/2011 Sb.

¹⁶³ Viz *Kontrolní standardy NKÚ* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, aktualizováno 11. 4. 2016 [cit. 28. 6. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/cz/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-id8202/>>.

¹⁶⁴ Takový postup má vést k větší transparentnosti Úřadu, což je i jeden z hlavních důvodů, proč byly Kontrolní standardy NKÚ zveřejněny.

¹⁶⁵ Viz *Základní principy kontroly veřejného sektoru* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, duben 2016 [cit. 5. 7. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/assets/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-2016-100.pdf>>.

¹⁶⁶ Viz podkapitola 4.2.3 Etický kodex.

mezinárodním dokumentu INTOSAI, v Mexické deklaraci¹⁶⁷. Dále je požadováno, aby kontroloři postupovali na základě odborného úsudku, v souladu s náležitou péčí a dodržovali přitom princip profesního skepticismu spočívající v dodržování odstupů a ostražitého vnímání při provádění auditu s důrazem na nepředpojatost. Významná je i zásada řízení kvality, jež zahrnuje řízení, průběžný dohled nad kontrolní činností, její přezkum a případné konzultace ve složitějších věcech. Důležité je neustálé prohlubování znalostí kontrolorů a klade se důraz na jejich vzájemnou spolupráci při prověřování kontrolované osoby. Princip významnosti spočívá v posuzování jednotlivých záležitostí kontrolujícími buď izolovaně, či ve vztahu k ostatním záležitostem. Aplikuje se na základě hodnotového měřítka kvalitativních a kvantitativních aspektů. Ze základních principů vyplývá požadavek na podrobně zpracovanou dokumentaci o provedené kontrole včetně popsání jejího plánu a postupu při provádění auditu. Poslední ze všeobecných principů obsahuje požadavek, aby kontroloři dbali na dobrou komunikaci s kontrolovanou osobou a informovali ji o všech záležitostech, které se kontroly týkají.

Následují základní principy vztahující se ke konkrétní fázi procesu kontroly. Při plánování a přípravě kontroly musí kontroloři definovat předmět, cíle, rozsah auditu a vypracovat program kontrolní akce, čímž se zvyšuje účelnost a efektivita prováděného auditu. Kontroloři musí při provádění kontroly zvolit takový postup, kterým získají dostatek informací, jež budou zároveň přiměřené k podepření zjištěných nedostatků. Typ prováděného auditu má také vliv na zvolený kontrolní postup. Jakmile kontroloři vypracovávají kontrolní protokol a kontrolní závěr, musí dbát na to, aby obsahovaly srozumitelné, jasné a kompletní informace popisující zjištění. Dále je možné uvést doporučení k nápravě.¹⁶⁸

Druhou skupinou kontrolních standardů tvoří základní principy finančního

¹⁶⁷ Viz podkapitola 4.2.2 Mexická deklarace.

¹⁶⁸ Viz *Základní principy kontroly veřejného sektoru* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, duben 2016, str. 3–11, [cit. 5. 7. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/assets/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-2016-100.pdf>>.

auditu, které se dělí na tři části.¹⁶⁹ První charakterizuje obecně finanční audit, druhá část se zaměřuje na jednotlivé prvky kontrolních akcí, jež se při provádění finančního auditu aplikují, a třetí obsahuje principy typické pro tento druh auditu. Principy finančního auditu mají sloužit kontrolorům k plnění jejich práce na kvalitativně vysoké úrovni.

Kontroloři při provádění finančního auditu zjišťují, jestli jsou zveřejňované souhrnné informace o hospodaření kontrolované osoby sestaveny dle příslušných předpisů a zda proběhly jednotlivé transakce v souladu s předpisy. Účelem činnosti kontrolujících je získání přiměřené jistoty, že předmět auditu neobsahuje významnou nesprávnost. To vše má případné uživatele vést k větší důvěře v souhrnné finanční informace. V českých podmínkách se kontrola provádí dle zákona o NKÚ, v němž se klade důraz na shodu s právními předpisy, což je kontrola legality.¹⁷⁰

Při kontrole typu finanční audit dochází ke vzájemným vztahům mezi třemi stranami. Kontrolující prověřují předmět auditu a zhodnocují daný stav a kontrolované osoby odpovídají za předmět kontroly. Konečnými uživateli předmětu finančního auditu a výsledků kontroly jsou jednak zákonodárci a výkonné orgány, ale i široká veřejnost. Předmětem finančního auditu bývá především závěrečný účet, jednotlivé kapitoly státního, vedení účetnictví, účetní závěry a dokumenty, které se předkládají pro hodnocení plnění rozpočtu. Vzhledem k objektivním omezením nemůže výsledek kontroly poskytovat absolutní jistotu o předmětu auditu, a tak kontrolující vyhodnocují, zda předmět finančního auditu je v souladu se stanovenými kritérii ve významných ohledech.

Zásada, která je zvláště důležitá pro finanční audit, a klade se na ni při kontrole zvláštní důraz, je významnost. Je-li zjištěna nějaká nesprávnost, je významná za podmínky, že může mít vliv na ekonomická rozhodnutí běžných uživatelů. Hladina významnosti pro celý předmět auditu nemusí odpovídat jedné či více skupin transakcí, které na ni pak nedosahují, a přitom případná nesprávnost transakcí či položek vede k ovlivnění rozhodnutí uživatelů. Je-li zde takové riziko, kontrolující musí určit

¹⁶⁹ Viz *Základní principy finančního auditu* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, duben 2016 [cit. 5. 7. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/assets/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-2016-200.pdf>>.

¹⁷⁰ Tamtéž, s. 3.

významnost i pro jednotlivé druhy transakcí či položek.¹⁷¹

Základní principy auditu výkonnosti tvoří třetí část kontrolních standardů NKÚ. Často bývá součástí kontroly typu legalita či finanční audit, ale na rozdíl od nich se výkonnostní audit zaměřuje na samotnou činnost a výsledky veřejné správy. Hlavním rysem při provádění auditu výkonnosti je spíše orientace na hospodárnost, účelnost a efektivnost než hodnocení souladu, či nesouladu kontrolovaného předmětu s právními předpisy.¹⁷²

Stěžejními principy ovládajícími audit výkonnosti jsou hospodárnost, účelnost a efektivnost. Hospodárností se rozumí úsilí o co nejnižší náklady na pořízení zdrojů za dodržení několika podmínek: včasné dispozice s nimi, přiměřeně kvalitní a v množství tomu odpovídající. Naplnění principu účelnosti znamená dosažení cílů a výsledků, které byly předtím vytyčeny. Aplikace zásady efektivnosti má vést k posílení případných výstupů vůči vloženým zdrojům, ať už jde o načasování, kvalitu či množství. Avšak při auditu výkonnosti veřejné správy se kontrolující zaměřují vedle dodržování stěžejních principů (hospodárnost, efektivnost a účelnost) také na možnosti případného zlepšení.¹⁷³

Pro audit výkonnosti jsou zásadní kritéria, na základě kterých má probíhat kontrola. Kontrolující zvolí kritéria, z nichž se pak tvoří auditní otázky a podotázky přímo související s principy hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti. Kritérium je měřítko. Hodnotí se jím předmět kontroly a bývá různého druhu. Může být obecné či specifické, mít kvalitativní nebo kvantitativní charakter, zaměřené na dodržení právních předpisů, stanovených cílů, principů, dobré praxe, či jak by to mělo vypadat za lepších podmínek. Je kladen důraz, aby byla zvolená kritéria spolehlivá a objektivní, k čemuž má pomoci i jejich projednávání s kontrolovanou osobou.

Obecně lze konstatovat, že nejčastěji bude auditu výkonnosti podléhat oblast, pro kterou mohou být výsledky přidanou hodnotou, a ve které je značný prostor

¹⁷¹ Tamtéž, s. 6.

¹⁷² Viz *Základní principy auditu výkonnosti* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, duben 2016 [cit. 6. 7. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/assets/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-2016-300.pdf>>.

¹⁷³ Tamtéž, s. 3.

ke zlepšení. Hlavním cílem auditu výkonnosti je podpora hospodárné, účelné a efektivní veřejné správy a poskytnutí možností čerpání informací pro poučení se a zlepšení do budoucna.¹⁷⁴

Poslední skupina kontrolních standardů NKÚ pojednává o základních principech kontroly legality. Předmětem kontroly legality je především zákonnost, může jí být také správnost nebo komplexnost právní úpravy. Zákonnost znamená dodržování právních předpisů. Správností se rozumí řádná správa veřejných prostředků. Posouzení komplexnosti právní úpravy vede k efektivnější a účelnější správě veřejných prostředků. Cílem kontroly legality je posouzení, zda se dodržují platné normy.¹⁷⁵

Hlavními nástroji a kritérii při kontrole legality jsou normy, jejichž prostřednictvím se přezkoumávají příjmy, výdaje a postupy nositelů veřejné správy. Kontrolní kritéria jsou především formální (zákonnost). Správnost a komplexnost právní úpravy se používají jako kritéria především tam, kde jsou v právním řádu nedostatky pro aplikaci právních norem. Při kontrole legality je zvlášť důležité mít na zřeteli případné riziko spáchání trestného činu. Dojde-li kontrolující ke zjištění nesouladu s právními předpisy takové intenzity, že by se mohlo jednat o trestný čin, musí si počínat obzvlášť obezřetně, aby nedošlo k nežádoucímu zásahu do případného trestního řízení. Primárním účelem kontroly legality sice není odhalování trestné činnosti, avšak je nutno zahrnout do faktoru rizik i riziko spáchání trestného činu.¹⁷⁶

Kontrola legality může být prováděná samostatně, nebo společně s finančním auditem či auditem výkonnosti. U všech třech typů kontroly je možné v případě potřeby provést následný audit, jehož hlavním smyslem je účinnější přijetí nápravných opatření a poskytnutí zpětné vazby, jak vyplývá z kontrolních standardů NKÚ vztahujících se ke všem typům kontrol.

¹⁷⁴ Tamtéž, s. 4–6.

¹⁷⁵ Viz *Základní principy kontroly legality* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, duben 2016, str. 2, [cit. 6. 7. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/assets/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-2016-400.pdf>>.

¹⁷⁶ Tamtéž, s. 3–8.

4. Kontrola hospodaření veřejné správy s mezinárodním prvkem

Česká republika jako demokratický právní stát je na mezinárodní úrovni členem řady nadnárodních a mezinárodních organizací, z čehož jí plyne množství závazků. Právní řád České republiky výslovně umožňuje Nejvyššímu kontrolnímu úřadu spolupracovat, především z důvodu zkvalitnění své činnosti, s dalšími nejvyššími auditními institucemi (dále též „NAI“)¹⁷⁷. Následující kapitola má za cíl v první části obecně zmapovat mezinárodní aktivity NKÚ a popisuje jednotlivé organizace, kterých je česká nejvyšší auditní instituce členem.

Spolupráce s Mezinárodní organizací sdružující nejvyšší auditní instituce po celém světě (dále též „INTOSAI“) je klíčová. Tato organizace dokonce přijímá řadu dokumentů, které se snaží o vzájemné sblížení činností jednotlivých institucí. Hlavní ambicí INTOSAI je, aby se dokumenty, jež vytvoří, staly inspirací pro zákonodárné sbory při tvorbě legislativy. Předkládaná práce popisuje detailněji nejdůležitější tři z nich: Limskou deklaraci, Mexickou deklaraci a Etický kodex.

V poslední části se kapitola zaměřuje na rozbor právní úpravy nejvyšších auditních institucí v zahraničí (Rakousku, Spolkové republice Německu, Polsku a Slovensku) a následně je porovnává s právní úpravou Nejvyššího kontrolního úřadu. Komparace se zahraničními legislativami dává lepší možnost kritického nahlížení na českou legislativu v oblasti auditu hospodaření veřejné správy a vzhledem ke zvoleným zahraničním úpravám není nutné výrazně zohledňovat odlišné právní a kulturní prostředí.

¹⁷⁷ V některých českých překladech mezinárodních standardů se lze setkat s anglickou zkratkou pro nejvyšší auditní instituce „SAI“, ale ostatní jazykové mutace, ve kterých jsou oficiálně mezinárodní dokumenty INTOSAI přeloženy (arabština, francouzština, němčina, španělština) tuto zkratku nepoužívají. Užívají zkratku, jež vychází z jejich úředních jazyků. Stejným způsobem se postupuje i v tomto textu.

4.1 Mezinárodní spolupráce

Nejvyšší kontrolní úřad může být nejen členem mezinárodních organizací sdružujících instituce obdobného zaměření, ale je oprávněn k těmto institucím vysílat své členy případně kontrolory. Dále může spolupracovat na tvorbě dokumentů o kontrolní činnosti a může si s jinými národními auditními institucemi vyměňovat informace o kontrolách ve snaze o zlepšení své práce. Čeští kontroloři jsou na mezinárodním poli poměrně aktivní, jelikož Nejvyšší kontrolní úřad blíže spolupracuje s celkem osmi institucemi.¹⁷⁸

Nejtěsnější je spolupráce s Mezinárodní organizací nejvyšších auditních institucí, anglicky International Organisation of Supreme Audit Institutions. Jde o nevládní organizaci, která byla založena v roce 1953, má sídlo ve Vídni a blíže kooperuje s OSN. V současné době má 193 členů. INTOSAI se člení na sedm regionálních větví.¹⁷⁹

Evropská organizace nejvyšších auditních institucí, anglicky European Organisation of Supreme Audit Institutions (dále též „EUROSAI“), je jednou z regionálních poboček INTOSAI. NKÚ je jejím členem. Byla založena v roce 1990 a sídlo se nachází v Madridu. EUROSAI zahrnuje nejen členské státy Rady Evropy, ale i Bělorusko a také Evropský účetní dvůr (tj. orgán Evropské unie). Hlavním záměrem je prohloubit spolupráci mezi jednotlivými členy, navzájem si vyměňovat informace a dokumenty o kontrolní činnosti a snažit se o sjednocování terminologie pro kontrolu veřejného sektoru, jak vyplývá ze stanov EUROSAI.¹⁸⁰

¹⁷⁸ *Mezinárodní vztahy* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 1. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/mezinarodni-vztahy.htm>>.

¹⁷⁹ *About us* [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 1. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/about-us.html>>.

¹⁸⁰ GERLOCH, A., HŘEBEJK, J., ZOUBEK, V. *Ústavní systém České republiky*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 235; *EUROSAI* [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 1. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/regional-working-groups/eurosai.html>>; RYCHETSKÝ, P. *Ústava České republiky: Ústavní zákon o bezpečnosti České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 1023–1024.

Nejvyšší kontrolní úřad spolupracuje také s Evropským účetním dvorem, který je externím auditorem Evropské unie. Ke spolupráci dochází v případě, že účetní dvůr koná audit v České republice. NKÚ je pak v roli jeho poradce a pozorovatele. Auditní činnost Evropského účetního dvora se skládá ze třech různých typů auditu (stejně jako jednotlivé kontrolní orgány členských zemí Evropské unie). Za prvé se posuzuje, zda je kontrolovaná činnost v souladu s právními předpisy. Dále se provádí finanční audit, ve kterém se prověřuje, zda jsou účetní výkazy přesné a úplné. Třetí typ se označuje jako audit výkonnosti, v němž se zkoumá, jestli jsou kontrolované činnosti účelné, hospodárné a efektivní.¹⁸¹

Jednou ročně se schází nejvyšší představitelé auditních institucí jednotlivých členských států Evropské unie a Evropského účetního dvora, utvoří tak uskupení, které se označuje jako kontaktní výbor. Členy jsou také zástupci INTOSAI. Konzultují se záležitosti související s kontrolou finančních prostředků z Evropské unie. Kontaktní výbor se snaží prohloubit spolupráci mezi svými členy, zlepšit vzájemnou výměnu informací a celkově přispět ke zkvalitnění finančního řízení Evropské unie a posílení fungování principu dobré správy.¹⁸²

SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management) lze přeložit jako „Podpora zdokonalení vládnutí a řízení“. Jedná se o společný program OECD (Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj) a Evropské unie, který je financován převážně Evropskou unií. SIGMA se snaží o zkvalitnění veřejné správy zemí, které usilují o vstup do Evropské unie a pak zemí, které sousedí s Evropskou unií. Za tímto účelem organizují semináře, pomáhají s výměnou informací, zpracovávají analýzy, jež pak mohou být využity při reformě veřejné správy. Intenzivnější spolupráce s Nejvyšším kontrolním úřadem se uskutečňovala před vstupem České republiky

¹⁸¹ *Mezinárodní vztahy* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/mezinarodni-vztahy.htm>> nebo *Auditní činnosti* [online]. Evropský účetní dvůr [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.eca.europa.eu/cs/Pages/AuditingActivities.aspx>>.

¹⁸² *Kontaktní výbor* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, aktualizováno 2. 3. 2016 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/kontaktnei-vybor-id1499/>> nebo *O kontaktním výboru* [online]. Kontaktní výbor [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.eca.europa.eu/sites/cc/cs/Pages/About.aspx>>.

do EU. V současné době spolupracuje SIGMA s NKÚ v oblasti podpory těch nejvyšších auditních institucí, jejichž země původu se uchází o vstup do Evropské unie.¹⁸³

Nejvyšší kontrolní úřad spolupracuje také s IBAN (International Board of Auditors for NATO) – Mezinárodní radou auditorů NATO (North Atlantic Treaty Organization – Severoatlantická aliance). Není v IBAN sice trvale zastoupen, ale účastní se jednání, při kterém se diskutují výroční zprávy IBAN. Mezinárodní rada auditorů NATO je nezávislý vnější kontrolní orgán NATO, jenž je součástí civilní složky NATO. Kontrolní činnosti podléhají výdaje na programy infrastruktury financované ze společných zdrojů NATO. Jednotliví členové IBAN jsou odpovědní za svou činnost severoatlantické radě, která je nejvyšším orgánem NATO.¹⁸⁴

EUROCONTROL (European Organisation for the Safety of Air Navigation), neboli Evropská organizace pro bezpečnost leteckého provozu, se zabývá koordinací národních institucí řízení letového provozu, účastní se plánování mezinárodních letů a vyvíjí nové systémy a technologie. V letech 2008 až 2011 byli členy rady pro audit EUROCONTROL zástupci z Nejvyššího kontrolního úřadu. Kontrolní činnost byla zaměřena především na účetní závěrky.¹⁸⁵

V rámci Visegrádské skupiny, kterou tvoří Česká republika, Maďarsko, Slovensko a Polsko, se vytvořila odborná skupina složená z nejvyšších představitelů národních kontrolních úřadů. Jedná se o neformální odborné fórum. Visegrádská skupina vznikla roku 1991. Od roku 1993, po rozdělení Česko-slovenské federativní

¹⁸³ BEN-GERA, M. *Funkce a organizace úřadu vlády* [online]. SIGMA, 2004 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.vlada.cz/assets/pro-skoly/materialy/vlada/SIGMA_Funkce-a-organizace-uradu-vlady.pdf> nebo *Mezinárodní vztahy* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/mezinarodni-vztahy.htm>>.

¹⁸⁴ *International Board of Auditors for NATO* [online]. NATO, aktualizováno 9. 10. 2015 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.nato.int/cps/en/natohq/topics_55937.htm?selectedLocale=en> nebo *Mezinárodní rada auditorů NATO* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, aktualizováno 2. 3. 2016 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/mezinarodni-rada-auditoru-nato-id1501/>>.

¹⁸⁵ *Who we are* [online]. EUROCONTROL, 2016 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.eurocontrol.int/articles/who-we-are>> nebo *Mezinárodní vztahy* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/mezinarodni-vztahy.htm>>.

republiky, se často označuje jako Visegrádská čtyřka. Na svém počátku se zabývala především problematikou transformace od totalitního systému k demokratickému. Po roce 2004, kdy státy Visegrádské čtyřky vstoupily do EU, jednoznačně převládla témata s tím spojená. Navíc se Visegrádská skupina začala scházet i s Rakouskem a Slovinskem v rámci Regionálního partnerství. Vedoucí představitelé nejvyšších auditních institucí z České republiky, Slovenska, Polska, Maďarska, Slovinska a Rakouska se začali společně scházet na jednáních konaných pravidelně každý rok. Mezi nejdůležitější činnosti patří formování společných postojů celé skupiny ke kontaktnímu výboru a výměna zkušeností v oblasti kontroly veřejné správy.¹⁸⁶

4.2 Mezinárodní standardy

Z výše uvedených institucí je nejvýznamněji hodnocena spolupráce s INTOSAI, jejímž prostřednictvím se pak rozvinula spolupráce s EUROSAI. Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí je stálou organizací, která má i vlastní rozpočet. Její organizační struktura a působení jsou upraveny vlastním statutem. Jednou za tři roky se schází tzv. kongres, nejvyšší vnitřní orgán INTOSAI, který je složen ze zástupců všech svých členů. Rozhoduje se na něm o nejdůležitějších věcech, jež se týkají odborného působení auditních institucí, dále se schvaluje rozpočet na tříleté období a stanovují se úkoly dalším orgánům INTOSAI (řídící radě a generálnímu sekretariátu). Každá nejvyšší auditní instituce má jeden hlas. Rozhodnutí se přijímají nadpoloviční většinou hlasů členů kongresu, kromě dodatků statutu, které mohou být přijímány jen usnesením přijatým dvoutřetinovou většinou hlasů. Kongres se schází vždy v té zemi, jejíž reprezentant, jako vedoucí představitel nejvyšší kontrolní instituce, organizuje kongres INTOSAI.¹⁸⁷

Z kongresem přijímaných usnesení jsou nejvýznamnější mezinárodní standardy a směrnice, které se vztahují ke kontrolní činnosti a k postavení kontrolních institucí

¹⁸⁶ *O V4* [online]. Visegrad Group, 2015 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.visegradgroup.eu/cz>> nebo *Mezinárodní vztahy* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/mezinarodni-vztahy.htm>>.

¹⁸⁷ *Organisation* [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/about-us/organisation.html>>.

uvnitř jednotlivých států.¹⁸⁸ Nejedná se o právně závazné dokumenty. Na druhou stranu mohou být využity při návrhu legislativy *de lege ferenda* (z hlediska zákonné úpravy, která by měla být přijata). Takže slouží spíše jako vodítko, ze kterého mohou národní právní úpravy vycházet.¹⁸⁹ Někteří autoři hodnotí tyto deklarace, jež jsou postupně přijímány kongresy INTOSAI, jako snahu auditních institucí, jejímž cílem je autonomně si navrhnout určité postavení v rámci systému státních orgánů, včetně rozsahu pravomocí a působnosti při výkonu kontrolní činnosti.¹⁹⁰ V určité etapě vývoje státu, může být tato činnost velmi prospěšná. Například u nás při transformaci k demokratickému právnímu státu, kdy Lidská deklarace částečně sloužila jako podklad pro vytvoření a ukotvení nezávislé auditní instituce do právního řádu.¹⁹¹

Mezinárodní standardy nejvyšších auditních institucí, anglicky International Standards of Supreme Audit Institutions, byly do současné podoby schváleny na kongresu INTOSAI v roce 2010, jejich aktualizace proběhla o tři roky později. Jedná se o systém dokumentů, které jsou rozděleny do čtyř úrovní podle míry významnosti a obecnosti. V první úrovni jsou základní principy INTOSAI, které obsahuje Lidská deklarace. Druhou úroveň tvoří dokumenty, které stanovují předpoklady pro fungování nejvyšších auditních institucí. Nejvíce frekventovanými jsou Mexická deklarace o nezávislosti a Etický kodex. Třetí úroveň obsahuje základní principy auditu, jedná se konkrétně o směrnici upravující základní principy auditu veřejného sektoru, směrnici pro základní principy finančního auditu, směrnici pro základní principy auditu výkonnosti a směrnici pro základní principy auditu shody.¹⁹² Čtvrtou úroveň tvoří kontrolní směrnice, které se dále dělí na obecné a specifické části. Jejich účelem je pomoci nejvyšším auditním institucím při aplikaci standardů v různých národních podmínkách. Jádro úpravy Mezinárodních standardů nejvyšších auditních institucí

¹⁸⁸ *General* [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/documents/intosai/general.html>>.

¹⁸⁹ FILIP, J. *Ústava České republiky: komentář*. Praha: Linde, 2010, s. 1327.

¹⁹⁰ GERLOCH, A., TRYZNA, J. O postavení Nejvyššího kontrolního úřadu v soustavě státních orgánů a ke změně jeho kompetencí. *Správní právo*, 2014, č. 5, s. 271–272.

¹⁹¹ ZLATOHLÁVKOVÁ, I. K Lidské deklaraci. *Kontrola*, 1992, č. 3.

¹⁹² Kontrolní standardy české nejvyšší auditní instituce jsou popsány v podkapitole 3.4 Kontrolní standardy Nejvyššího kontrolního úřadu.

tvoří Linská deklarace, Mexická deklarace a Etický kodex. Podstatná část principů, které jsou v nich uvedeny, je přejata i do české právní úpravy.¹⁹³

4.2.1 Linská deklarace

Linská deklarace, celým názvem Linská deklarace směrnic o principech auditu (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), byla přijata IX. kongresem INTOSAI v hlavním městě Peru Limě v říjnu roku 1977.¹⁹⁴ Komplexně shrnuje požadavky na efektivní audit veřejného sektoru. Stěžejním bodem deklarace je podmínka nezávislosti nejvyšší auditní instituce, která má být garantována právním řádem. Daná teze implicitně předpokládá fungující demokratický právní stát, jak uvedl v předmluvě k Linské deklaraci v roce 1998 Franz Fiedler, generální tajemník INTOSAI. Dále, aby zdůraznil její význam, přednesl, že dílo bývá často označované za Magnu Chartu auditu státního sektoru.¹⁹⁵

Deklarace je strukturovaná do sedmi částí, která se dělí na 25 článků a každý článek obsahuje v průměru tři body, nejvíce však pět. Celkem text zabírá pouhých sedm stran, přičemž použitý jazyk není nijak složitý. To vše usnadňuje další případnou práci s Linskou deklarací.

První část Linské deklarace popisuje audit obecně. Kromě jiného uvádí, že existují tři typy auditu: audit zákonnosti, audit správnosti a audit výkonnosti, který zahrnuje výkonnost, hospodárnost, efektivnost a účelnost. Přičemž ne v každé kontrole musí být přezkoumávány činnosti v plném rozsahu. Šíři přezkoumávání má stanovit sama nejvyšší auditní instituce pro každý případ zvlášť.

Druhý oddíl je věnován požadavku na nezávislost nejvyšších auditních institucí a jejich pracovníků. Nezávislost by měla být garantována ústavou a měla by být natolik široká, aby pokrývala funkční, organizační a finanční záležitosti instituce. Finanční

¹⁹³ *ISSAI Executive Summaries* [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>>.

¹⁹⁴ *Český překlad Linské deklarace* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/assets/urad/limska-deklarace.pdf>>.

¹⁹⁵ *ISSAI 1 – The Lima Declaration* [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>>.

nezávislosti se myslí vytvoření samostatné rozpočtové kapitoly a volnost při rozhodování o využití poskytnutých prostředků, jejichž výše má umožňovat řádné vykonávání kontrolní činnosti. V případě nutnosti má mít instituce možnost se přímo obrátit na národní orgán, který rozhoduje o státním rozpočtu, a požádat jej o navýšení finančních prostředků. Nezávislost vedoucích představitelů, v případě monokraticky organizované instituce, má být zaručena ústavou a pracovníci nejvyšší auditní instituce mají být bez jakýchkoliv vazeb na kontrolované osoby.¹⁹⁶

Další část pojednává o vztazích nejvyšší auditní instituce k dalším státním orgánům. Vzájemný poměr mezi NAI a národním parlamentem by měl být dle Limské deklarace ústavně zakotven. U poměru NAI k vládě je explicitně zmíněno, že nejvyšší auditní instituce sice má kontrolovat její činnost a činnosti jí podřízených složek, ale skutečnost, že tato kontrola byla provedena, nezbavuje vládu odpovědnosti za své jednání v těchto případech.

Čtvrtý oddíl se věnuje pravomoci nejvyšší auditní instituce. Při provádění kontroly má mít NAI přístup ke všem informacím o finančních tocích a obecně ke všem dokumentům, jež považuje za důležité. V zákoně mají být stanoveny lhůty pro předání informací auditní instituci, případně je má NAI určit *ad hoc* (pro jednotlivý případ). Kontrolované subjekty mají mít možnost se vyjádřit ke zjištěním, které NAI učinila a v případě nedostatků sdělit příslušná opatření vedoucí k nápravě. Dále se počítá se dvěma variantami, buď má mít národní auditní orgán pravomoc vydávat závazné rozsudky ve věci, nebo má mít možnost požadovat po příslušném orgánu, aby přijal svou odpovědnost v dané věci. Doplňkovou pravomoc mohou mít nejvyšší auditní instituce k parlamentu a výkonné moci ve smyslu podávání stanovisek k legislativním návrhům, které se týkají jejich činností, s důrazem na nutnost konzultací s NAI otázek týkajících se legislativní úpravy účetních postupů.

Další část je věnována auditorům (pracovníkům NAI) a jejich činnosti. Nejvyšší auditní instituce si má sama stanovovat plán auditní činnosti a některé veřejné orgány mají mít možnost navrhnout provedení určitého auditu. Ten většinou nelze provádět komplexně, tudíž je nutné stanovit reprezentativní vzorky pro přezkoumávání.

¹⁹⁶ *The Lima Declaration* [online]. INTOSAI, 1998 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf>.

Pro výkon funkce člena vedení a pracovníka NAI by měly být dostatečné kvalifikační a morální požadavky. Je potřeba stále vzdělávat a po odborné stránce rozvíjet personál NAI, a to nejen v ekonomické, právní a účetní oblasti, ale třeba i v elektronickém zpracování dat, jak uvádí Linská deklarace. Dále se doporučuje připravit auditní manuály pro auditory. Platy mají odpovídat speciálním požadavkům, které jsou na personál NAI kladeny. V případě nutnosti má mít nejvyšší auditní instituce možnost využít služeb externího odborníka na požadovanou problematiku. Měl by být kladen důraz na mezinárodní výměnu zkušeností mezi nejvyššími auditními institucemi. Tento požadavek je plněn především prostřednictvím INTOSAI. Pro řádné fungování spolupráce je nutné zavést stejnou terminologii pro audit exekutivy, která vyplývá z komparace jednotlivých právních úprav.

Šestá část upravuje zprávy o auditních zjištěních. Nejvyšší auditní instituce by se měly zabývat i případnými stanovisky auditovaných osob, která se vztahují ke zjištěním NAI. Klade se důraz na existenci ústavně dané povinnosti pravidelně předkládat auditní zjištění učiněná nejvyšší auditní institucí buď parlamentu, nebo jinému státnímu orgánu. Zároveň by auditní zprávy měly být zveřejňovány, aby se i prostřednictvím veřejně nastolené diskuze zvýšil tlak na nápravu nedostatků objevených NAI. Obecně by se měly zveřejňovat všechny auditní zjištění, pouze *ad hoc* má NAI zvážit, zda publikace určitých informací nemůže ohrozit právem chráněné zájmy. V Linské deklaraci jsou stanoveny rovněž požadavky na obsah zpráv, které mají být formulovány přesně, srozumitelně a vystihovat jen to podstatné.

Poslední oddíl Linské deklarace nese název auditní pravomoci nejvyšších auditních institucí. Obsahuje požadavek na ústavně zakotvenou základní pravomoc ve věci auditu NAI. Pravomoc NAI by se měla vztahovat na všechny finanční operace ve veřejném sektoru. I státní instituce zřízené v zahraničí mají spadat pod auditní pravomoc NAI. Jedním z dlouhodobějších cílů auditů má být snaha o prosazení co nejjednoduššího a nejprůhlednějšího účetnictví. Následně Linská deklarace přináší specifické požadavky pro jednotlivé oblasti auditu.

Přezkoumávání výběru daní má být NAI umožněno v co největší míře a zároveň má mít NAI možnost ověřit si i jednotlivé daňové záznamy. Audity mají být zaměřeny na zákonnost a správnost výběru, ale nemělo by se zapomínat i na zkoumání systému

jako celku a efektivnosti výběru daní, které probíhají podle příslušných zákonů. Při zjištění legislativních nedostatků v daňové oblasti je žádoucí, aby nejvyšší auditní instituce navrhla parlamentu přijetí změn v daňových zákonech.

Na veřejné zakázky a veřejné stavební práce jsou vynakládány z veřejných rozpočtů značné finanční částky. NAI má kontrolovat, zda veřejná zakázka prošla veřejnou soutěží a zda se obecně jeví jako nejvýhodnější z hlediska ceny a kvality. Pokud tomu tak nebylo, je potřeba identifikovat důvody. Při veřejných stavebních pracích se klade důraz, aby se NAI zasazovala o přijetí standardů správy stavebních prací. NAI by také měly podrobit přezkoumání správnost plateb vynaložených na stavební práce, zda byla výstavba řízena efektivně a provedena kvalitně.

Zařízení pro elektronické zpracování dat je další oblastí, kde by audity měly mít jistá specifika, především se zaměřit na systémovost, potřebnost, hospodárné využívání vybavení, efektivní zapojení vlastního personálu s příslušnou kvalifikací, ochranu před zneužitím informací a použitelnost informací, které se takto generují.

Další oblastí, kde Linská deklarace požaduje speciální pravomoci pro NAI, je u soukromých společností, ve kterých má stát rozhodující vliv (případně podstatný). Zde by měl být audit následný a týkat se má hospodárnosti, efektivnosti a výkonnosti. Auditní zjištění, která se předkládají parlamentu a veřejnosti, by měla dbát ochrany obchodního tajemství.

Nejvyšší auditní instituce mají mít pravomoc prověřovat použití dotací z veřejných zdrojů zvláště v případech, kdy dotace dosahuje vysokých finančních objemů, či dotace dosahuje značných částek v porovnání k majetku a příjmům organizace, která dotaci přijala. V případě, že byla dotace zneužita, má být navracena.

Závěrem Linská deklarace uvádí, že by se měl provádět i audit mezinárodních a nadnárodních organizací, jsou-li jejich výdaje hrazeny z veřejných zdrojů jednotlivých států. Má-li se skutečně vyhovět požadavku na nezávislost prováděného auditu, měl by být auditní orgán, jenž bude vykonávat kontrolu, složen hlavně ze členů nejvyšších auditních institucí států, které jsou členy příslušné mezinárodní či nadnárodní organizace.

4.2.2 Mexická deklarace

Mexická deklarace o nezávislosti nejvyšších auditních institucí (Mexico Declaration on SAI Independence) byla přijata na XIX. kongresu INTOSAI v roce 2007 v Mexiku. Jedná se o stěžejní dokument z druhé úrovně mezinárodního rámce standardů INTOSAI.¹⁹⁷ Obsahuje osm zásad vztahujících se k požadavku nezávislosti nejvyšších auditních institucí, které jsou v textu deklarace blíže rozvedeny. Jednotlivé zásady vycházejí z Lidské deklarace a z rozhodnutí, která byla učiněna na XVII. kongresu INTOSAI. Jednotlivá ustanovení Mexické deklarace lze aplikovat na každou nejvyšší auditní instituci, která je členem INTOSAI. Tyto zásady jsou nepostradatelným základem pro to, aby mohly probíhat řádné audity veřejné sféry.^{198, 199}

První zásada obsahuje požadavek na ústavně právní základ existence nejvyšší auditní instituce. Dále je potřeba, aby byla v legislativě podrobněji popsána a vymezena míra nezávislosti NAI.

Další zásada se týká nezávislosti nejvyšších představitelů NAI. Není důležité, zda jde o monokratický, či kolegiální orgán. Národní legislativou mají být stanoveny podmínky jmenování a odvolávání nejvyšších představitelů způsobem, který garantuje nezávislost na moci výkonné. Jejich funkční období má být stanoveno přesně a má mít dostatečně dlouhé trvání, aby tím netrpěl výkon mandátu nejvyššího představitele NAI. Mexická deklarace stanovuje požadavek na imunitu vztahující se k trestným činům, kterých by se nejvyšší představitelé NAI mohli dopustit při výkonu svých úkolů.

Třetí zásada popisuje auditní pravomoci NAI. Nejvyšší auditní instituce by měla mít možnost zkontrolovat, jak hospodaří příjemci veřejných prostředků, či osoby oprávněné nakládat s veřejným majetkem. Dále by NAI měla mít oprávnění kontrolovat, zda státní orgány vybírají příjmy tak, jak ukládají právní předpisy. Audit

¹⁹⁷ Viz podkapitola 4.2 Mezinárodní standardy.

¹⁹⁸ *ISSAI 10 – The Mexico Declaration on SAI Independence* [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-10-the-mexico-declaration-on-sai-independence-eger.html>>.

¹⁹⁹ *Český překlad Mexické deklarace o nezávislosti nejvyšších auditních institucí* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/assets/urad/mexicka-deklarace-o-nezavislosti-nejvyssich-auditnich-instituci.pdf>>.

by se měl vztahovat i na správnost účtů a jejich řádné vedení veřejnými orgány. NAI by měla mít možnost prověřit kvalitu finančního hospodaření, hospodárnost, efektivnost a účelnost kroků, které veřejný orgán činí. Má se tím na mysli kontrola prováděných postupů, nikoliv audit samotných veřejných orgánů. Takovou možnost by zákonodárce musel explicitně stanovit. Ve své činnosti by měla NAI vycházet i z mezinárodních standardů pro účetnictví či těch standardů, které vytváří INTOSAI. Objektivitě zjištění učiněné NAI by neprospělo, kdyby zaměstnanci NAI měli vazby na auditované osoby, stejně tak by se samotné nejvyšší auditní instituce neměly podílet na chodu auditované osoby. NAI by měla spolupracovat s veřejnými orgány, které usilují o lepší hospodaření s veřejnými prostředky. Také by nejvyšší auditní instituce měla zpracovávat výroční zprávu, která by měla být přístupná veřejnosti, nehledě na to, že se pravidelně zasílá příslušným státním orgánům.

Čtvrtá zásada stanovuje požadavek na neomezený přístup k informacím pro nejvyšší auditní instituci. NAI by měla mít možnost pracovat se všemi dokumenty, které jsou důležité pro výkon její činnosti, aby případná zjištění byla úplná.

Další zásada upravuje informování o auditních zjištěních NAI. Na jednu stranu by nejvyšší auditní instituce měly být oprávněny informovat o svých auditních zjištěních, na druhou stranu by měly mít zákonnou povinnost podávat alespoň jednou za rok zprávu o své činnosti.

Šestá zásada se vztahuje k auditním zjištěním. Nejvyšší auditní instituce mají samy rozhodovat o tom, co bude v auditních závěrech, případně mohou uvést vlastní doporučení ke kontrolované oblasti. NAI by se měly zabývat vyjádřením auditované osoby ke kontrolnímu zjištění. Zákonodárce stanovuje minimální obsah auditního zjištění, a to především ve smyslu formálních náležitostí. Není vyloučeno, aby nejvyšší auditní instituce provedly auditní šetření vycházející i z podnětu vlády či parlamentu. Výjimečně se může stát, že u některých auditních zpráv zákon stanoví lhůtu, ve které mají být vydány. Dále Mexická deklarace uvádí, že publikování auditních zjištění má probíhat až po jejich doručení příslušným státním institucím.

Další zásada se vztahuje k procesům, které by měly následovat po auditních zjištěních. Cílem předkládání kontrolních závěrů parlamentu či vedení kontrolovaného subjektu je snaha, aby byly prověřeny kontrolované oblasti z pohledu návrhů, které

nejvyšší auditní instituce uvedly v auditních zjištěních. Tím není dotčeno, pokud už některá NAI členského státu INTOSAI má ze zákona oprávnění k prověření, zda došlo k aplikaci navržených opatření, nebo vyvození odpovědnosti pro případ, že by k nápravě nedošlo.

Poslední zásada Mexické deklarace o nezávislosti pojednává o ekonomickém a personálním postavení nejvyšší auditní instituce. NAI má mít přiměřené množství finančních prostředků a dostatek zaměstnanců k řádnému plnění svých úkolů. NAI by měly samy hospodařit s poskytnutými prostředky a řádně je využívat. Výkonná moc nemá mít v těchto oblastech pravomoc na NAI dohlížet. Odpovědnost za poskytnutí finančních prostředků k řádnému chodu nejvyšší auditní instituce má mít přímo zákonodárny sbor, či jeho orgán. Nejvyšší auditní instituce má mít právo se přímo obrátit na parlament, jestliže by poskytnuté finanční prostředky nepokrývaly v plné míře výkon její činnosti.

4.2.3 Etický kodex

Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí vytvořila řadu dokumentů obsahujících mezinárodní standardy, které mají sloužit jako vodítko pro přijetí kvalitnější legislativy uvnitř jednotlivých členských států INTOSAI v oblasti auditu veřejné správy a zároveň mají pomáhat nejvyšším auditním institucím v dosahování efektivnější auditní činnosti. Mezinárodní dokumenty obsahující mezinárodní standardy přijaté INTOSAI se rozdělují do čtyř úrovní. Etický kodex Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí se nachází v hierarchii mezinárodních standardů INTOSAI ve druhé úrovni dokumentů stejně jako Mexická deklarace. Společně tvoří základní podmínky pro auditní činnost nejvyšších auditních institucí.²⁰⁰

Etický kodex INTOSAI byl přijat na XVI. kongresu INTOSAI v roce 1998 v hlavním městě Uruguaye v Montevideu. Obsahuje zásady, které mají být uplatňovány při každodenní práci auditorů. Z Etického kodexu INTOSAI mají vycházet jednotlivé etické kodexy nejvyšších auditních institucí, proto je chápán jako jisté

²⁰⁰ *ISSAI Executive Summaries* [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>>.

vodítka a základ pro národní úpravu každé NAI. Je členěn do pěti různých kapitol, které se dále dělí na 33 bodů.²⁰¹

První kapitola pojednává obecně o Etickém kodexu a jeho účelu. Má sloužit jako podklad pro národní etické kodexy, které by měly zahrnovat etické požadavky pro státní zaměstnance a specifické požadavky pro auditory. Vytvoří se tak soubor principů a hodnot, které by měli pracovníci NAI (auditoři ve veřejném sektoru) dodržovat, na druhou stranu by neměl ovlivňovat organizační strukturu NAI. Klade se důraz na vhodné chování, a to i v osobním životě. Opačný případ by mohl vést k poškození důvěry nejen v konkrétní auditorskou práci, ale i v celou nejvyšší auditní instituci. Přitom být důvěryhodný směrem k veřejnosti a k jednotlivým státním institucím je pro NAI zcela klíčové, především z důvodu zveřejňování auditních závěrů a pro následnou sebereflexi auditovaných osob vyplývající právě z auditních zjištění. Nejvyšší auditní instituce musí vystupovat tak, aby ostatní orgány veřejné moci neměly sebemenší pochyby o spolehlivosti, věrohodnosti a důvěryhodnosti NAI. Navíc si NAI musí počínat tak, aby případná kontrola její práce zákonodárnými či výkonnými orgány obstála, a to i ve vztahu k veřejnosti.

Další kapitola se zabývá integritou auditorů NAI. Integrita v sobě zahrnuje jak formální, tak i materiální stránku etických standardů, stejně jako objektivitu, nezávislost a jednání ve veřejném zájmu. Zdůrazňuje se, aby se auditoři chovali k zaměstnancům auditované osoby podle vysokých morálních standardů, a to zcela bez výjimky.

Třetí kapitola rozpracovává požadavky na nezávislost, nestrannost a objektivnost auditorů a snaží se zamezit případnému střetu zájmů. Základní postulát nezávislosti auditorů je dán jak vůči auditované osobě, tak vůči jakýmkoliv vnějším nebo vnitřním (osobním) vlivům, jako jsou předsudky či nátlak. Důležitá je i schopnost objektivity auditorů při řešení konkrétních auditních záležitostí. Tyto požadavky jsou kladeny především v souvislosti s tvorbou auditních závěrů, které mají vycházet pouze z informací získaných v souladu se standardy NAI. Nejvyšší auditní instituce musí striktně zachovávat politickou nezávislost, která musí být uplatňována i jednotlivými

²⁰¹ ISSAI 30 – Code of Ethics [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>>.

auditory. Auditoři by měli důkladně zvažovat své případné politické angažování, aby tím nemohla být zpochybněna jejich nestrannost. Etický kodex INTOSAI vnímá možnosti případných střetů zájmů a usiluje o jejich eliminaci. Auditoři by především měli odmítat jakékoliv dárky a odměny ve vztahu ke kontrolovaným osobám. Poradenství a služby, které by případně auditoři měli povoleno poskytovat, nesmí být v žádném případě ve střetu zájmů při auditní činnosti. Dále je nutné, aby auditoři neměli při výkonu své práce u auditované osoby žádný vztah k jednotlivým zaměstnancům auditované osoby. Jakékoliv informace, jež se zaměstnanci NAI při výkonu své práce o auditované osobě dozví, nesmí využít ke svému osobnímu prospěchu nebo k poškození druhých.

Další kapitola upravuje komplexně povinnost mlčenlivosti auditorů. Stanovuje, že auditoři nesmějí dávat informace o skutečnostech, které se dozvěděli v souvislosti se svou činností, žádné další osobě. Vnitřní předpisy nebo zákon mohou stanovit jinak, což jsou hlavně případy, kdy se jedná o běžnou pracovní konzultaci auditorů uvnitř NAI. Pro efektivní plnění případných úkolů je nutná vzájemná komunikace mezi auditory NAI, i když se někteří auditoři konkrétního auditu neúčastní.

Poslední kapitola popisuje požadavky na kompetence a profesní rozvoj auditorů. Od auditorů jsou požadovány vysoké profesní standardy. Auditoři, aby mohli kvalitně vykonávat svoji práci, musejí znát kromě auditních a účetních standardů i předpisy, kterými se řídí auditové osoby. Nesmějí vykonávat tu činnost, pro kterou jim chybí kvalifikace. Pracovníci NAI si musejí, k provádění auditů s náležitou péčí, neustále doplňovat a zvyšovat svoje znalosti a dovednosti, jež jsou nezbytné pro jejich činnost.

Pro úplnost je dobré zmínit, že přímo z Etického kodexu INTOSAI vychází i Etický kodex Nejvyššího kontrolního úřadu, jak uvádí česká verze ve své preambuli. Jde o vnitřní předpis Nejvyššího kontrolního úřadu, který se skládá z osmi částí a preambule. Je poměrně stručný a velmi přehledný. Vztahuje se jak na zaměstnance, tak na představitele Úřadu.²⁰² Obsahuje všechny teze, které jsou v Etickém kodexu INTOSAI, kromě povinnosti mlčenlivosti. Ta je stanovena v zákoně o NKÚ.

²⁰² Viz *Etický kodex NKÚ* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/downloads/zakladni-dokumenty/eticky-kodex-nku.pdf>>.

Do budoucna by stálo za zvážení, zda tuto povinnost nevtělit i do Etického kodexu Úřadu a nezdůraznit tak její význam pro práci auditorů.

4.3 Právní úpravy nejvyšších auditních institucí vybraných států EUROSAI

Postavení a pravomoci nejvyšších auditních institucí nejsou upraveny v evropských státech jednotně. Mezinárodní organizace INTOSAI a její část EUROSAI se snaží o vzájemnou spolupráci, jejímž prostřednictvím by mělo docházet k efektivnější auditní činnosti, která by měla vycházet ze stejných principů upravených v mezinárodních standardech INTOSAI.

Ukotvení nejvyšších auditních institucí se v právních rádech jednotlivých států liší. Například v Belgii, Itálii, Francii, na Slovensku, v Polsku a Finsku jsou postavení a působnost NAI upraveny přímo v ústavách. Rozlišujeme dva základní typy kontrolních orgánů, jednak soudního typu v Belgii, Francii, Itálii a Španělsku, jednak nesoudního typu, které se dále člení na monokratické na Slovensku, v Rakousku a ve Velké Británii, či kolegiální v Německu, Polsku a České republice. V Portugalsku je NAI, Účetní dvůr, přímo zařazen do soudní soustavy.²⁰³ Ve Švédsku je u nejvyšší auditní instituce, která není zakotvena v ústavě, zvláštností, že nemá oprávnění provádět audit parlamentu, ministerstev a ani úřadu vlády. Ze švédské ústavy plyne, že jsou kontrolovány přímo parlamentním auditorem.²⁰⁴

Jak plyne ze srovnávací studie parlamentního institutu z roku 2011, obecně platí, že z členských států INTOSAI převládá u nejvyšších auditních institucí monokratická struktura nad kolegiální. Dále mají NAI obecně nejbližší vztah k parlamentům. Většina právních úprav vymezuje právě míru odpovědnosti nejvyšší auditní instituce

²⁰³ Srov. FILIP, J. *Ústava České republiky: komentář*. Praha: Linde, 2010, s. 1323; PAVLÍČEK, V. a kol. *Ústavní právo a státověda, II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015, s. 1022 nebo RYCHETSKÝ, P. *Ústava České republiky: Ústavní zákon o bezpečnosti České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 1023–1024.

²⁰⁴ GERLOCH, A., TRYZNA, J. O postavení Nejvyššího kontrolního úřadu v soustavě státních orgánů a ke změně jeho kompetencí. *Správní právo*, 2014, č. 5, s. 266.

k parlamentu a oprávnění, kterými mohou NAI disponovat, se většinou vážou pouze na samotný výkon kontroly.²⁰⁵

Níže následuje popis nejvyšších auditních institucí v Rakousku, Německu, Polsku a na Slovensku. Jedná se o sousední země České republiky, v nichž je obdobný právní systém jako u nás a zároveň se od sebe právní úpravy NAI podstatně liší. Je zajímavé, že ve všech těchto státech mají NAI pravomoc kontrolovat hospodaření obcí a to nejen z hlediska zákonnosti, ale i hospodárnosti, na rozdíl od nejvyšší auditní instituce v České republice. Zároveň mají pravomoc kontrolovat obchodní společnosti, ve kterých mají nadpoloviční majetkovou účast stát nebo obce.²⁰⁶

4.3.1 Nejvyšší auditní instituce v Rakousku

V Rakousku se nejvyšší auditní instituce nazývá Účetní dvůr (Rechnungshof). Jedná se o spolkový orgán, který je upraven v rakouské ústavě v šesté hlavě, která nese název „Účetní a finanční kontrola“. Jde o ústavní orgán, který ale není vybaven žádnými rozhodovacími pravomocemi ani není tvůrcem žádných politik. Oproti jiným státům je úprava v rakouské ústavě poměrně obsáhlejší, ale až spolkový zákon o Účetním dvoru podává komplexní obraz o postavení a působnosti NAI v Rakousku. Nicméně některá oprávnění mohou plynout i z jiných právních předpisů např. ze zákona o politických stranách nebo ze zákona o stanovení příjmů veřejných funkcionářů. Navíc jednotlivé spolkové země mají taky své účetní dvory, jejichž systematika a organizační struktura je stejná, jako u spolkového Účetního dvora.²⁰⁷

Jak plyne již z mezinárodních standardů, nezávislost těchto institucí je zcela klíčová. Rakouský Účetní dvůr (dále též „RÚD“) je nezávislý ve vztahu k exekutivě, kterou kontroluje, ale k zákonodárné moci (Národní radě) vystupuje jako její orgán.

²⁰⁵ CUPALOVÁ, M., KAVĚNA, M. *Odpovědnost nejvyšších kontrolních institucí vůči parlamentům ve vybraných státech Evropské unie a srovnání s Českou republikou* [online]. Parlamentní institut, září 2011, s. 12–13 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=60592>.

²⁰⁶ *Informace a argumenty k rozšíření pravomocí NKÚ* [online]. Rekonstrukce státu [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.rekonstrukcestatu.cz/cs/rozsireni-kontrolnich-pravomoci-nku#fakta-a-argumenty>>.

²⁰⁷ POUPEROVÁ, O. Účetní dvůr Spolkové republiky Rakousko. *Správní právo*, 2009, č. 7–8, s. 448–449.

RÚD si samostatně určuje program, způsob a cíle auditní činnosti. Členové Národní rady i spolková vláda mohou požádat o provedení určitého auditu. Takový audit se pak provést musí, ale nemá to vliv na postup, nebo dokonce výsledek šetření.²⁰⁸

RÚD je monokratický orgán, v jehož čele stojí prezident. Volí jej Národní rada na období 12 let, odvolat jej může opět jen Národní rada, ale důvody pro odvolání stanoveny nejsou. Mandát lze vykonávat opětovně. Prezident se také může účastnit jednání zákonodárního sboru v případě, že se projednávají zprávy a záležitosti týkající se Účetního dvora. Z ústavy plyne inkompatibilita s funkcí člena zákonodárního sboru. Dokonce se prezidentem RÚD nemůže stát ani osoba, která vykonávala v posledních čtyřech letech funkci člena vlády. Na návrh prezidenta RÚD jmenuje spolkový prezident další pracovníky úřadu, úředníky. Řadové zaměstnance pak jmenuje sám prezident RÚD. Funkce viceprezidenta je zrušena od roku 1994. V případě, že by to bylo nutné, vedl by RÚD služebně nejstarší úředník.²⁰⁹

Z rakouské ústavy plyne, že Účetní dvůr vykonává působnost vůči spolku a spolkovým zemím, svazku obcí a obcím a dalším subjektům dle zákona. RÚD je oprávněn kontrolovat finanční hospodaření, čímž se myslí jakékoliv jednání, jež působí finanční následky. Převážná většina činností Účetního dvora spočívá v přezkoumávání finančních toků a účetních operací a to *ex post* (po skončení). Kromě auditních činností RÚD zpracovává a zákonodárnému sboru následně předkládá závěrečný účet hospodaření Rakouska. I státní dluhopisy je možné vydat pouze s kontrasignací prezidenta RÚD.²¹⁰

²⁰⁸ Tamtéž, s. 449–450.

²⁰⁹ Srov. CUPALOVÁ, M., KAVĚNA, M. *Odpovědnost nejvyšších kontrolních institucí vůči parlamentům ve vybraných státech Evropské unie a srovnání s Českou republikou* [online]. Parlamentní institut, září 2011, s. 12–13 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=60592> nebo POUPEROVÁ, O. Účetní dvůr Spolkové republiky Rakousko. *Správní právo*, 2009, č. 7–8, s. 450–451.

²¹⁰ Srov. BOUDA, P., BOUDAL, J., FADRŇÝ, M. *Veřejná kontrola obchodních společností s majetkovou účastí státu a samospráv* [online]. Brno: Ekologický právní servis, 2011, s. 19–30 [cit. 7. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.rekonstrukcestatu.cz/publikace/2011_eps_analyza_nku.pdf> nebo POUPEROVÁ, O. Účetní dvůr Spolkové republiky Rakousko. *Správní právo*, 2009, č. 7–8, s. 452–453.

Vykonávat auditní činnost vůči spolku neznamená jen kontrolovat hospodaření samotné Rakouské republiky, jejích fondů, nadací a ústavů, ale i obchodních společností, ve kterých má stát a jiné veřejné osoby, alespoň poloviční majetkovou účast. Dále zákon například stanoví možnost kontroly hospodaření veřejnoprávních médií nebo profesních komor založených podle zákona. Ve věci kontroly hospodaření svazků obcí a obcí RÚD vykonává auditní činnost i vůči obcím s méně než dvaceti tisíci obyvateli, ale pouze na žádost zemské vlády, která musí být zdůvodněná. U obchodních společností, jež alespoň z padesáti procent vlastní obec, platí stejná úprava, jakoby ji vlastnil stát.

RÚD provádí audit hospodaření z hlediska souladu s právními předpisy, z hlediska správnosti uvedených informací, hospodárnosti, účelnosti a úspornosti. Úsporností se rozumí minimalizace nákladů. Z tohoto důvodu dal zákonodárce Účetnímu dvoru pravomoc vyžadovat od auditovaných subjektů všechny relevantní informace a účetní záznamy, případně možnost prohlédnout a ověřit originální doklady.²¹¹

Dle systematiky rakouské ústavy by se dalo říct, že RÚD nespadá pod žádnou ze tří státních mocí, jelikož je jí věnována samostatná hlava. Avšak z textu ústavy plyne, že RÚD je podřízen přímo zákonodárnému sboru a hledí se na něj, jako na jeden z jeho orgánů. Podle rakouského ústavního soudu je z právně teoretického hlediska RÚD na základě své faktické činnosti součástí moci výkonné, jelikož není tvůrcem právních norem, ale jejich vykonavatelem. I přes výše uvedené platí teze, že Účetní dvůr spadá pod moc zákonodárnou, jelikož rakouská nauka považuje organizační hledisko za rozhodující.²¹²

Z výše uvedených informací vyplývá, že nejvyšší auditní instituce v Rakousku i v České republice jsou zakotveny přímo v ústavách svých států. V rakouské ústavě je úprava popsána širěji a je z ní patrné, že se jedná o monokratický orgán, kdežto v české Ústavě není Nejvyšší kontrolní úřad tak podrobně vymezen. Ač lze z Ústavy vyvozovat, že Nejvyšší kontrolní úřad je monokratickým orgánem, zákon jej jasně

²¹¹ POUPEROVÁ, O. Účetní dvůr Spolkové republiky Rakousko. *Správní právo*, 2009, č. 7–8, s. 454–457.

²¹² Tamtéž, s. 458.

stanovuje jako orgán kolegiální. Oba orgány (NKÚ a RÚD) jsou nezávislé ve vztahu k výkonné moci. RÚD je organizačně zařazen pod moc zákonodárnou. NKÚ je nezávislý i vůči moci zákonodárné, která jen kontroluje jeho hospodaření, ale nemůže NKÚ dávat úkoly, co má kontrolovat. Na rozdíl od rakouské strany může český zákonodárny sbor dávat pouze podněty ke kontrole, kterými se ale nemusí NKÚ řídit. Prezident RÚD je v porovnání s vedením NKÚ snáze odvolatelný. Sice o jeho odvolání rozhoduje zákonodárny sbor, ale nejsou stanoveny žádné zákonné limity, které by striktně vymezily důvody pozbytí mandátu. Vedení NKÚ je odvolatelné na návrh kárné komory za stanovených podmínek.²¹³ Mandát prezidenta RÚD je delší o tři roky oproti svému českému protějšku. Oba mohou svůj mandát opakovat, ale v případě rakouské úpravy nemůže úřad prezidenta NAI vykonávat osoba, která během předcházejících čtyřech letech zastávala mandát člena vlády.

Zcela zásadní rozdíl mezi oběma auditními institucemi je v jejich osobní působnosti. Působnost rakouské nejvyšší auditní instituce je širší oproti české úpravě, a to zejména o oprávnění kontrolovat hospodaření jednotlivých obcí a obchodních společností, které jsou vlastněny státem, sdružením obcí či obcí alespoň z padesáti procent. Jednotlivé činnosti jsou pak auditované v obou státech z prakticky stejných hledisek (legalita, výkonnost). Obě nejvyšší auditní instituce navrhuji svůj vlastní rozpočet. Z neauditní činnosti je největším rozdílem oproti české úpravě, že RÚD zpracovává státní závěrečný účet.

4.3.2 Nejvyšší auditní instituce ve Spolkové republice Německo

Základní vymezení Spolkového účetního dvoru (dále též „NÚD“) je popsáno v německé ústavě v hlavě desáté nazvané „Finanční záležitosti“. Prováděcím předpisem NÚD je zákon o Spolkovém účetním dvoru. Některé záležitosti upravují další předpisy, například řád spolkového rozpočtu a zákon o zásadách rozpočtového práva spolku a zemí.²¹⁴

NÚD je ústavní orgán, který je dle zákona nezávislý a ani ve vztahu k Spolkovému sněmu, Spolkové radě nebo Spolkové vládě není jejich podřízeným

²¹³ Viz podkapitola 3.3.4 Financování a kárná odpovědnost.

²¹⁴ Srov. POUPEROVÁ, O. Německý Spolkový účetní dvůr. *Správní právo*, 2011, č. 3, s. 170.

orgánem. V některých záležitostech je však NÚD nápomocen při jejich rozhodovacích činnostech. Spolkovému účetnímu dvoru je přímo podřízeno devět kontrolních úřadů, které jsou rozmístěny po celém Německu a pomáhají NÚD ve výkonu jeho činnosti. Vedle Spolkového účetního dvoru jsou v každé spolkové zemi auditní instituce, jejichž existence je zanesena v jednotlivých zemských ústavách a následně v prováděcích zákonech.²¹⁵

Nezávislost NÚD je jednak funkční, kdy do jeho činnosti nesmí zasahovat žádný jiný orgán, ani udělovat žádné pokyny. Na druhé straně musí být NÚD vybaven dostatečnými pravomocemi, aby mohl řádně vykonávat své ústavní a zákonné povinnosti. Dále vedle funkční nezávislosti je Spolkový účetní dvůr také organizačně či systémově nezávislý a to nejenom na moci výkonné, což je zcela zásadní pro objektivní audit jednotlivých složek exekutivy, ale také na moci zákonodárné. NÚD není, na rozdíl od rakouského modelu, povinen provést na pokyn parlamentu audit. V německém případě půjde vždy pouze o nezávazné doporučení, jelikož Spolkový účetní dvůr vykonává svoji auditní činnost jen z vlastní iniciativy.²¹⁶

Spolkový účetní dvůr se skládá z několika oddělení vnitřně členěných na kontrolní obory, které se zabývají specifickými agendami a vykonávají auditní činnosti podle oblastí, na něž se zaměřují. V čele NÚD stojí prezident, zastupuje jej viceprezident a dále jsou členy dvoru vedoucí kontrolních oddělení a vedoucí kontrolních oborů. Spolkový účetní dvůr je z organizačního hlediska kolegiálním orgánem, v němž se rozhoduje buď dle principu jednomyslnosti, rozhoduje-li kolegium, nebo dle principu většiny, rozhodují-li velký senát, senát, nebo kontrolní skupiny. Kolegium se skládá z vedoucího oddělení a oborů, senát z vedoucího oddělení a dvou vedoucích oborů. Senát rozhoduje v záležitostech, v nichž kolegium nedošlo ke shodě. Velký senát se skládá z prezidenta a viceprezidenta, vedoucích oddělení a vedoucích kontrolních oborů a rozhoduje o jednacím řádu dvora a ve věcech, které přesahují

²¹⁵ Tamtéž, s. 171 nebo CUPALOVÁ, M., KAVĚNA, M., *Odpovědnost nejvyšších kontrolních institucí vůči parlamentům ve vybraných státech Evropské unie a srovnání s Českou republikou* [online]. Parlamentní institut, září 2011, s. 12–13 [cit. 7. 3. 2016]. Dostupné na <www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=60592>.

²¹⁶ POUPEROVÁ, O. Německý Spolkový účetní dvůr. *Správní právo*, 2011, č. 3, s. 171–172.

kompetence kolegií. NÚD nemá vlastní kárný orgán, případné delikty vedoucích představitelů dvoru jsou řešeny spolkových kárným soudem.

Prezident a viceprezident NÚD jsou voleni Spolkovým sněmem a Spolkovou radou, následně je do funkce jmenuje spolkový prezident. Není možné, aby opakovali své mandáty. Další členové NÚD jsou také jmenováni spolkovým prezidentem, ale tomuto kroku nepředchází volba v zákonodárném sboru, ale jen návrh prezidenta NÚD. U nejvyšších představitelů Spolkového účetního dvoru platí inkompatibilita funkcí ve vztahu k zákonodárnému sboru, či k exekutivě. Nejvyšší představitele zemských účetních dvorů jmenuje prezident NÚD.²¹⁷

NÚD provádí audit zákonem daných osob a následně poskytuje ústředním státním institucím informace, jež slouží k napravení zjištěných nedostatků. U auditovaných osob se prověřuje, zda jsou jejich činnosti v souladu s právními předpisy, zda jsou hospodárné a účetně správné, resp. zda je řádně vedené účetnictví a zda jsou jednotlivé instituce vedeny řádně. Při kontrole legality se zkoumá i vhodnost a míra užití správního uvážení, dále se klade důraz na dodržování finančních a rozpočtových pravidel. Osobní působnost Spolkového účetního dvoru se vztahuje nejen na státní instituce, ale i na obchodní společnosti, ve kterých má stát nadpoloviční majetkovou účast. Společnosti, jež z více než padesáti procent vlastní územní samosprávné celky, mohou kontrolovat příslušné zemské účetní dvory. Dále je možné provést kontrolu u soukromé společnosti, na které se sice majetkově neúčastní stát ani obec, ale byla jí z veřejných prostředků poskytnuta dotace.²¹⁸

NÚD podává o výsledcích auditu zprávu vládě a příslušnému ústřednímu správnímu úřadu. O zásadních zjištěních se vypracovávají závěry obsahující detailní analýzy dané problematiky, jež jsou následně předkládány parlamentu. Spolkový účetní dvůr nemá pravomoc přezkoumat politická rozhodnutí, ale může překontrolovat, zda jsou naplněny cíle jednotlivých politik, které byly danými rozhodnutími přijaty.

²¹⁷ Tamtéž, s. 175–177.

²¹⁸ Srov. BOUDA, P., BOUDAL, J., FADRŇÝ, M. *Veřejná kontrola obchodních společností s majetkovou účastí státu a samospráv* [online]. Brno: Ekologický právní servis, 2011, s. 19–31 [cit. 7. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.rekonstrukcestatu.cz/publikace/2011_eps_analyza_nku.pdf> nebo POUPEROVÁ, O. Německý Spolkový účetní dvůr. *Správní právo*, 2011, č. 3, s. 177–180.

Veřejné vydávání kritických zpráv o auditních zjištěních je omezeno na případy, kdy by auditovaná osoba vážala přijmout dvorem navržená opatření.²¹⁹

Vedle auditní činnosti vykonává Spolkový účetní dvůr některé další úkoly. Vyjadřuje se k připravované legislativě z oblasti rozpočtového práva nebo může jednotlivým státním institucím dávat odborné rady, které nabyly při auditní činnosti.²²⁰

Poměrně neobvyklá je míra nezávislosti nejvyšších představitelů NÚD. Na členy Spolkového účetního dvoru se vztahují pravidla o soudcovské nezávislosti. Z toho plyne, že jsou vázáni pouze zákonem, jmenování jsou doživotně, respektive do zákonem určené hranice odchodu do důchodu. Proti své vůli nemohou být přeřazeni na jinou pozici, ani nemohou být propuštěni jinak, než na základě rozhodnutí kárného soudu. Dále je stanovena podmínka, že alespoň část dvora musí splňovat podmínky pro výkon funkce soudce. S přihlédnutím k faktu, že na rozdíl od soudců se členové NÚD podílejí svým rozhodováním i na budoucí náplni své práce, jde o širší nezávislost konkrétně o atribut přípravně plánovací.²²¹

Z výše uvedených informací vyplývá, že Spolkový účetní dvůr je stejně jako Nejvyšší kontrolní úřad ústavním orgánem zcela nezávislým na ostatních státních institucích včetně parlamentu (na rozdíl od rakouského modelu). Stejně tak NÚD i NKÚ vykonávají auditní činnost z vlastní iniciativy. Obě instituce rozhodují v jednotlivých záležitostech na principu kolegiality. Zásadním rozdílem u obou institucí je širší jejich působnosti. V Německu je spolková, případně zemská nejvyšší auditní instituce, oprávněna provést audit i obchodních společností, ve kterých má většinový podíl stát nebo obec. Prezident ani viceprezident NÚD nemohou oproti svým českým protějškům opětovně zastávat své funkce. Členové NÚD se nezodpovídají z případných excesů před vnitřním kárným orgánem, ale přímo před kárným soudem, a míra nezávislosti členů NÚD je dokonce širší než soudcovská nezávislost. Oproti tomu se členové NKÚ

²¹⁹ CUPALOVÁ, M., KAVĚNA, M., *Odpovědnost nejvyšších kontrolních institucí vůči parlamentům ve vybraných státech Evropské unie a srovnání s Českou republikou* [online]. Parlamentní institut, září 2011, s. 12–13 [cit. 7. 3. 2016]. Dostupné na <www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=60592>.

²²⁰ POUPEROVÁ, O. Německý Spolkový účetní dvůr. *Správní právo*, 2011, č. 3, s. 179.

²²¹ Tamtéž, s. 181–183.

zodpovídají vnitřnímu kárnému orgánu a nejsou dle českých právních předpisů v obdobně nezávislém postavení jako soudci.²²²

4.3.3 Nejvyšší auditní instituce v Polsku

V Polské republice je nejvyšší auditní institucí Nejvyšší kontrolní komora (dále též „NKK“). Jedná se o ústavní orgán, který je zanesen v deváté hlavě polské ústavy nazvané „Orgány státní kontroly a ochrany práva“. Bližší úpravu poskytuje zákon o NKK, dále status NKK, jenž je vydáván předsednictvem Sejmu, dolní komory parlamentu, a některé záležitosti týkající se vnitřní organizace jsou upraveny i v nařízeních prezidenta Nejvyšší kontrolní komory. V roce 2010 byla vtělena do zákona o NKK novela, která zavedla povinnost pro nejvyšší auditní instituci v Polsku podrobovat se externímu auditu, který má provést instituce, jež bude vybrána podle pravidel o veřejných zakázkách.²²³

NKK je přímo podřízen Sejmu a je v pozici pomocného orgánu sejmu. Nezávislý je jen vůči výkonné moci, jež kontroluje. Sejm má oprávnění udělovat Nejvyšší kontrolní komoře závazné pokyny, které se mohou týkat i provedení určitého auditu, ale nelze dávat pokyny týkající se náplně auditní činnosti nebo toho, jak by měl vypadat auditní závěr. NKK připravuje návrh svého rozpočtu na následující rok, který je pak součástí návrhu státního rozpočtu, čímž je splněn požadavek na finanční nezávislost nejvyšší auditní instituce stanoven v Lidské deklaraci.²²⁴ Sejm pak kontroluje, zda NKK dodržuje jím schválený rozpočet.²²⁵

Nejvyšší kontrolní komora je vnitřně rozdělena na oddělení podle druhu auditní činnosti, kterou vykonávají, a v jednotlivých regionech má své pobočky. V čele NKK stojí prezident, který je volen dolní komorou parlamentu se souhlasem horní komory. O jeho případném odvolání rozhoduje opět Sejm se souhlasem Senátu. Funkční období

²²² Srov. podkapitola 3.3.2 Organizace NKÚ.

²²³ POUPEROVÁ, O., FOLTÝNOVÁ, R. Nejvyšší kontrolní komora Polské republiky. *Správní právo*, 2012, č. 4, s. 237.

²²⁴ Viz podkapitola 4.2.1 Lidská deklarace.

²²⁵ POUPEROVÁ, O., FOLTÝNOVÁ, R. Nejvyšší kontrolní komora Polské republiky. *Správní právo*, 2012, č. 4, s. 238.

je šestileté s možností jednoho opakování. Zákon o NKK stanovuje, v jakých případech je možné prezidenta Nejvyšší kontrolní komory odvolat: vzdá-li se své funkce, není-li ze zdravotních důvodů schopen výkonu funkce, v souvislosti s odsouzením za trestný čin, či při porušení zvláštních povinností státních orgánů. Dle ústavy se na prezidenta NKK vztahuje imunita. Dále polská ústava uvádí, že Nejvyšší kontrolní komora je kolegiálním orgánem. Kromě prezidenta má NKK ještě dva až čtyři viceprezidenty, jejichž náplň práce určuje prezident NKK. Dalším orgánem je kolegium, které se skládá z prezidenta, viceprezidentů, generálního ředitele a 14 členů NKK, sedm z nich jsou ředitelé jednotlivých organizací a sedm tvoří právníci či ekonomové. Mandát členů NKK je tříletý. Náplní práce kolegia je přijímat zásadní rozhodnutí vztahující se k působnosti NKK.²²⁶

Výkon auditní činnosti je určován osobami, které spadají pod působnost Nejvyšší kontrolní komory. Audituje-li NKK činnosti státní správy, národní banky, jiné organizační složky státu či právnické osoby zřízené státem (stání vysoké školy, státní pojišťovny, státní podniky, výzkumné instituce apod.) pak zkoumá, zda splňují kritéria zákonnosti, hospodárnosti, účelnosti a jsou vykonávány s odbornou péčí²²⁷. Při kontrole orgánů územní samosprávy, jiných obecních organizačních jednotek nebo právnických osob vlastněných obcí mohou být jejich činnosti podrobovány kritérii zákonnosti, hospodárnosti a odborné péči. Poslední auditovanou skupinou jsou subjekty, které užívají státní či obecní majetek a prostředky a plní povinnosti vůči státu (např. zadávají

²²⁶ Tamtéž, s. 238–240.

²²⁷ Polské slovo „rzetelność“ je do angličtiny překládán jako „integrity“ a z kontextu vyplývá, že se má na mysli vyšší kvalita hospodaření, než je vyžadována státem od např. soukromých obchodních společností. Pouperová a Foltýnová užily k překladu slovo „spolehlivost“. Viz POUPEROVÁ, O., FOLTÝNOVÁ, R. Nejvyšší kontrolní komora Polské republiky. *Správní právo*, 2012, č. 4, s. 240. Osobně preferuji a v textu užívám slovní spojení „odborná péče“, domnívám se, že z hlediska obsahu jde o přesnější vyjádření.

veřejné zakázky), jejich aktivity mohou být hodnoceny z hlediska zákonnosti a hospodárnosti.²²⁸

Na příkaz Sejmu provede Nejvyšší kontrolní komora audit kanceláře prezidenta republiky (případně na žádost prezidenta republiky), kanceláře Senátu (případně na žádost Senátu), kanceláře Sejmu, Obhájce občanských práv a Státní rady pro rozhlasové a televizní vysílání. Kritéria kontroly jsou plnění státního rozpočtu a dodržování právních předpisů vztahujících se k finanční, hospodářské a správní činnosti těchto jednotek.²²⁹

Cílem auditu je zjištění skutečného stavu ověřeného příslušnými dokumenty. K tomu jsou kontroloři NKK oprávněni vstupovat do objektů auditovaných osob, požadovat vysvětlení, nahlížet do relevantních dokumentů, pořizovat kopie, případně udělovat pořádkové pokuty. V souvislosti s kontrolou lze požadovat informace i od neauditovaných osob. Výsledkem kontroly je kontrolní protokol, v němž jsou obsaženy informace o zjištěných nedostatcích a případně uvedeny i odpovědné osoby. Proti kontrolnímu protokolu může kontrolovaný subjekt podat námitky. Pokud jim kontrolor nevyhoví, uvede to ve stanovisku, proti kterému lze písemně podat důvodné výhrady k řediteli příslušného oddělení. O jejich vyřízení je pak kontrolovaný subjekt informován. Po vypořádání všech námitek a výhrad se sepíše kontrolní závěr, který obsahuje informace z kontrolního protokolu. Následně se zasílá kontrolovanému subjektu a jeho nadřízenému orgánu. I proti němu lze podat námitky. Kontrolovaný subjekt má povinnosti ve lhůtě nejdéle 14 dnů informovat o přijatých opatřeních, či důvodech, proč nebyly přijaty.

Nejvyšší kontrolní komora předkládá Sejmu zprávy o své činnosti, významných kontrolních závěrech či těch závěrech, jejichž kontrolu si Sejm vyžádal, následně tyto

²²⁸ Srov. BOUDA, P., BOUDAL, J., FADRŇÝ, M. *Veřejná kontrola obchodních společností s majetkovou účastí státu a samospráv* [online]. Brno: Ekologický právní servis, 2011, s. 19–31 [cit. 9. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.rekonstrukcestatu.cz/publikace/2011_eps_analyza_nku.pdf> nebo POUPEROVÁ, O., FOLTÝNOVÁ, R. Nejvyšší kontrolní komora Polské republiky. *Správní právo*, 2012, č. 4, s. 240–241.

²²⁹ POUPEROVÁ, O., FOLTÝNOVÁ, R. Nejvyšší kontrolní komora Polské republiky. *Správní právo*, 2012, č. 4, s. 242.

informace poskytuje veřejnosti. Nadto NKK poskytuje Sejmu analýzu zabývající se plněním státního rozpočtu.²³⁰

Porovnám-li nejvyšší auditní instituci v Polsku a Česku, docházím k závěru, že jsou obě instituce v právních rádech upraveny obdobně. V obou případech se jedná o ústavní orgány, jejichž bližší úpravy provádějí samostatné zákony. Kolegiálnost NKK vyplývá přímo z ústavy, ale u NKÚ se dovozuje až ze zákona. Nejvyšší kontrolní úřad je nezávislý nejen na moci výkonné, ale i zákonodárné, kdežto NKK je přímo podřízen dolní komoře parlamentu, která kontroluje hospodaření NKK a dále je Sejm oprávněn přikázat NKK provedení auditu jím určeného subjektu. Sejm určuje i status NKK. Hospodaření NKÚ je také podrobena kontrole Poslanecké sněmovny, ale audit činí vždy z vlastní iniciativy, Sněmovna smí dát pouze nezávazný podnět na provedení určité kontroly. Významnou odlišností je imunita prezidenta NKK, která u české úpravy absentuje. Další odlišností je délka mandátu jednotlivých členů úřadu, v České republice jsou ustanovováni do funkcí do dosažení 65 let věku, v Polsku na tři roky. Věcná působnost Nejvyšší kontrolní komory je v obdobné šíři jako působnost NKÚ, avšak v polské právní úpravě dochází k diferenciaci věcné působnosti podle druhů auditovaných osob. Ač není věcná působnost NKK na všechny auditované osoby stejně široká, osobní působnost se vztahuje na větší množství subjektů, než je zakotveno v českém právním řádu. Jde především o územní samosprávné celky, jimi vlastněné obchodní společnosti a obchodní společnosti vlastněné státem, přičemž není pro výkon auditu důležité, jak velký podíl v obchodní společnosti stát či obce mají.²³¹ Postup při vypracování kontrolního protokolu a při vypořádání k němu vznesených námitek je stejný u obou institucí, ale u polské NAI lze podat námitku i vůči kontrolnímu závěru, což zákon o NKÚ neumožňuje. K následnému zveřejňování kontrolních závěrů dochází v obou státech.

²³⁰ Tamtéž, s. 242–244.

²³¹ Srov. BOUDA, P., BOUDAL, J., FADRŇ, M. *Veřejná kontrola obchodních společností s majetkovou účastí státu a samospráv* [online]. Brno: Ekologický právní servis, 2011, s. 23 [cit. 9. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.rekonstrukcestatu.cz/publikace/2011_eps_analyza_nku.pdf>.

4.3.4 Nejvyšší auditní instituce na Slovensku

Na Slovensku je nejvyšší auditní institucí Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky (dále též „NKÚ SR“). Jedná se o nezávislý ústavní orgán kontroly hospodaření, který je upraven v třetí hlavě slovenské ústavy „Hospodářství Slovenské republiky“, a v samostatném zákoně o Nejvyšším kontrolním úřadu Slovenské republiky. V čele NKÚ SR stojí předseda, který je statutárním orgánem, jedná se o monokratický typ orgánu. Úřad má dva místopředsedy, v případě nutnosti je předseda zastupován určeným místopředsedou. NKÚ SR se člení na čtyři sekce, které se dále dělí na jednotlivé odbory. Tři sekce se věnují kontrolní činnosti: finanční a daňová sekce, sekce hospodářských odvětví a evropských fondů a sekce speciálních odvětví zabývající se rozvojem, státní činností a bezpečností. Dále má NKÚ SR osm detašovaných pracovišť.²³²

Předseda a místopředsedové NKÚ SR jsou voleni a odvolávání jednokomorovým parlamentem. Funkční období je sedmileté a lze jej jednou opakovat. Je možné volit osobu, která splňuje stejné podmínky volitelnosti jako člen parlamentu. S výkonem funkce je neslučitelná funkce v jiném orgánu veřejné moci či podnikání. Nově zvolený předseda či místopředseda se musí vzdát případného členství v politické straně. Zákon o NKÚ SR neobsahuje kárné řízení. Odvolat vedení NKÚ SR lze, neplní-li povinnosti stanovené zákonem, při inkompatibilitě funkcí, nebo po odsouzení za spáchaný úmyslný trestný čin.²³³

Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky je samostatnou rozpočtovou kapitolou, čímž je naplněn požadavek finanční nezávislosti uvedený v Lidské deklaraci.²³⁴ Návrh svého rozpočtu předkládá příslušnému výboru parlamentu a ten jej

²³² Srov. *Organizační struktura NKÚ SR* [online], Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky [cit. 10. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.nku.gov.sk/organizacny-poriadok-nku-sr>> nebo BOUDA, P., BOUDAL, J., FADRŇÝ, M. *Veřejná kontrola obchodních společností s majetkovou účastí státu a samospráv* [online]. Brno: Ekologický právní servis, 2011, s. 18 [cit. 10. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.rekonstrukcestatu.cz/publikace/2011_eps_analyza_nku.pdf>.

²³³ *Ústava slovenské republiky* [online], Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky [cit. 10. 3. 2016]. Dostupné na <https://www.nku.gov.sk/pravne-predpisy/-/document_library_display/0fLs/view/163698>.

²³⁴ Viz podkapitola 4.2.1 Lidská deklarace.

po schválení zasílá vládě. Vláda předkládá parlamentu návrh státního rozpočtu, a pokud změní návrh kapitoly NKÚ SR, musí to parlamentu odůvodnit. Konečné rozhodnutí o rozpočtu je vždy na parlamentu, který také provádí kontrolu hospodaření NKÚ SR.²³⁵

Z ústavy slovenské republiky plyne, že NKÚ SR může provést audit ústředních orgánů státní správy a jim podřízených orgánů, právnických osob, které byly založeny orgánem státní správy, územních samosprávných celků včetně právnických osob, na jejichž vlastnictví se podílejí. Totéž platí pro ostatní právnické osoby vlastněné veřejnými institucemi.²³⁶ Osobní působnost NKÚ SR byla rozšířena o právnické osoby založené podle soukromého práva (hlavně obchodní společnosti) až novelami z let 2001 a 2005. Původně se počítalo s tím, že v ústavě bude uvedena osobní působnost obecně a zákon pak specifikuje minimální výši vlastnického podílu veřejné instituce v obchodní společnosti, od které bude možné provést audit NKÚ SR. Avšak zákon tak neučinil a teoreticky je možné provést audit obchodní společnosti i při minimální účasti veřejné instituce v obchodní společnosti. V praxi však dochází ke kontrole hospodaření jen těch společností, u nichž stát či územní samosprávný celek mají nadpoloviční majetkovou účast.²³⁷

Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky vykonává audit z hlediska dodržování právních předpisů, hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti. Auditů jsou podrobeny činnosti, které souvisí s hospodařením s finančními prostředky přidělenými na základě zákona o státním rozpočtu, se státním majetkem, s pohledávkami, s majetkem a finančními prostředky územních samosprávných celků a s majetkem a finančními prostředky, nad kterými převzal stát záruku. Finančními prostředky

²³⁵ CUPALOVÁ, M., KAVĚNA, M. *Odpovědnost nejvyšších kontrolních institucí vůči parlamentům ve vybraných státech Evropské unie a srovnání s Českou republikou* [online]. Parlamentní institut, září 2011, s. 17 [cit. 10. 3. 2016]. Dostupné na <www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=60592>.

²³⁶ *Právní postavení, pravomoci a působnost NKÚ SR* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky [cit. 10. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.nku.gov.sk/pravne-postavenie-pravomoci-a-posobnost-nku-sr>>.

²³⁷ BOUDA, P., BOUDAL, J., FADRŇÝ, M. *Veřejná kontrola obchodních společností s majetkovou účastí státu a samospráv* [online]. Brno: Ekologický právní servis, 2011, s. 21–23 [cit. 10. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.rekonstrukcestatu.cz/publikace/2011_eps_analyza_nku.pdf>.

ze státního rozpočtu se myslí i prostředky z Evropské unie. Dále NKÚ SR kontroluje způsob vybírání daní, cel, poplatků, odvodů a pokut.²³⁸ V zákoně o finanční kontrole a vnitřním auditu jsou v § 2 definovány pojmy hospodárnost, efektivnost i účinnost. Činnost je hospodárná, je-li vykonávána s minimálními náklady a přitom je dodržena přiměřená úroveň a kvalita. Efektivností se myslí nejvýhodnější poměr mezi použitými veřejnými peněžními prostředky a dosaženými výsledky. Účinnost je vztah mezi určeným cílem či plánem a použitými financemi.²³⁹

O proběhlém auditu pořizují kontroloři kontrolní protokol, se kterým se může seznámit statutární orgán auditovaného subjektu. Statutární orgán pak má přiměřenou lhůtu, aby písemně podal námitky proti protokolu. Námitkami lze napadnout pravdivost, úplnost či prokazatelnost auditních zjištění uvedených v protokole. Skupina kontrolujících se následně musí s námitkami vypořádat a jsou-li oprávněné, vypracují ke kontrolnímu protokolu dodatek, který se oznámí statutárnímu orgánu kontrolované osoby.²⁴⁰

NKÚ SR má povinnost podávat alespoň jednou za tři měsíce informace, jež získal z kontrolních činností, koná tak na svých internetových stránkách. Zákon také ukládá Nejvyššímu kontrolnímu úřadu Slovenské republiky povinnost zaslat parlamentu každoročně do konce března výroční zprávu o výsledcích auditní činnosti za minulý rok. Navíc zprávu o auditní činnosti předkládá NKÚ SR vždy, když o to parlament požádá. Všechny tyto informace jsou přístupné veřejnosti na internetových stránkách NKÚ SR, a to v plném rozsahu.²⁴¹

Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky provádí auditní činnost převážně z vlastní iniciativy, ale požádá-li parlament o audit určitého subjektu, musí jej v mezích svých kompetencí provést. Kromě auditní činnosti uložené zákonem vykonává NKÚ SR

²³⁸ *Právní postavení, pravomoci a působnost NKÚ SR* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky [cit. 11. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.nku.gov.sk/pravne-postavenie-pravomoci-a-posobnost-nku-sr>>.

²³⁹ BOUDA, P., BOUDAL, J., FADRŇÝ, M. *Veřejná kontrola obchodních společností s majetkovou účastí státu a samospráv* [online]. Brno: Ekologický právní servis, 2011, s. 25 [cit. 11. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.rekonstrukcestatu.cz/publikace/2011_eps_analyza_nku.pdf>.

²⁴⁰ Tamtéž, s. 29.

²⁴¹ Tamtéž, s. 28.

i další povinnosti. Každý rok musí vypracovávat stanovisko k návrhu státního rozpočtu s důrazem na rozpočet veřejné správy a musí vypracovávat stanovisko ke státnímu závěrečnému účtu.²⁴²

Právní úprava nejvyšší auditní instituce na Slovensku je poměrně blízká právní úpravě NAI v České republice. Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky je také ústavně garantovaným orgánem, jehož podrobnosti stanoví samostatný zákon. Ve slovenské ústavě jsou však poměrně detailně popsány kompetence NKÚ SR, na rozdíl od české NAI. NKÚ je kolegiálním orgánem, zatímco NKÚ SR je orgánem monokratickým. Vedení nejvyšších auditních institucí je voleno parlamentem v obou případech, taktéž parlament provádí kontrolu hospodaření NAI jak na Slovensku, tak v Česku. Na Slovensku může dát parlament závazný pokyn k provedení auditu určitého subjektu, kdežto v Česku lze dát jen nezávazný podnět. Činnosti auditovaných subjektů jsou přezkoumávány v obou státech z obdobných hledisek, rozdíl je v osobní působnosti nejvyšších auditních institucí. Slovenská právní úprava na rozdíl od české umožňuje provést audit územních samosprávných celků a právnických osob založených podle soukromého práva, má-li v nich stát, kraj či obec vlastnický podíl. Je zajímavostí, že NKÚ SR by mohl provádět audit obchodních společností i pokud by v něm byly veřejné osoby zastoupeny z hlediska vlastnictví byť jen jedním procentem. Avšak NKÚ SR vykládá svou pravomoc restriktivně a fakticky koná audit jen u společností, ve kterých mají osoby veřejného práva většinovou majetkovou účast.

²⁴² *Právní postavení, pravomoci a působnost NKÚ SR* [online]. Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky [cit. 11. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.nku.gov.sk/pravne-postavenie-pravomoci-a-posobnost-nku-sr>>.

5. Kompetence a organizace nejvyšší auditní instituce de lege ferenda

Popis právního vývoje nejvyšší auditní instituce na našem území, rozbor současné úpravy, její porovnání s právními úpravami v Německu, Rakousku, Polsku, Slovenku a zevrubný rozbor mezinárodních standardů sloužících jako vodítko při tvorbě nové legislativy, daly podklady pro návrhy změn do budoucna. Snahou je zkvalitnění právních předpisů upravujících Nejvyšší kontrolní úřad a také rozšíření kompetencí Úřadu, které má vést ke zkvalitnění kontrolní činnosti, jež je důležité pro to, aby veřejné zdroje byly využívány v souladu se zákony, účelně, hospodárně a efektivně.

5.1 Parlamentem neschválené legislativní úpravy

Již delší dobu se v Parlamentu odehrává diskuze nad rozšířením působnosti Nejvyššího kontrolního úřadu. Diskuze se týkají pouze osobní působnosti NKÚ, nikoliv například možnosti ukládání sankcí, či organizace Úřadu a jeho postavení. Nejedná se tak o návrhy komplexních úprav. Navíc byly všechny pokusy neúspěšné. K tomu, aby se rozšířila působnost NKÚ je potřeba nejen změny zákona, ale i Ústavy. Tyto snahy o legislativní změny většinou byly Poslaneckou sněmovnou schváleny, avšak Senátem ne. Nikdy tedy nemohly začít platit, neboť změna Ústavy se neobejde bez souhlasu kvalifikované většiny přítomných senátorů při jednání v Senátu (čl. 39 odst. 4 Ústavy).

Zatím poslední pokus o rozšíření působnosti NKÚ vycházel z návrhu, který byl vytvořen za vlády Petra Nečase v roce 2011. Jednalo se novelizaci Ústavy a zákona o NKÚ. Vládní návrh novely zákona o NKÚ doznal v Poslanecké sněmovně oproti původnímu vládnímu návrhu výrazných změn. Z navrhované širší působnosti Úřadu byly vyjmuty společnosti s majetkovou účastí státu, jejichž akcie jsou obchodovány na regulovaném trhu. I přes úpravu vládního návrhu v Poslanecké sněmovně, došlo v Senátu v roce 2013 k zamítnutí jak novely zákona o NKÚ, tak ústavní novely.

Za stěžejní důvod senátoři uváděli rozšíření kontrolní působnosti NKÚ o územně samosprávné celky.²⁴³

Na začátku nového volebního období Poslanecké sněmovny byl načen totožný návrh (jak novela Ústavy, tak novela zákona o NKÚ), který byl ve volebním období 2010–2013 Sněmovnou schválen. Nicméně novela zákona o NKÚ byla vrácena k přepracování, kdežto novela Ústavy byla v květnu 2014 Poslaneckou sněmovnou schválena a byla odeslána do Senátu. Tam došlo k přerušení projednávání návrhu do okamžiku, kdy bude mít Senát k dispozici novelu zákona o NKÚ, protože senátoři chtěli vědět, jak by návrh vypadal. Důvod byl očividný, Poslanecká sněmovna by při projednávání běžného zákona, na rozdíl od novely Ústavy, mohla Senát přehlasovat.²⁴⁴

V září 2015 poslala vláda do Poslanecké sněmovny návrh zákona, jenž navazoval na novelu Ústavy rozšiřující kompetence NKÚ, jež už byla Sněmovnou schválena. Vládní návrh zákona byl Sněmovnou v dubnu roku 2016 schválen také. Avšak Senát následně zamítl jak návrh na změnu Ústavy, tak prováděcí novelu zákona o NKÚ, kterou pak nepřijala ani Sněmovna. Bez změny Ústavy by se totiž jednalo o protiústavní novelu.²⁴⁵ Pro schválení chyběly v Senátu čtyři hlasy. Proti přijetí novely rozšiřující působnost Úřadu byl i argument podpořený Svazem měst a obcí, jenž poukazoval na množství kontrol, které dopadají na obce a neexistence legislativy, jež by duplicitu kontrol vylučovala.²⁴⁶

²⁴³ *Rozšíření kontrolních pravomocí NKÚ* [online]. Rekonstrukce státu [cit. 24. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.rekonstrukcestatu.cz/cs/rozsireni-kontrolnich-pravomoci-nku>>.

²⁴⁴ *Sněmovní tisk 43 Novela ústav. zák. – Ústava ČR* [online]. Poslanecká sněmovna PČR, 24. 8. 2016 [cit. 24. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=43>>.

²⁴⁵ *Sněmovní tisk 610 Novela z. o Nejvyšším kontrolním úřadu* [online]. Poslanecká sněmovna PČR [cit. 24. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=610>>.

²⁴⁶ *Senát odmítl rozšíření pravomocí NKÚ – vadily mu duplicitní kontroly* [online]. Česká televize, aktualizováno 26. 5. 2016 [cit. 24. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1797692-senat-odmitl-rozsireni-pravomoci-nku-vadily-mu-duplicitni-kontroly>>.

Není vyloučeno, že uvedené návrhy budou za nějakou dobu opět projednávány Parlamentem, navíc zdárně neprošly legislativním procesem jen velmi těsně, i proto jsou v následující části blíže popsány.

5.1.1 Novela Ústavy

Návrh počítal se změnou Ústavy v páté hlavě nazvané „Nejvyšší kontrolní úřad“, kterému je věnován článek 97 rozdělený do třech odstavců. První odstavec stanovující kompetence NKÚ se měl rozšířit. Z jednoho bodu „hospodaření se státním majetkem a plnění státního rozpočtu“ se mělo stát bodů pět. Nově měl Úřad kontrolovat: „1) hospodaření s majetkem státu a s prostředky poskytnutými státu ze zahraničí; 2) příjmy a výdaje státního rozpočtu, státní závěrečný účet a příjmy a výdaje státních fondů; 3) hospodaření s majetkem územních samosprávných celků a příjmy a výdaje jejich rozpočtů, a to z hlediska souladu se zákony; 4) hospodaření s majetkem veřejných institucí, o nichž tak stanoví zákon, a to v zákonem stanoveném rozsahu; 5) hospodaření s majetkem právnických osob, v nichž má Česká republika nebo územní samosprávný celek majetkovou účast, o nichž tak stanoví zákon.“²⁴⁷

Z důvodové zprávy k navrhované novele Ústavy vyplývalo, že záměrem nebylo jen rozšíření působnosti Úřadu, ale i sladění současného § 3 NKÚZ s ústavním vymezením kompetence NKÚ. Například nyní dává zákon Nejvyššímu kontrolnímu úřadu možnost kontrolovat státní závěrečný účet, nebo prostředky poskytnuté státu ze zahraničí. Ústava však *stricto sensu* (přísně vzato) nic takového neuvádí. Jeden z argumentů samotného rozšíření působnosti nad současné vymezení dané Ústavou a zákonem je Linská deklarace, v níž se uvádí, že všechny finanční operace ve veřejném sektoru by měly spadat pod kontrolu nejvyšší auditní instituce včetně státních institucí, které byly zřízené v zahraničí.²⁴⁸ Navíc rozšíření kontrolní působnosti Úřadu je jeden z prostředků vedoucích k větší míře transparentnosti ve veřejných zakázkách a ve snaze o snížení korupce ve veřejném sektoru. Účelem je pak ozdravení veřejných financí a snazší dosažení vyrovnaných veřejných rozpočtů. Novela Ústavy

²⁴⁷ *Sněmovní tisk 43/0, část č. 1/4 Novela ústav. zák. – Ústava ČR* [online]. Poslanecká sněmovna PČR, [cit. 29. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=43&CT1=0>>.

²⁴⁸ Viz podkapitola 4.2.1 Linská deklarace, část sedm.

by tak dala podklad pro provádění auditu majetku obcí a krajů a právnických osob, v nichž má stát či územně samosprávný celek majetkovou účast. Dále by mohl NKÚ provádět kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky u veřejných institucí, u kterých by tak stanovil zákon. K novele Ústavy by bylo potřeba přijmout prováděcí zákon novelizující NKÚZ. V některých oblastech by širší působnosti NKÚ záležela na prováděcím zákoně. Jednalo by se především o kontrolu obchodních společností s majetkovou účastí státu či obcí a krajů. Zákon měl konkretizovat, od jakého procentního podílu majetkové účasti státu a územního samosprávného celku by mohl Nejvyšší kontrolní úřad prověřovat hospodaření právnických osob.²⁴⁹

5.1.2 Novela zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu

Novela zákona o NKÚ, která měla být prováděcím zákonem k výše popsané novele Ústavy, vypracovala vláda. Podkladem jí byly i předcházející návrhy, jež měly také za cíl rozšíření působnosti Úřadu, avšak k jejich přijetí zákonodárným sborem nedošlo. Jádrem návrhu spočívalo ve změně § 3 a 4 NKÚZ a jeho doplnění o nový § 3a.²⁵⁰

Oproti současnému znění²⁵¹ měla být část upravující působnost NKÚ odlišně formulovaná. Věcná působnost Úřadu se měla vztahovat na prověřování „hospodaření s veřejnými prostředky a prostředky poskytnutými z veřejných rozpočtů a dále na majetek právnických osob s majetkovou účastí státu nebo územního samosprávného celku.“ Osobní působnost a zvláštní osobní působnost (§ 3 odst. 2 a 3 NKÚZ) Úřadu se měnit neměla. Naopak měl být přijat nový § 3a, který by pro účely NKÚ definoval veřejné prostředky, prostředky poskytnuté z veřejných rozpočtů a limit majetkové účasti státu nebo obce či kraje v právnické osobě, nad jehož hranicí by Úřad směl provádět kontrolu hospodaření právnické osoby. Limit byl stanoven nad 50% podíl státu, nebo

²⁴⁹ Důvodová zpráva k novele Ústavy rozšiřující působnost NKÚ [cit. 30. 8. 2016] je dostupná na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=43&CT1=0>>.

²⁵⁰ Platné znění zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, s vyznačenými změnami, které měly být přijaty [cit. 30. 8. 2016], viz na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=610&CT1=0>>.

²⁵¹ Viz podkapitola 3.3.1 Postavení a působnost.

územního samosprávného celku, případně obou dohromady. Veřejné prostředky byly definovány jako „prostředky EU nebo prostředky poskytnuté státu ze zahraničí, dále šlo o majetek státu nebo územního samosprávného celku, či právnické osoby, jednalo-li se o: státní podnik, státní fond, státní příspěvkovou organizaci nebo jinou státní organizaci; zdravotní pojišťovnu; veřejnou výzkumnou instituci; dobrovolný svazek obcí; příspěvkovou organizaci zřízenou územním samosprávným celkem nebo dobrovolným svazkem obcí; regionální radu regionu soudržnosti; Českou televizi; Český rozhlas; veřejnou vysokou školu; školskou právnickou osobu zřízenou státem, územním samosprávným celkem nebo dobrovolným svazkem obcí a o Českou národní banku“. Za veřejné rozpočty byly považovány: „státní rozpočet, rozpočty územních samosprávných celků a regionální rady regionu soudržnosti, státní finanční aktiva a státní fondy.“²⁵²

Následující část (§ 4 NKÚZ) stanovující rozsah a obsah kontrol měla být upravena tak, že by kontroly nedopadaly na všechny subjekty ve stejné míře. Audit v plné míře tj. zkoumání souladu auditované činnosti s právními předpisy, přezkoumávání jejich věcné a formální správnosti a posuzování, zda jsou jejich činnosti účelné, hospodárné a efektivní by se týkalo jen státních podniků, státních fondů, státních příspěvkových organizací nebo jiných státních organizací. Při kontrole územního samosprávného celku a dobrovolného svazku obce ve věcech výkonu samostatné působnosti by se rozsah auditu vztahoval jen na dodržování povinností, které vyplývají ze zákonů stanovujících způsob nakládání s majetkem a hospodaření s jejich finančními prostředky. Ostatní kontrolované osoby by směl Úřad prověřovat jen z hlediska zákonnosti jejich hospodaření, jak uváděl návrh.

Výsledkem kontroly by nadále zůstal kontrolní závěr, v této oblasti se pravomoci Úřadu měnit neměly. Obce a kraje měly mít jen povinnost, pokud by byly kontrolovanými osobami, projednat na svých zastupitelstvech kontrolní závěry Nejvyššího kontrolního úřadu a zaujmout k nim své stanovisko.

²⁵² *Sněmovní tisk 610/0, část č. 1/4 Novela zákona o Nejvyšším kontrolním úřadu* [online]. Poslanecká sněmovna PČR, [cit. 30. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=610&CT1=0>>.

Z důvodové zprávy k novele zákona o NKÚ vyplývá, že má jít o prováděcí předpis k novele Ústavy, ke které se Senát nechtěl vyjádřit dříve, než začne procházet legislativním procesem i novela zákona o NKÚ. Nové argumenty pro přijetí normy rozšiřující působnost Nejvyššího kontrolního úřadu v důvodové zprávě uvedeny nejsou. Okrajově je zmíněn problém duplicit kontrol s poukazem, že se přímo netýká zákona o NKÚ a že bude do budoucna řešen v návrhu zákona o vnitřním řízení a kontrole ve veřejné správě.²⁵³ Tento argument pro přijetí novely Ústavy a zákona o NKÚ senátorům nestačil a oba návrhy byly Senátem, jak je uvedeno výše, zamítnuty.

5.2 Návrhy legislativních změn

Současný zákon o nejvyšší auditní instituci byl přijatý v roce 1993, od té doby byl celkem 22krát novelizován. Přesto na zásadní novelu, která by rozšířila kompetence Nejvyššího kontrolního úřadu, jak je uvedeno v mezinárodních standardech, odstranila nejasnosti vzhledem k Ústavě a zpřesnila současnou právní úpravu, se stále čeká.

5.2.1 Název nejvyšší auditní instituce

Česká nejvyšší auditní instituce se nazývá Nejvyšší kontrolní úřad. Je otázkou, zda je vhodné měnit zažitý název. Na druhou stranu jde o státní instituci nikoliv o obchodní značku, a proto setrvávat na názvu z důvodu povědomí nemá věcné opodstatnění. Jinou záležitostí je případný argument historických souvislostí. První kontrolní instituce vzniklá v roce 1761 byla Dvorská účetní komora, která se několikrát přejmenovala. Až pod označením Nejvyšší účetní dvůr (1866–1918) získala kontrolní instituce takové postavení a působnost, že i po rozpadu Rakouska-Uherska, Československo vytvořilo instituci dle modelu Nejvyššího účetního dvora.²⁵⁴ Šlo o Nejvyšší účetní kontrolní úřad (1919–1951), v období totalitního režimu (1948–1989) nejvyšší auditní instituce neexistovala s výjimkou krátkého období (1969–1970), kdy

²⁵³ Důvodová zpráva k novele zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, rozšiřující působnost NKÚ [cit. 31. 8. 2016] je také dostupná na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=43&CT1=0>>.

²⁵⁴ Viz podkapitola 2.1 Nejvyšší auditní instituce do roku 1918.

došlo k vytvoření Nejvyššího kontrolního úřadu České socialistické republiky.²⁵⁵ V roce 1992 byl zřízen Nejvyšší kontrolní úřad České republiky a od roku 1993 Nejvyšší kontrolní úřad.

Z výše uvedeného je patrné, že zákonodárce přijal současný název nejvyšší auditní instituce pod vlivem názvu předchozího, stejně jako zákonodárci před ním. Důsledkem je, že současné pojmenování kontrolní instituce odpovídá názvu z roku 1969.

Pojmenování Nejvyšší kontrolní úřad nevystihuje zcela přesně tuto instituci. Samotné slovo „nejvyšší“ presumuje existenci obdobných orgánů na nižší úrovni, ale tak tomu ve skutečnosti není. Pojem „úřad“ neodpovídá snaze ústavodárce, aby nejvyšší auditní instituce stála mimo státní správu, naopak by se mohlo zdát, že je její pevnou součástí. Navíc zůstává paradoxem, že zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, se sice na NKÚ a její zaměstnance nevztahuje, ale nařízení vlády (č. 564/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě), tedy orgánu moci výkonné, ano. Jistě by stálo za zvážení, zda by NKÚ nemělo mít vlastní platový řád a nepodléhat tak ani v této věci nařízení orgánu moci výkonné. Slovo „kontrola“ užívá striktně zákonodárce a lze jej brát i za historicky opodstatněné, avšak je nutné poukázat, že s vývojem společnosti došlo i k vývoji tohoto pojmu, navíc pod něj lze subsumovat mnohem víc činností, než které jím mají být vystiženy u nejvyšší auditní instituce.

Vhodnější by bylo nahradit „nejvyšší“ za „národní“, je to pojem přesnější, dále „úřad“ za „dvůr“, opět z důvodu přesnějšího významu a také z důvodu historického kontextu odkazujícího na Nejvyšší účetní dvůr. Pojem „kontrolní“ bych nahradil „auditní“ jednak z důvodu dnešního užívání obou pojmů, kdy stále častěji slovo „audit“ nahrazuje pojem „kontrola“, a jednak pod vlivem mezinárodních institucí a dokumentů, v nichž se pojem audit běžně užívá a je tak i často přejímán do češtiny.²⁵⁶ Název české auditní instituce by zněl Národní auditní dvůr se zkratkou NAD. Výhodou tohoto názvu by bylo přesnější vystižení činnosti, kterou se zabývá, i zdůraznění výjimečného postavení auditní instituce v ústavním systému České republiky.

²⁵⁵ Viz podkapitola 2.3.1 Nejvyšší kontrolní úřad České socialistické republiky.

²⁵⁶ Pojem audit je užíván v širším smyslu tak, jak je uvedeno v podkapitole 1.1 K pojmům kontrola a audit.

5.2.2 Organizace nejvyšší auditní instituce

Ústavodárce k organizační struktuře uvedl, že prezidenta a viceprezidenta jmenuje na návrh dolní komory Parlamentu prezident republiky (čl. 97 odst. 2 Ústavy). Další konkretizaci nechal na zákonodárce, na rozdíl například od České národní banky, jejíž organizaci nechal na zákonodárce zcela. Prizmatem Ústavy by tak NKÚ měl být monokratický orgán, ale zákonodárce šel jinou cestou a vytvořil kolegiální orgán, kolegium NKÚ, jež přijímá rozhodnutí v zásadních věcech. Dle důvodové zprávy chtěl zákonodárce lépe garantovat nezávislost NKÚ a snížit případné politické vlivy.²⁵⁷

Kontrolní instituce v čele s kolegiálním orgánem má i historické opodstatnění. Už Nejvyšší účetní dvůr, který se stal do určité míry vzorem následující legislativy zabývající se nejvyšší auditní institucí, byl také kolegiálně organizován.²⁵⁸ A například Nejvyšší kontrolní úřad České socialistické republiky stál napůl cesty mezi kolegiálním a monokratickým uspořádáním. V čele stál generální kontrolor, kterému pomáhal poradní orgán, rada generálního kontrolora. Nedošlo-li v zásadních záležitostech k dosažení shody mezi generálním kontrolorem a radou, musela o tom být informována Česká národní rada.²⁵⁹ Při koncipování NKÚ ČR se už vycházelo z čistě kolegiálního uspořádání. V čele stál prezident, kterého zastupoval viceprezident, a zásadní záležitosti rozhodovala řídicí rada NKÚ ČR, jež se skládala z obou uvedených činitelů a sedmi dalších členů.²⁶⁰ Zákonodárce v roce 1993, když přijímal zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu, se evidentně nechal inspirovat organizační strukturou NKÚ ČR.

V zahraničních úpravách existují oba modely vedení kontrolní instituce. Z rakouského modelu vyplývá, že tamní nejvyšší auditní instituce je monokratický orgán v čele s prezidentem. Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky je také monokraticky organizovaný. Statutárním orgánem je předseda, kterého v případě

²⁵⁷ *Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu* [online]. Beck-online, 2016 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjzhezv6mjwgywtema>>.

²⁵⁸ Viz podkapitola 2.1 Nejvyšší auditní instituce do roku 1918.

²⁵⁹ Viz podkapitola 2.3.1 Nejvyšší kontrolní úřad České socialistické republiky.

²⁶⁰ Viz podkapitola 2.4.1 Nejvyšší kontrolní úřad České republiky.

potřeby zastupuje místopředseda. NKÚ SR má dva místopředsedy.²⁶¹ V Polsku je kontrolní instituce organizována kolegiálně a u jednotlivých členů nejvyššího orgánu jsou vyžadována různá profesní zaměření. Kromě prezidenta má polská NAI ještě dva až čtyři viceprezidenty. Kolegium se skládá z prezidenta, viceprezidentů, generálního ředitele a 14 členů NKK, sedm z nich jsou ředitelé jednotlivých organizací a sedm tvoří právníci či ekonomové. Německý model je podobný polskému. Z organizačního hlediska jde také o kolegiální orgán, v němž se rozhoduje buď na principu jednomyslnosti, rozhoduje-li kolegium, nebo na principu většiny, rozhodují-li velký senát, senát, nebo kontrolní skupiny. Kolegium se skládá z vedoucího oddělení a oboru, senát z vedoucího oddělení a dvou vedoucích oborů.²⁶² Je zajímavé, že organizace auditních institucí je ve všech uvedených státech výrazně odlišná od české úpravy. Nejvyšší orgán NKÚ je tvořen členy, kteří zaujímají stejné postavení i uvnitř organizace, a není ze zákona kladena podmínka na diferenciaci vzdělání.

Z výše uvedeného vyplývá, že mohou existovat zcela rozdílné modely nejvyššího orgánu auditní instituce a přitom může být zachován požadavek na institucionální nezávislost nejvyššího kontrolního orgánu. Z formulace článku Ústavy věnujícího se NKÚ v žádném případě nelze vyvodit, že se má jednat o kolegiální orgán. Naopak explicitní uvedení nejvyšších představitelů Úřadu, může naznačovat, že se jedná o monokraticky řízenou instituci. Z tohoto důvodu by bylo vhodné do budoucna buď část Ústavy věnující se vedení Nejvyššího kontrolního úřadu zcela vypustit, nebo naopak rozšířit o členy NKÚ. Druhý způsob se jeví jako vhodnější, jelikož by se tím ústavně jednoznačně stanovil orgán nejvyšší auditní instituce, který má přijímat rozhodnutí zásadního významu, a přitom by bylo zachováno současné uspořádání NKÚ, které se v praxi osvědčilo.

5.2.3 Působnost nejvyšší auditní instituce

Působnost Nejvyššího kontrolního úřadu je častým tématem legislativních změn, jež se však nedaří prosadit. Návrhy jsou si velmi podobné a jejich jádrem je snaha

²⁶¹ Viz podkapitola 4.3 Právní úpravy nejvyšších auditních institucí vybraných států EUROSAI.

²⁶² K právním úpravám obou nejvyšších auditních institucí srov. podkapitoly 4.3.2 Nejvyšší auditní instituce ve Spolkové republice Německo a 4.3.3 Nejvyšší auditní instituce v Polsku.

o rozšíření působnosti nejvyšší auditní instituce o audit hospodaření obcí, krajů a společností vlastněných státem a územními samosprávnými celky.²⁶³

Podívám-li se do historie, musím konstatovat, že se nejedná o zcela neznámou kompetenci nejvyšší auditní instituce. Za první republiky Nejvyšší účetní kontrolní úřad mohl prověřovat hospodaření zemských a okresním úřadů, jak vyplývá ze zákona č. 125/1927 Sb., o politické organizaci. Navíc dle vládního nařízení č. 206/1924 Sb. kontroloval NÚKÚ rovněž hospodaření státních podniků. U kontrolovaných činností se přezkoumávalo, zda jsou dodržovány právní předpisy a hospodárnost.²⁶⁴ A například Nejvyšší kontrolní úřad ČR, předchůdce dnešního Nejvyššího kontrolního úřadu, směl nad současnou zákonem stanovenou působnost prověřovat i právnické osoby s majetkovou účastí státu.²⁶⁵

Na mezinárodní úrovni přijaté dokumenty sloužící jako podněty pro zlepšení činnosti nejvyšších auditních institucí se uvádí, že pravomoc NAI by se měla vztahovat na všechny finanční operace ve veřejném sektoru.²⁶⁶

Ačkoliv je v okolních státech (Německo, Polsko, Rakousko, Slovensko) zcela rozdílná organizace jednotlivých auditních institucí, tak ve všech mohou nejvyšší auditní instituce prověřovat hospodaření obcí a obchodních společností, v nichž mají nadpoloviční majetkovou účast stát nebo obce. Rakouská auditní instituce může také kontrolovat hospodaření veřejnoprávních médií nebo profesních komor založených podle zákona. Ale u obcí je působnost NAI limitována velikostí obce. Pouze na odůvodněnou žádost vlády smí prověřovat obce s méně než dvaceti tisíci obyvateli. Nad uvedenou shodnou osobní působnost obou institucí je možné v Německu kontrolovat i soukromé společnosti, na nichž se sice stát ani obec majetkově neúčastní, ale byla jim poskytnuta z veřejných prostředků dotace. Specifikum polské úpravy je diferenciací věcné působnosti NAI vůči různým kontrolovaným osobám. Nejširší

²⁶³ Návrhy na rozšíření působnosti NKÚ jsou pospané v podkapitole 5.1 Parlamentem neschválené legislativní změny.

²⁶⁴ Více k působnosti Nejvyššího účetního kontrolního úřadu viz podkapitola 2.2 Nejvyšší auditní instituce mezi léty 1919 až 1951.

²⁶⁵ Viz podkapitola 2.4.1 Nejvyšší kontrolní úřad České republiky.

²⁶⁶ Srov. podkapitola 4.2.1 Lidská deklarace.

působnost umožňuje kontrolovat činnosti z hlediska zákonnosti, hospodárnosti, účelnosti a odborné péče. Avšak například u územně samosprávných celků či jimi vlastněných obchodních společností se činnosti neposuzují dle účelnosti. Na Slovensku byla osobní působnost NAI rozšířena i na obchodní společnosti v letech 2001 a 2005. Zákon měl specifikovat minimální výši vlastnického podílu veřejné instituce v obchodní společnosti, od které bude možné provést audit. Poněvadž se tak nestalo, je možné provést kontrolu obchodní společnosti i při minimálním majetkovém podílu veřejné instituce. V praxi se ale kontrolují jen obchodní společnosti s nadpoloviční majetkovou účastí veřejné instituce.²⁶⁷

Novely, které měly za cíl rozšířit působnost české nejvyšší auditní instituce, by odpovídaly konceptu polského modelu diferenciované kontroly dle kontrolovaného subjektu. Činnosti v samostatné působnosti územních samosprávných celků by bylo možné prověřovat jen v rozsahu povinností, které vyplývají ze zákonů upravujících nakládání s jejich majetkem. Kontrolu právnických osob s vlastnickým podílem státu, obce či kraje by bylo možné provádět z hlediska souladu jejich hospodaření s právními předpisy. V obou případech by věcná působnost NKÚ byla užší, než je uplatňována vůči osobám, které smí Úřad kontrolovat dnes.

Rozšíření kontrolní působnosti NKÚ z historického hlediska, na základě srovnání s okolními státy i z doporučení Mezinárodní organizace sdružující nejvyšší auditní instituce nic nebrání. Bylo by tak žádoucí učinit i z důvodu snahy o větší transparentnost, ozdravení veřejných financí a snížení korupce ve veřejném sektoru.

5.2.4 Pravomoc a postavení nejvyšší auditní instituce

Nejvyšší kontrolní úřad není nadán rozhodovacími pravomocemi vyjma udělování pokut fyzickým osobám, které odmítnou s NKÚ spolupracovat. Poznatky z auditních zjištění se uvádějí v kontrolních závěrech, jež nejsou pro kontrolované osoby závazné ani vynutitelné. Úřad je pouze dle zákona zveřejňuje a tím vytváří veřejný tlak na kontrolované osoby, aby přijaly za kontrolní zjištění odpovědnost.

²⁶⁷ Komplexní popis působností nejvyšších auditních institucí okolních států je uveden v podkapitole 4.3 Právní úpravy nejvyšších auditních institucí vybraných států EUROSAL.

Kontrolní závěry se zasílají také Parlamentu a vládě. Jsou-li pak těmito orgány projednávány, je ze zákona prezident NKÚ oprávněn se daného jednání zúčastnit.

Když se Ústavní soud zabýval postavením soudů a Nejvyššího kontrolního úřadu, konstatoval, že na rozdíl od soudů, mají závěry učiněné NKÚ jen signalizační, či upozorňující a doporučující, případně informativní charakter a mohou být použity jako podklady pro rozhodovací činnost jiného státního orgánu. „Kontrolní závěry tak mohou být jen podnětem a podkladem pro další postup státních orgánů.“²⁶⁸ Zároveň však Ústavní soud nevyločil možnost případného rozšíření pravomoci NKÚ na závazné iniciování nápravy zjištěných nedostatků.²⁶⁹

Pro členské státy INTOSAI vyplývá z mezinárodních standardů doporučení, aby kontrolní zjištění nejvyšší auditní instituce měly sílu závazných rozsudků, nebo aby mohly NAI požadovat po příslušném orgánu přijetí odpovědnosti v dané věci.²⁷⁰ Polská nejvyšší auditní instituce má oprávnění uložit kontrolované osobě, aby ve lhůtě nejdéle 14 dnů informovala o přijatých opatřeních vzhledem k auditním zjištěním, či důvodech, proč nebyly přijaty. Pokud kontrolovaná osoba v Německu nepřijme německou NAI navržené opatření, až poté veřejně vydává nejvyšší auditní instituce kritické zprávy o učiněných zjištěních.²⁷¹

V minulosti mohl Nejvyšší účetní kontrolní úřad při zjištění nesrovnalosti učinit oznámení příslušnému úřadu, který měl pak tři měsíce na zjednání nápravy, či se měl dohodnout s NÚKÚ na jiném řešení. Nedošlo-li k dohodě, věc se řešila na vládě, a pokud ani tam nedošlo ke shodě, měl o celé záležitosti definitivně rozhodnout Parlament.²⁷²

Z uvedeného vyplývá, že kontrolní závěry srovnatelné se závaznými rozsudky, jako jedna z variant obsažená v mezinárodních standardech, jež má za cíl posílit význam kontrolních závěrů, u nás v minulosti nikdy nebyla a její přijetí do našeho

²⁶⁸ Viz usnesení Ústavního soudu z 16. ledna 2001, sp. zn. II. ÚS 451/2000.

²⁶⁹ Srov. náleží Ústavního soudu z 2. února 2016, sp. zn. Pl. ÚS 14/15, publikován pod č. 87/2016 Sb.

²⁷⁰ Viz podkapitola 4.2.1 Lidská deklarace.

²⁷¹ K právním úpravám obou nejvyšších auditních institucí srov. podkapitoly 4.3.2 Nejvyšší auditní instituce ve Spolkové republice Německo a 4.3.3 Nejvyšší auditní instituce v Polsku.

²⁷² Viz podkapitola 2.2 Nejvyšší auditní instituce mezi léty 1919 až 1951.

právního řádu by si vyžádalo velké množství legislativních změn s nejistým výsledkem funkčnosti celého systému. Avšak druhá varianta, která by umožnila NKÚ požadovat po příslušném orgánu přijetí odpovědnosti za zjištěné nesrovnalosti, už v minulosti byla součástí našeho právního řádu a její opětovné zavedení se jeví být méně komplikované a více vyhovující našemu právnímu systému.

Pravomoc, kterou disponuje NKÚ už dnes, je udělování pokut fyzickým osobám za neposkytnutí součinnosti. Skutečnost, že NKÚ nemůže totéž učinit vůči samotné kontrolované osobě, nemá opodstatnění. Přímý předchůdce NKÚ, NKÚ ČR, takovou pravomoc měl. Samotná pokuta by neměla finanční význam ve vztahu ke státnímu rozpočtu, jelikož státní instituce jsou financované ze státního rozpočtu a pokuty jsou také příjmem státního rozpočtu. Případné udělení pokuty by však mělo jasný signalizační význam upozorňující na postup, jenž odporuje principu dobré správy.

Nejvyšší kontrolní úřad má povinnost zasílat kontrolní závěry, výroční zprávu NKÚ a plán kontrolní činnosti vládě, Poslanecké sněmovně a Senátu a přijímá od nich podněty na provedení kontroly. Je zvláštní, že ačkoliv prezident republiky jmenuje prezidenta i viceprezidenta NKÚ, přijímá jejich rezignace, či je odvolává, není uveden mezi institucemi, jež mohou dát podnět na provedení kontroly, kterým by se následně zabývalo kolegium NKÚ. Navíc vzhledem k postavení prezidenta republiky v ústavním systému bych považoval za vhodné, aby se i jemu zasílaly kontrolní závěry, výroční zpráva NKÚ a plán kontrolní činnosti. Ostatně posílení vzájemné spolupráce mezi ústavními institucemi je jeden z nástrojů efektivnějšího fungování státu.

Poslední návrh se týká posílení institucionální nezávislosti NKÚ. Nejvyšší kontrolní úřad má vlastní rozpočtovou kapitolu a předkládá návrh svého rozpočtu rozpočtovému výboru Poslanecké sněmovny. Pokud jsou ale navržené výdaje vyšší, než byly v minulém roce a rozpočtový výbor nepřijme žádné rozhodnutí, pak vyšší výdaje podléhají schválení Ministerstva financí. Domnívám se, že Ministerstvo financí jako orgán moci výkonné, u kterého NKÚ běžně provádí své audity, by nemělo mít žádný podíl na rozhodování o rozpočtu NKÚ. I v mezinárodních standardech se doporučuje upustit od exekutivou prováděné kontroly, či řízení přístupu k veřejným zdrojům,

zde by měl být Parlament nezastupitelný.²⁷³ Změnou by došlo k posílení finanční nezávislosti NKÚ na moci výkonné.

²⁷³ Srov. podkapitola 4.2.1 Linská deklarace, druhá část a podkapitola 4.2.2 Mexická deklarace, osmá zásada.

Závěr

Úkolem nejvyšší auditní instituce je prověřovat orgány veřejné moci, a to zda nakládají s veřejnými zdroji v souladu s právními předpisy, účelně, hospodárně a efektivně. O kontrolních zjištěních poskytuje věcné a nestranné informace reprezentantům veřejné moci a prostřednictvím zveřejnění i široké veřejnosti. Nejvyšší kontrolní úřad se podílí také na zkvalitňování finančního řízení. Přispívá tak ke stabilitě a příznivému vývoji státu, proto je důležité, aby byl vytvořen kvalitní právní rámec poskytující nejvyšší auditní instituci dostatek kompetencí k naplňování svých cílů.

Na začátku této práce bylo potřeba určit vztah mezi pojmem „kontrola“, jenž se užíval historicky i v současném právu k popisu činnosti Úřadu, a mezi pojmem „audit“, který používá mezinárodní právo, pod jehož vlivem se tak rozšiřuje užívání pojmu do stále více oblastí. Navíc pojem audit obsahují i mezinárodními standardy INTOSAI. Audit v užším smyslu znamená ověřování účetních výkazů. Kdežto audit v širším smyslu lze brát jako synonymum ke kontrole a popisovat jím tak činnosti NKÚ. Naopak lze uvést, že činnost Nejvyššího kontrolního úřadu je jen jedním ze spektra podmnožiny spadající pod pojmy kontrola a audit.

Nejvyšší kontrolní úřad není jedinou institucí, která se zabývá kontrolou veřejné správy, vzhledem k jejímu rozsahu by to ani nebylo možné. Navíc NKÚ nemá všeobecnou působnost a při své činnosti používá jen některé atributy kontroly. V předkládané práci jsem komplexně zmapoval atributy kontroly, které se při auditu veřejného sektoru uplatňují, a dále jsem podrobně popsal jednotlivé nositele kontroly veřejné správy, jimiž jsou vedle NKÚ správní orgány, Parlament, soudy, veřejný ochránce práv a okrajově také soukromé fyzické a právnické osoby podílející se na kontrole prostřednictvím individuálních a kolektivních podání. Účelem bylo zařazení Nejvyššího kontrolního úřadu do systému kontroly veřejné správy a zdůraznění různosti atributů, prostřednictvím nichž lze kontrolu veřejné správy provádět.

V další části jsem popsal historii nejvyšší auditní instituce sahající až do druhé poloviny 18. století, v němž vznikla Dvorská účetní komora. Následně prošla kontrolní instituce značným vývojem a v období totalitního režimu (1948–1989) dokonce přestala na exekutivě nezávislá nejvyšší auditní instituce existovat (vyjma krátkého období

na konci 60. let 20. století), čímž došlo k diskontinuitě právního vývoje nejvyšší auditní instituce u nás. V roce 1989 přinesla sametová revoluce změnu režimu a s tím související změnu velkého množství právních předpisů včetně těch, které upravovaly kontrolní orgán. Zásadní změny skončily v roce 1993 přijetím zákona o Nejvyšším kontrolním úřadu. Od té doby prošel zákon 22 novelami, ale ke sladění současného zákon s ústavním vymezením NKÚ ve věcech organizace Úřadu nedošlo, stejně jako v případě působnosti NKÚ stanovené v článku 97 odst. 1 Ústavy a § 3 NKÚZ, jež se od sebe také liší.

Porovná-li současné kompetence NKÚ s kontrolními institucemi, které u nás působily v minulosti, pak musím konstatovat, že například za první republiky nekončila kontrolní činnost zveřejněním provedených zjištění. V případě nesrovnalostí kontrolní instituce učinila oznámení příslušnému úřadu, který měl pak tři měsíce na zjednání nápravy, či se měl dohodnout na jiném řešení. Nedošlo-li k dohodě, věc se řešila na vládě, a pokud ani tam nedošlo ke shodě, měl o celé záležitosti definitivně rozhodnout Parlament. Došel jsem tak k zajímavému poznatku, že i v minulosti měla nejvyšší auditní instituce v některých atributech více kompetencí, než je tomu dnes.

V současnosti je nastolen trend směřující k posílení postavení naší nejvyšší auditní instituce. Snahy o rozšíření kompetencí NKÚ mají sice svůj základ v mezinárodních standardech INTOSAI, ale jak je uvedeno v předkládané práci, většinou se nejedná o úpravy, které by naše právní předpisy v minulosti neznaly.

Pro účely podnětů k legislativním změnám jsou v rigorózní práci dopodrobna rozebrané Mezinárodní standardy INTOSAI, které mají sloužit zákonodárci, jako vodítko při tvorbě legislativy. Například v Lidské deklaraci je požadavek, aby kontrolní závěry nejvyšší auditní instituce měly buď sílu závazných rozsudků, nebo aby místo toho mohly NAI požadovat na základě provedené kontroly po příslušném orgánu přijetí odpovědnosti za zjištěné nesrovnalosti.

Pro komparaci české právní úpravy se zahraničními legislativami jsem vybral rakouskou, německou, polskou a slovenskou auditní instituci. Jedná se o sousední země České republiky, ve kterých je obdobný právní systém jako u nás a zároveň se od sebe právní úpravy NAI podstatně liší. Zjistil jsem, že ve všech těchto státech jsou NAI oprávněny kontrolovat hospodaření obcí, na rozdíl od Nejvyššího kontrolního

úřadu, a to nejen z hlediska zákonnosti, ale i hospodárnosti. Zároveň mají pravomoc kontrolovat obchodní společnosti, ve kterých mají nadpoloviční majetkovou účast veřejné instituce. V případě Slovenska není stanovena hranice, od které lze provádět kontrolu obchodní společnosti, ale v praxi slovenská auditní instituce prověřuje jen společnosti s nadpoloviční majetkovou účastí veřejné instituce.

Dostatečně zevrubné popsání současné legislativy, rozbor minulých právních úprav, uvedení mezinárodních standardů vztahujících se k činnosti nejvyšší auditní instituce a porovnání české právní úpravy se zahraničními mi poskytly dostatečně širokou pramennou základnu pro navržení legislativních změn, které by obstály jak při mezinárodním srovnání, tak z hlediska historických souvislostí.

Nejvyšší kontrolní úřad, je organizován kolegiálně přesto, že prizmatem Ústavy by mělo jít spíše o orgán monokratický. Z uvedených rozborů vyplynulo, že není důvod měnit organizační strukturu NKÚ, neboť je historicky opodstatněná. V zahraničních úpravách jsou běžné oba modely organizace a v mezinárodních standardech je jen požadavek v případě monokraticky strukturované auditní instituce, aby byly přijaty dostatečné ústavní záruky nezávislosti jejich nejvyšších představitelů. Ústava by se tak musela měnit v obou případech. Legislativně je jednodušší a vhodnější z hlediska zažité praxe, aby se část Ústavy věnující se vedení Úřadu rozšířila o další členy nejvyššího orgánu NKÚ, čímž by se sladila ústavní a zákonná úprava z hlediska organizace NKÚ.

Kontrolní působnost Nejvyššího kontrolního úřadu a snahy o její rozšíření na obchodní společnosti s majetkovou účastí veřejných institucí a na územně samosprávné celky jsou společensky poměrně reflektovány a věnuje se jim celá podkapitola rigorózní práce. Již za první republiky mohl Nejvyšší účetní kontrolní úřad prověřovat hospodaření zemských a okresních úřadů. Požadavek na rozšíření působnosti plyne i z mezinárodních standardů a všechny okolní státy takovou úpravu mají. Legislativní návrhy rozšiřující kontrolní působnost NKÚ byly Poslaneckou sněmovnou zpravidla přijaty, avšak v Senátu se je zatím nedaří prosadit přesto, že úprava má vést k větší transparentnosti ve veřejné sféře.

Naopak diskuze nad pravomocemi Nejvyššího kontrolního úřadu se nevedou prakticky vůbec. Kontrolní závěry mají jen signalizační, či upozorňující a doporučující, případně informativní charakter a mohou být použity jako podklady pro rozhodovací

činnost jiného státního orgánu, jak konstatoval i Ústavní soud. Zároveň však není vyloučena možná změna do budoucna. Z provedených rozborů uvedených v předkládané práci vyplynulo, že kontrolní závěry s právní silou srovnatelnou se závaznými rozsudky u nás v minulosti nikdy nebyly zavedeny. Tato implementace do právního řádu by si vyžádala velké množství legislativních změn s nejistým výsledkem funkčnosti celého systému. Avšak druhá (alternativní) varianta dle mezinárodních standardů, která by umožnila NKÚ požadovat po příslušném orgánu přijetí odpovědnosti za zjištěné nesrovnalosti, už v minulosti byla součástí našeho právního řádu a dle mého názoru by její opětovné zavedení bylo méně komplikované a více by vyhovovalo našemu právnímu systému.

Cílem předkládané rigorózní práce bylo vytvořit legislativní podnět, který by upravoval nejen kontrolní působnost Nejvyššího kontrolního úřadu, ale také pravomoci, organizaci a postavení NKÚ ve shodě s nastalým vývojem, jenž směřuje k posílení postavení nejvyšší auditní instituce z důvodů dosažení větší míry transparentnosti ve veřejné sféře a ozdravení veřejných financí. Naplněním cíle rigorózní práce jsem vytvořil komplexní podnět k úpravě současné legislativy, jenž by měl přispět k širší věcné diskuzi, která by tak nebyla omezena „jen“ na kontrolní působnost Nejvyššího kontrolního úřadu.

Seznam zkratk

EUROSAI	Evropská organizace nejvyšších auditních institucí
INTOSAI	Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí
NAI	nejvyšší auditní instituce
NKK	Nejvyšší kontrolní komora Polské republiky
NKÚ, Úřad	Nejvyšší kontrolní úřad
NKÚZ	zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu
NKÚ ČR	Nejvyšší kontrolní úřad České republiky
NKÚ SR	Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky
NÚD	Spolkový účetní dvůr Spolkové republiky Německo
NÚKÚ	Nejvyšší účetní kontrolní úřad
NÚKÚZ	zákon č. 175/1919 Sb., o zřízení a působnosti Nejvyššího účetního kontrolního úřadu
RÚD	Účetní dvůr Rakouské republiky

Seznam použité literatury a pramenů

Literatura

BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H., BOHÁČ, R., NOVOTNÝ, P., KOHAJDA, M. a VONDRÁČKOVÁ, P. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

BALOUN, V. K ekonomickým příčinám korupce: popis jevu a definice. *Kriminalistika*, 1999, č. 4. ISSN 1210-9150.

BÁRTEK, V., ZEMANOVÁ, M. Nejvyšší účetní kontrolní úřad ČSR. *Kontrola*, 1991, č. 2. ISSN 0322-9505.

FILIP, J. *Ústava České republiky: komentář*. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-814-7.

FILIP, J., SVATONĚ, J. *Státověda*. 5. Vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-685-1.

GADASOVÁ, D., POLIÁN, M., *Správní právo: obecná část – právní základ veřejné správy*. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého, 2000. ISBN 80-244-0125-8.

GERLOCH, A., HŘEBEJK, J., ZOUBEK, V. *Ústavní systém České republiky*. 5. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-423-7.

GERLOCH, A., TRYZNA, J. O postavení Nejvyššího kontrolního úřadu v soustavě státních orgánů a ke změně jeho kompetencí. *Správní právo*, 2014, č. 5. ISSN 0139-6005.

HÁCHA, E., HOETZEL, J., WEYR, F., LAŠTOVKA, K. *Slovník veřejného práva československého*. Reprint původního vydání z roku 1932. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. ISBN 80-902752-6-5.

HENDRYCH, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 8. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7179-254-3.

HENDRYCH, D. a kol. *Správní věda – Teorie veřejné správy*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-561-0.

HINDLS, R., HOLMAN, R., HRONOVÁ, S. a kol. *Ekonomický slovník*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 8071798193.

KINCL, J. *Dicta et regulae iuris aneb Právnícké mudrosloví latinské*. Upravil Michal Skřejpek. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2012. ISBN 978-80-7380-383-4.

- KLÍMA, K. *Komentář k Ústavě a Listině*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-140-3.
- KOERNER, E. Kontrola hospodářství státního. *Obzor národohospodářský*, 1923, ročník 28.
- KOŘÍNKOVÁ, K. Demokratická společnosti a nezávislý kontrolní úřad. *Právní rádce*, 1993, č. 7. ISSN 1210-4817.
- KOŘÍNKOVÁ, K. Poslání kontroly v nových podmínkách. *Kontrola*, 1991, č. 1. ISSN 0322-9505.
- KUKLÍK, J. *Vývoj Československého práva 1945–1989*. 1. Vydání. Praha: Linde, 2009. ISBN 978-80-7201-741-6.
- MALÝ, K. a kol. *Dějiny českého a československého práva do roku 1945*. 4. vydání. Praha: Leges, 2010. ISBN 978-80-87212-39-4.
- MARKOVÁ, H., BOHÁČ, R. *Rozpočtové právo*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-598-8.
- MIKULE, V. Nejvyšší kontrolní úřad ponovu. *Správní právo*, 1993, č. 3. ISSN 0139-6005.
- NĚMEC, B. *Ottův slovník naučný nové doby: dodatky k velikému Ottovu slovníku naučnému*. Díl 3. Svazek 2, (Konkurs – Majo). Fotoreprint. Praha: Paseka, 2001. ISBN 80-7185-057-8.
- NĚMEC, J., OCHRANA, F., PAVEL, J., ŠAGÁT, V. *Kontrola ve veřejné správě*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-558-8.
- PAVLÍČEK, V. a kol. *Ústavní právo a státověda, II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 2. vydání. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-084-0.
- POUPEROVÁ, O. Německý Spolkový účetní dvůr. *Správní právo*, 2011, č. 3. ISSN 0139-6005.
- POUPEROVÁ, O. Účetní dvůr Spolkové republiky Rakousko. *Správní právo*, 2009, č. 7–8. ISSN 0139-6005.
- POUPEROVÁ, O., FOLTÝNOVÁ, R. Nejvyšší kontrolní komora Polské republiky. *Správní právo*, 2012, č. 4. ISSN 0139-6005.
- PRAŽÁK, J. *Rakouské právo veřejné*. 2. vydání. Praha: Jednota právnická, 1902.
- PRŮCHA, P. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. Brno: Doplněk, 2012. ISBN 978-80-7239-281-0.

- RYCHETSKÝ, P. *Ústava České republiky: Ústavní zákon o bezpečnosti České republiky: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-809-3.
- SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4.
- SLÁDEČEK, V. *Obecné správní právo*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-002-8.
- SLÁDEČEK, V. *Ústava České republiky: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-590-9.
- SOLOVJEVOVÁ, A. Podobnost čistě náhodná? *Kontrola*, 1991, č. 9–10. ISSN 0322-9505.
- WINTR, J. *Principy českého ústavního práva*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-564-7.
- ZLATOHLÁVKOVÁ, I. K Linské deklaraci. *Kontrola*, 1992, č. 3. ISSN 0322-9505.
- ŽÁK, M. *Velká ekonomická encyklopedie*. 2. vydání. Praha: Linde, 2002. ISBN 80-7201-381-5.

Judikatura

- Nález Ústavního soudu z 18. října 1995, sp. zn. Pl. ÚS 26/94, publikován pod č. 296/1995 Sb.
- Nález Ústavního soudu z 23. listopadu 1999, sp. zn. Pl. ÚS 28/98, publikován pod č. 2/2000 Sb.
- Rozsudek Městského soudu v Praze z 1. listopadu 2000, sp. zn. 28 Ca 38/2000.
- Usnesení Ústavního soudu z 16. ledna 2001, sp. zn. II. ÚS 451/2000.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu z 19. září 2007, sp. zn. 9 Aps 1/2007, publikován pod č. 1382/2007 Sb. NSS.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu z 5. června 2008, sp. zn. 9 Aps 3/2008.
- Nález Ústavního soudu z 25. ledna 2011, sp. zn. Pl. ÚS 15/10, publikován pod č. 39/2011 Sb.
- Rozsudek Městského soudu v Praze ze 14. března 2012, sp. zn. 9 A 9/2011.
- Rozsudek Městského soudu v Praze ze 14. listopadu 2012, sp. zn. 11 A 138/2010.
- Usnesení Nejvyššího soudu z 26. června 2013, sp. zn. 5 Tdo 288/2013.

Nález Ústavního soudu z 2. února 2016, sp. zn. Pl. ÚS 14/15, publikován pod č. 87/2016 Sb.

Právní předpisy

Zákon č. 37/1918 Sb., o prozatímní ústavě.

Zákon č. 175/1919 Sb., o zřízení a působnosti nejvyššího účetního kontrolního úřadu.

Zákon č. 121/1920 Sb., kterým se uvozuje ústavní listina Československé republiky.

Zákon č. 301/1921 Sb., kterým se zřizuje úsporná parlamentní komise.

Vládní nařízení č. 206/1924 Sb., kterým se provádí zákon o úpravě hospodaření ve státních závodech, ústavech a zařízeních, jež povahou nemají plniti úkoly správní.

Zákon č. 125/1927 Sb., o organizaci politické správy.

Zákon č. 205/1932 Sb., o zřízení parlamentní úsporné a kontrolní komise.

Zákon č. 327/1938 Sb., o zřízení parlamentního úsporného a kontrolního výboru.

Zákon č. 244/1946 Sb., o parlamentní a úsporné komisi.

Ústavní zákon č. 150/1948 Sb., Ústava Československé republiky.

Zákon č. 195/1949 Sb., o jednacím řádu Národního shromáždění.

Vládní nařízení č. 73/1951 Sb., kterým se zřizuje ministerstvo státní kontroly.

Zákon č. 56/1961 Sb., o zřízení Ústředního úřadu státní kontroly a statistiky.

Zákon č. 23/1963 Sb., o lidové kontrole a o národohospodářské evidenci.

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

Zákonné opatření předsednictva Národního shromáždění č. 1/1967 Sb., o změnách v organizaci a působnosti některých ústředních orgánů.

Zákon č. 70/1967 Sb., o komisích lidové kontroly.

Ústavní zákon č. 143/1968 Sb., o československé federaci.

Zákon č. 7/1969 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České socialistické republiky.

Ústavní zákon č. 125/1970 Sb., kterým se mění a doplňuje ústavní zákon č. 143/1968 Sb., o československé federaci.

Zákon č. 103/1971 Sb., o lidové kontrole.

Zákon č. 116/1971 Sb., o výborech a komisích lidové kontroly.

Zákon č. 288/1990 Sb., o opatřeních v soustavě ústředních orgánů státní správy České republiky.

Ústavní zákon č. 296/1990 Sb., o změnách v soustavě federálních ústředních orgánů státní správy, v jejichž čele stojí člen vlády České a Slovenské Federativní Republiky.

Zákon č. 297/1990 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 194/1988 Sb., o působnosti federálních ústředních orgánů státní správy.

Ústavní zákon č. 481/1991 Sb., kterým se zřizuje Nejvyšší kontrolní úřad České republiky.

Zákon č. 61/1992 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadě České republiky.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu.

Zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu.

Zákon č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů.

Zákon č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

Vyhláška č. 323/2002 Sb., Ministerstva financí o rozpočtové skladbě.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

Zákon č. 255/2012 Sb., kontrolní řád.

Elektronické zdroje

About us [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 1. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/about-us.html>>.

BEN-GERA, M. *Funkce a organizace úřadu vlády* [online]. SIGMA, 2004 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.vlada.cz/assets/pro-skoly/materialy/vlada/SIGMA_Funkce-a-organizace-uradu-vlady.pdf>.

BOUDA, P., BOUDAL, J., FADRŇÝ, M. *Veřejná kontrola obchodních společností s majetkovou účastí státu a samospráv* [online]. Brno: Ekologický právní servis, 2011 [cit. 11. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.rekonstrukcestatu.cz/publikace/2011_eps_analyza_nku.pdf>.

CUPALOVÁ, M., KAVĚNA, M. *Odpovědnost nejvyšších kontrolních institucí vůči parlamentům ve vybraných státech Evropské unie a srovnání s Českou republikou* [online]. Parlamentní institut, září 2011 [cit. 10. 3. 2016]. Dostupné na <www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=60592>.

Český překlad Mexické deklarace o nezávislosti nejvyšších auditních institucí [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/assets/urad/mexicka-deklarace-o-nezavislosti-nejvyssich-auditnich-instituci.pdf>>.

Český překlad Lidské deklarace [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/assets/urad/lidska-deklarace.pdf>>.

ČTK. *Senát neschválil rozšíření pravomocí NKÚ, chce kontroly redukovat* [online]. Epravo.cz, 26. 5. 2016 [cit. 10. 6. 2016]. Dostupné na <<http://www.epravo.cz/zpravodajstvi/senat-neschvalil-rozsireni-pravomoci-nku-chce-kontroly-redukovat-101633.html>>.

DOLEŽALOVÁ, A. *Karel Engliš - reformátor rozpočtové a daňové politiky první republiky, 2. část* [online]. Daňový expert, říjen 2013 [cit. 18. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43247v54428-karel-englis-reformator-rozpocetove-a-danove-politiky-prvni/>>.

Důvodová zpráva k návrhu zákona č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu [online]. Beck-online, 2016 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mjzhezv6mjwgywtema>>.

Etický kodex NKÚ [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/downloads/zakladni-dokumenty/eticky-kodex-nku.pdf>>.

EUROSAI [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 1. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/regional-working-groups/eurosai.html>>.

General [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/documents/intosai/general.html>>.

GLASER, M. *František: Kdo platí za korupci?* [online]. Česká sekce Vatikánského rozhlasu, 16. 6. 2014 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.radiovaticana.cz/clanek_print.php4?id=20400>.

Historie kontroly v našich zemích [online], Nejvyšší kontrolní úřad, aktualizováno 17. 9. 2012 [cit. 1. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/urad/historie-kontroly-v-nasich-zemich-id1035/>>.

Informace a argumenty k rozšíření pravomocí NKÚ [online]. Rekonstrukce státu [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.rekonstrukcestatu.cz/cs/rozsireni-kontrolnich-pravomoci-nku#fakta-a-argumenty>>.

International Board of Auditors for NATO [online]. NATO, aktualizováno 9. 10. 2015 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.nato.int/cps/en/natohq/topics_55937.htm?selectedLocale=en>.

ISSAI Executive Summaries [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>>.

ISSAI 1 – The Lima Declaration [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>>.

ISSAI 10 – The Mexico Declaration on SAI Independence [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-10-the-mexico-declaration-on-sai-independence-eger.html>>.

ISSAI 30 – Code of Ethics [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 5. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>>.

Kontaktní výbor [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, aktualizováno 2. 3. 2016 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/kontaktni-vybor-id1499/>>.

Kontrolní standardy NKÚ [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, aktualizováno 11. 4. 2016 [cit. 28. 6. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/cz/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-id8202/>>.

Legislativní pravidla vlády [online]. Vláda České republiky, 3. 2. 2016 [cit. 9. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.vlada.cz/cz/ppov/lrv/dokumenty/legislativni-pravidla-vlady-91209/>>.

Mezinárodní rada auditorů NATO [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, aktualizováno 2. 3. 2016 [cit. 3. 3. 2016]. <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/mezinarodni-rada-auditoru-nato-id1501/>>.

Mezinárodní vztahy [online]. Nejvyšší kontrolní úřad [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.nku.cz/cz/mezinarodni/mezinarodni-vztahy.htm>>.

O kontaktním výboru [online]. Kontaktní výbor [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.eca.europa.eu/sites/cc/cs/Pages/About.aspx>>.

O V4 [online]. Visegrad Group, 2015 [cit. 3. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.visegradgroup.eu/cz>>.

Organisation [online]. INTOSAI, 2006 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <<http://www.intosai.org/about-us/organisation.html>>.

Organizační struktura NKÚ SR [online], Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky [cit. 10. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.nku.gov.sk/organizacny-poriadok-nku-sr>>.

Právní postavení, pravomoci a působnost NKÚ SR [online]. Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky [cit. 11. 3. 2016]. Dostupné na <<https://www.nku.gov.sk/pravne-postavenie-pravomoci-a-posobnost-nku-sr>>.

Rozšíření kontrolních pravomocí NKÚ [online]. Rekonstrukce státu [cit. 24. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.rekonstrukcestatu.cz/cs/rozsireni-kontrolnich-pravomoci-nku>>.

Senát odmítl rozšíření pravomocí NKÚ – vadily mu duplicitní kontroly [online]. Česká televize, aktualizováno 26. 5. 2016 [cit. 24. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1797692-senat-odmitl-rozsireni-pravomoci-nku-vadily-mu-duplicitni-kontroly>>.

Sněmovní tisk 43 Novela ústav. zák. – Ústava ČR [online]. Poslanecká sněmovna PČR, 24. 8. 2016 [cit. 24. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=43>>.

Sněmovní tisk 43/0, část č. 1/4 Novela ústav. zák. – Ústava ČR [online]. Poslanecká sněmovna PČR, [cit. 29. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=43&CT1=0>>.

Sněmovní tisk 128 Zákon o Nejvyšším kontrolním úřadu [online], Poslanecká sněmovna PČR [cit. 29. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=1&t=128>>.

Sněmovní tisk 610 Novela z. o Nejvyšším kontrolním úřadu [online]. Poslanecká sněmovna PČR [cit. 24. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=610>>.

Sněmovní tisk 610/0, část č. 1/4 Novela zákona o Nejvyšším kontrolním úřadu [online]. Poslanecká sněmovna PČR, [cit. 30. 8. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=610&CT1=0>>.

Sněmovní tisk 971/0 Vládní návrh zákona o České národní bance – EU [online]. Poslanecká sněmovna PČR [cit. 9. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=3&CT=971&CT1=0>>.

The Lima Declaration [online]. INTOSAI, 1998 [cit. 4. 3. 2016]. Dostupné na <http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf>.

Usnesení PS č. 24 [online]. Poslanecká sněmovna PČR, 4. 12. 2013 [cit. 9. 5. 2016]. Dostupné na <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=77806>>.

Ústava slovenskej republiky [online], Nejvyšší kontrolní úřad Slovenské republiky [cit. 10. 3. 2016]. Dostupné na <https://www.nku.gov.sk/pravne-predpisy/-/document_library_display/0fLs/view/163698>.

Who we are [online]. EUROCONTROL, 2016 [cit. 3. 3. 2016]. <<https://www.eurocontrol.int/articles/who-we-are>>.

Základní principy auditu výkonnosti [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, duben 2016 [cit. 6. 7. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/assets/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-2016-300.pdf>>.

Základní principy finančního auditu [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, duben 2016 [cit. 5. 7. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/assets/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-2016-200.pdf>>.

Základní principy kontroly veřejného sektoru [online]. Nejvyšší kontrolní úřad, duben 2016 [cit. 5. 7. 2016]. Dostupné na <<http://web1.nku.cz/assets/publikace/zakladni/kontrolni-standardy-nku-2016-100.pdf>>.

Abstrakt

Předkládaná rigorózní práce (práce) pojednává o právní úpravě nejvyšší auditní instituce na našem území. Úkolem Nejvyššího kontrolního úřadu je prověřovat orgány veřejné moci, zda nakládají s veřejnými zdroji (v souladu s právními předpisy) účelně, hospodárně a efektivně. Výsledkem činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu jsou tzv. kontrolní závěry. Vzhledem k tomu, že NKÚ není nadán exekutivními pravomocemi, nevedou výsledky jeho činnosti ke zjednání nápravy přímo. Nejvyšší kontrolní úřad poskytuje především zpětnou vazbu o hospodaření státních institucí Parlamentu České republiky, vládě, kontrolované osobě a s ohledem na skutečnost, že se kontrolní závěry zveřejňují tak i široké veřejnosti. Přispívá svou činností ke stabilitě a příznivému vývoji státu, proto je důležité, aby byl vytvořen kvalitní právní rámec poskytující nejvyšší auditní instituci dostatek kompetencí a pravomocí k řádnému naplňování svých cílů.

Na začátku se zabývám zařazením Nejvyššího kontrolního úřadu do systému kontrol veřejné správy. Dalšími subjekty podílejícími se na kontrole veřejné moci jsou správní orgány, Parlament, soudy, veřejný ochránce práv (ombudsman) a okrajově také soukromé fyzické a právnické osoby, jež se na kontrole podílejí prostřednictvím individuálních a kolektivních podání.

V další (druhé) části podrobně popisují vývoj právní úpravy nejvyšší auditní instituce na našem území od vzniku prvního auditního orgánu, Dvorské účetní komory, až do současnosti. Následuje zevrubný rozbor aktuální legislativy zabývající se činností NKÚ včetně analýzy vzájemných vztahů s dalšími ústavními orgány: Poslaneckou sněmovnou, Senátem, prezidentem republiky, vládou a Českou národní bankou. Čtvrtá kapitola se zabývá mezinárodními dokumenty: Limskou deklarací, Mexickou deklarací a Etickým kodexem, které obsahují mezinárodní standardy, jež mají sloužit zákonodárci jako vodítko při tvorbě kvalitnější legislativy v oblasti auditu veřejných institucí. Následně popisují úpravy v okolních státech (Německo, Polsko, Rakousko a Slovensko), které porovnávám s naší právní úpravou.

Cílem mé práce bylo vytvoření široké pramenné základny pro legislativní podněty, které by obstály jak při mezinárodním srovnání, tak z hlediska historických

souvislostí. Nakonec uvádím komplexní návrh legislativních změn, který by přesněji upravoval vztah mezi zákonem o NKÚ a Ústavou, organizaci, působnost, pravomoc a postavení Úřadu, a snažím se o nalezení výstižnějšího názvu české nejvyšší auditní instituce.

Abstract

This rigorous thesis (thesis) deals with a legal regulation of the supreme audit institution on our territory. The task of the Supreme Audit Office is to verify whether the public authorities (the bodies executing public authority) manage public resources in accordance with the legal regulation and adequately, economically and effectively. The results of the activities of the Supreme Audit Office are the so-called audit conclusions. In view of the fact that the Supreme Audit Office has not been endowed with executive powers, these results of its activities do not lead directly to remedial action. The Supreme Audit Office provides chiefly feedback on the management of the state authorities to the Parliament of the Czech Republic, government, controlled person or body and also to general public since the audit conclusions are published. By way of its activities it contributes to stability and positive development of the state, therefore it is important to establish a suitable legal framework enabling the supreme audit institution to be endowed with sufficient competence and powers for proper fulfilling its goals.

At the beginning of my thesis I am concerned with a classification of the Supreme Audit Office into the system of the control of public administration. Other bodies participating in the control of public authority are public bodies, Parliament, courts, Public defender of rights (ombudsman) and, marginally, also individuals and legal persons, which take part in the control through individual and collective submissions.

In the next (second) part I describe in detail a development of the legal regulation of the supreme audit institution on our territory since the establishment of the first audit institution, the Court Accounting Chamber, until now. Then the thesis follows with thorough analysis of the current legislation regarding the activities of the Supreme Audit Office, including the analysis of mutual relationships with other constitutional bodies: the Chamber of Deputies, Senate, president of the republic, government and Czech National Bank. The four chapter deals with international documents: Lima declaration, Mexico declaration and Code of Ethics that contains international standards that are supposed to be a guidance for a legislator in the course

of better (-quality) law-making in the field of auditing of public institutions. Then, I analyse legislations in the neighbouring states (Germany, Poland, Austria and Slovakia) and compare them with our national legislation.

The goal of my thesis was to create a wide basis of sources for legislative initiatives, which shall succeed in the international comparison as well as with respect to the historical context. Finally, I present a complex proposal of legislative changes that shall regulate more precisely the relationship between the Act on the Supreme Audit Office and the Constitution, organization, competence, powers and position of the Office, and I try to find more accurate designation of the Czech supreme audit institution.

Název práce v anglickém jazyce: Auditing of the Supreme Audit Office de lege ferenda

Klíčová slova: kontrola, veřejná správa, nejvyšší auditní instituce

Keywords: auditing, public administration, supreme audit institution