



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **Ing. M. M.**, zast. JUDr. Pavlem Ondrou, advokátem se sídlem Tylovo nám. 699/1, Praha 2, proti žalované: **Rada pro veřejný dohled nad auditem**, se sídlem Rašínovo nábřeží 390/42, Praha 2, proti rozhodnutí žalované ze dne 14. 8. 2013, čj. RVDA-186/2013, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 6. 2014, čj. 11 Ad 18/2013-32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kárná komise Komory auditorů ČR (dále jen správní orgán I. stupně) uznala rozhodnutím ze dne 27. 5. 2013, čj. 897/DK02/2013/Ci, na základě návrhu dozorčí komise Komory auditorů ČR kárně obviněnou žalobkyni vinnou z porušení § 18 a 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a podle § 25 odst. 1 písm. c) zákona o auditorech jí uložila pokutu ve výši 10 000 Kč a dále náhradu nákladů řízení ve výši paušální částky 1000 Kč. Porušení se měla žalobkyně dopustit tím, že nevedla dostatečný spis auditora, nepostupovala v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy (ISA) a s auditorskými standardy a směrnicemi vydanými Komorou auditorů ČR (dále jen

„komora“), a to u dvou kontrolovaných spisů klientů, kteří žádali o nepovinný audit účetní závěrky v období 2010 a 2011.

[2] Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně žalovaná zamítla a předchozí rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrdila rozhodnutím označeným v záhlaví.

[3] Proti rozhodnutí žalované podala žalobkyně rozsáhlou žalobu k městskému soudu. Městský soud žalobu zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. V odůvodnění napadeného rozsudku se městský soud neztotožnil s argumentací žalobkyně, že zákon o auditech upravuje toliko oblast provádění povinných auditů a nemůže regulovat nepovinné ověřování účetních závěrek. Ustanovení § 2 písm. b) zákona o auditech vymezuje auditorskou činnost, která je širším pojmem oproti pojmu „povinný audit“, který je vymezen v § 2 písm. a) téhož zákona. Městský soud dále vycházel z § 18 zákona o auditorech, podle něhož jsou auditoři povinni při provádění auditorské činnosti postupovat v souladu s mezinárodními auditorskými standardy podle práva EU a auditorskými standardy vydanými komorou, a dále z § 24 téhož zákona, dle kterého auditoři podléhají systému kontroly kvality.

[4] Zákon o auditorech se vztahuje nejen na auditory, ale i na existující či vytvořené orgány (komoru, Radu), na auditované účetní jednotky a další subjekty. Podle aktuální právní úpravy je jednoznačné, kdo může provádět audit. U ostatních auditorských činností je dle názoru městského soudu nutno vycházet z toho, že auditoři a auditorské společnosti jsou ve značné míře těmi subjekty, které jsou klienty najímány tehdy, pokud má být snížena neurčitost příjemce jakékoli ekonomické informace. Pak městský soud popsal pojem ověřovací zakázka a za jakých podmínek je auditor oprávněn takovou zakázku přijmout.

[5] K pochybnosti žalobkyně o pravomoci komory a její kárné komise postihovat auditory v případech tzv. nepovinných auditů, resp. k údajné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalované v této otázce, městský soud uvedl, že s touto argumentací žalobkyně se podrobně, dostatečně určitým a srozumitelným způsobem vypořádal již správní orgán I. stupně na s. 9 a 10 svého rozhodnutí. Žalovaná se otázkou zabývala na s. 6 napadeného rozhodnutí sice stručněji, ale srozumitelně vysvětlila, proč se se závěry správního orgánu I. stupně ztotožnila. Městský soud se k námitkám žalobkyně věnoval i otázce výše sankce a dále námitkám proti výsledku kontroly kvality práce provedené dozorčí komisí komory.

II.

Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[7] V obsáhlé kasační stížnosti stěžovatelka upozorňuje, že zveřejnění údajně nezákonně uloženého kárného opatření je pro ni dehonestující a je způsobilé přivodit jí majetkovou újmu. Pokud jde o věc samou, stěžovatelka uplatnila v zásadě stejné námitky, jako v žalobě. Namítla, že obě rozhodnutí správních orgánů byla vydána na základě

pokračování

chybného vyhodnocení skutkového stavu, v rozporu s právními předpisy a orgánem nepřislušným takové rozhodnutí vůbec vydat. Městskému soudu vytkla, že rozhodl v rozporu se spisy, resp. na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Dále stěžovatelka tvrdí, že rozsudek postrádá přezkoumatelné odůvodnění, přičemž autoritativní tvrzení soudu stěžovatelka nepovažuje za odůvodnění rozsudku. Pokud přece jen nějaké odůvodnění rozsudek obsahuje, zdůvodnění pochází z nesprávně posouzené právní otázky.

[8] Předně podle názoru stěžovatelky nebylo dostatečně vypořádáno její tvrzení o tom, že zpochybnila pravomoc komory a její kárné komise ke kontrole a správnímu trestání auditora v případě tzv. nepovinných auditů. Dle stěžovatelky je zřejmé, že komora nemá žádnou kontrolní pravomoc nad nečleny komory, pokud provádějí nepovinné audity. Vnitřní předpisy komory, zejména dozorčí řád a kárný řád, nemohou ukládat členům komory povinnosti, či svěřit komoře kontrolní pravomoc, pokud tak neplyne ze zákona nebo pokud je to v rozporu s právním rámcem směrnice 2006/43/ES. Opačný postup by byl v rozporu s Ústavou i Listinou základních práv a svobod.

[9] Stěžovatelka dále uvádí argumenty na podporu svého názoru, že nepovinný audit nespadá ani pod rozsah § 2 písm. a) zákona o auditorech (povinné audity), ani pod § 2 písm. b) cit. zákona (jiné auditorské činnosti). K první části tohoto tvrzení uvádí, že směrnice 2006/43/ES upravuje a právně zavazuje adresáty této právní normy výhradně pro oblast provádění povinných auditů. Český zákon o auditech, nemá-li být v rozporu se směrnicí 2006/43/ES, upravuje toliko oblast provádění povinných auditů, nereguluje a ani regulovat nemůže nepovinné (dobrovolné) ověřování účetních závěrek. Vzhledem k vysokému stupni harmonizace právní úpravy provádění auditů v EU je nepřípustné, aby se česká právní úprava od směrnice 2006/43/ES odchylovala. Pokud účetní jednotka není povinna nechat si ověřit účetní závěrku auditorem ani jinou osobou (nečlenem komory), a učiní tak dobrovolně, není tedy důvod takovou zakázku podrobovat přísné regulaci. Na takové regulaci neexistuje legitimní veřejný zájem.

[10] Pokud jde o druhou část výše uvedeného tvrzení, stěžovatelka nesouhlasí s žalovanou a potažmo ani se soudem v tom, že nepovinné audity jsou auditorskou činností ve smyslu § 2 písm. b) zákona o auditorech. Stěžovatelka v kasační stížnosti sice ve shodě se žalovanou tvrdí, že všechny auditorské činnosti dle tohoto ustanovení mohou být prováděny pouze auditorem či auditorskou společností. Dále se však stěžovatelka v názorech s žalovanou rozchází, neboť tvrdí, že na ověřování jiných ekonomických informací se zákon o auditorech nevztahuje, resp. vztahuje pouze tehdy, pokud povinnost jejich ověření vyplývá pro odběratele ze závazných právních předpisů, typicky u čerpání dotací z prostředků EU atd. Ustanovení § 2 odst. 9 bodu 1 příspěvkového řádu komory nerozlišuje, zda při ověřování účetních závěrek jde o audit povinný či nepovinný. Žádný vnitřní předpis komory neposkytuje oporu pro názor žalované, že nepovinný audit by měl být považován za „ověřování jiných ekonomických informací“. Tomu odpovídá i § 2 odst. 9 bod 3 příspěvkového řádu komory, neboť v rámci této kategorie není uvedeno nepovinné ověření účetní závěrky. Měla-li komora v úmyslu tyto pojmy definovat podrobněji, nic ji nebránilo tak učinit. To se však dle stěžovatelky nestalo. Ani s touto argumentací se městský soud nezabýval.

[11] Žalovaná ani soud se též prý nevypořádaly s právní argumentací stěžovatelky o tom, že se nemohla dopustit porušení ustanovení § 21 odst. 1 písm. b) zákona o auditorech, protože zakázka dobrovolného ověření roční účetní závěrky není podle tohoto zákona povinným ověřením jiných ekonomických informací. Pokud byla stěžovatelka sankcionována za způsob vedení spisu, stěžovatelka k tomu uvádí, že tato povinnost dle § 20 odst. 5 zákona o auditorech se týká pouze povinných auditů.

[12] Stěžovatelka připomněla, že předmětem sporu dle jejího názoru není text zákona o auditorech, ale rozdílný názor stran sporu o jeho aplikovatelnosti i na nepovinné audity, včetně sankčních ustanovení. Nebyla-li argumentace stěžovatelky řádně vyvrácena, měli žalovaná i soud postupovat v souladu se zásadou „v pochybnostech mírněji“, resp. „v pochybnostech v prospěch obžalovaného“. Soud dle stěžovatelky tuto zásadu porušil.

[13] Stěžovatelka již v žalobě napadla též nepřezkoumatelnost uložené trestní sankce. Z rozhodnutí žalované není zřejmé, proč přikročila k závažnějšímu druhu trestní sankce v situaci, kdy je stěžovatelka trestána poprvé. Městský soud se nevypořádal ani s touto její námitkou. Dle názoru stěžovatelky však byl městský soud povinen zkoumat společenskou nebezpečnost tvrzeného pochybení stěžovatelky.

[14] K údajným materiálním pochybením v oblasti vedení spisové dokumentace stěžovatelka nepovažovala za nutné s ohledem na uvedené argumenty se vyjádřit, a proto pouze odkázala na s. 11 až 14 žaloby. Nakonec stěžovatelka vyjádřila přesvědčení, že jejím hlavním proviněním dle komory byla pravděpodobně skutečnost, že *„si dovolila věcnou právní argumentací zpochybnit oprávnění Komory kontrolovat a správně trestat v oblasti provádění nepovinných auditů“*.

[15] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalované

[16] Žalovaná ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 29. 7. 2014 uvedla, že stěžovatelka se nesprávně domnívá, že jí vykonané audity nemohly být ze strany komory vůbec předmětem kontroly a následného postihu, neboť nespádají pod § 19 zákona o auditorech. Názor stěžovatelky, že rámec auditu a auditorských služeb v ČR je primárně vymezen směrnicí 2006/43/ES, je nesprávný. Tato směrnice upravuje pouze výkon povinného auditu. Právní rámec je však vymezen v zákoně o auditorech, který je plně harmonizován s právem EU. Samotná směrnice 2006/43/ES navíc umožňuje, aby členský stát přijal v národní legislativě přísnější požadavky.

[17] Dále považuje žalovaná za nutné připomenout, že § 2 písm. b) zákona o auditorech pod pojmem auditorské činnosti chápe výkon všech auditorských činností a služeb poskytovaných auditory a auditorskými společnostmi, nikoliv pouze výkon „povinného“ auditu. Při výkonu své činnosti jsou auditoři povinni postupovat v souladu s § 18, tj. zejména dodržovat mezinárodní auditorské standardy atd. Ustanovení § 24 odst. 1 cit.

pokračování

zákona dále stanoví, že činnost auditorů či auditorských společností podléhá kontrole kvality.

[18] Vzhledem k opakujícím se námitkám v kasační stížnosti stěžovatelky dále žalovaná odkázala na svá předchozí vyjádření a podklady obsažené ve spise.

[19] Žalovaná navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[20] Důvodnost kasační stížnosti posoudil soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; námitka nepřezkoumatelnosti, kterou je soud povinen zabývat se i bez návrhu, byla součástí kasačních námitek (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejdříve se zdejší soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [IV. A., kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť nepřezkoumatelnost je vadou tak závažnou, že obecně vede ke zrušení napadeného rozhodnutí (k tomu srov. např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS nebo ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52). Poté zdejší soud posoudil klíčovou otázku projednávané věci, zda se zákon o auditorech použije na stěžovatelku i v případě, kdy provádí tzv. nepovinný audit [IV. B., kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.].

IV.A.

K otázce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[23] Stěžovatelka zpochybňuje přezkoumatelnost rozsudku městského soudu, pokud jde o tyto otázky: (i) aplikace směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS (dále jen „směrnice 2006/43/ES“)¹, zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (ve znění pro rok 2013) a vnitřních předpisů komory na tzv. nepovinné audity a z toho vyplývající pravomoc komory kárně postihovat auditory při této činnosti, (ii) uložení sankce ve formě pokuty a neuložení mírnějšího druhu sankce.

[24] K tomu zdejší soud uvádí následující. Městský soud posuzoval věc na s. 5 až 8 napadeného rozsudku. Otázkou pravomoci komory postihovat auditory za provádění nepovinných auditů při zjištění nedostatků se městský soud věnoval na s. 7 v prvním až třetím odstavci napadeného rozsudku. Srozumitelně uvedl, proč se domnívá, že z příslušných ustanovení zákona o auditorech, které citoval na předchozích stránkách rozsudku, tento jeho názor vyplývá. Pokud stěžovatelka v žalobě primárně napadala

¹ Úř. věst. L 157, 9. 6. 2006, s. 87.

nepřezkoumatelnost závěrů žalované, nebylo povinností městského soudu otrocky opakovat závěry uvedené v rozhodnutí napadeném žalobou, ale stačilo odkázat na části rozhodnutí, kde se s danou problematikou žalovaná, příp. správní orgán I. stupně, zabývaly.

[25] Pokud jde o druhou otázku, tj. přezkoumatelnost závěrů městského soudu ohledně druhu sankce, ani zde nelze stěžovatelce přisvědčit. Městský soud na tuto otázku odpovídal stěžovatelce v posledním odstavci na s. 7 napadeného rozsudku a dále zejména v druhém a třetím odstavci na s. 8. Městský soud uvedl, že jeho úkolem v řízení o žalobě „*není posuzovat spravedlnost uložené sankce, ale to, zda byla uložena v souladu se zákonem. Soudu ve správním soudnictví totiž nepřísluší nahradit správní úvahu ohledně uložení sankce.*“ Pokud zákon o auditorech v žádném ustanovení nestanoví pořadí ukládání sankcí a uložená sankce se nachází v zákonném výčtu přípustných sankcí, nebylo důvodu posuzovat, zda měla být uložena sankce jiná; to je, jak správně uvedl městský soud, v pravomoci orgánu příslušného k uložení sankce. Navíc, stěžovatelka nikdy v řízení nezpochybnila, že by se vytýkaných porušení nedopustila nebo že výše sankce byla vysoká (to ostatně zdůrazňuje i v kasační stížnosti). Pouze tvrdila, že taková porušení nemohou být postižitelná v případě, kdy je prováděn nepovinný audit. Nelze ani opomenout, že horní hranice pokuty je 1 000 000 Kč, zatímco stěžovatelce byla uložena pokuta ve výši pouhého 1 %.

[26] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek městského soudu splňuje požadavky přezkoumatelnosti rozhodnutí tak, jak je vyžaduje zákon. V rozsudku je jasně, srozumitelně a přezkoumatelných způsobem uvedeno, které skutečnosti městský soud při posouzení věci zohlednil, jakou právní úpravu použil a jaké závěry z toho dovodil.

[27] Námitky nepřezkoumatelnosti jsou nedůvodné.

IV.B.

K otázce působnosti a aplikaci zákona o auditorech v případech tzv. nepovinných auditech

[28] Klíčovou otázkou, jak již bylo uvedeno, je postavit najisto, zda zákon o auditorech lze aplikovat též na takovou činnost auditora, kterou lze pro zjednodušení označit jako tzv. nepovinný audit. Pokud by tomu tak nebylo, neplatil by dle názoru stěžovatelky pro auditory (auditorské společnosti) režim kárného postihu komorou. Nastolená otázka je čistě právního charakteru.

[29] Zákon o auditorech v § 1 stanoví, že *zapracovává příslušné předpisy Evropských společenství a upravuje postavení a činnost statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů auditora, postavení a působnost Komory auditorů České republiky (dále jen „Komora“) a Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „Rada“)* (zvýraznění doplnil NSS). Hned z prvního ustanovení cit. zákona je tedy zcela jasné, koho poměry tento zákon závazně upravuje; mezi jinými postavení auditorů.

[30] Zákon o auditorech používá legislativní zkratku „auditor“, pod kterou je nutno v souladu s § 2 písm. e) zahrnout statutárního auditora nebo auditorskou společnost. Z

pokračování

dalších ustanovení je však zřejmé, že se prakticky nic nemění na tom, že auditorské činnosti (tedy povinný audit a další auditorské činnosti) uskutečňuje auditorská společnost vždy prostřednictvím konkrétního statutárního auditora, tedy fyzické osoby, které bylo Komorou vydáno auditorské oprávnění. (viz komentář k § 2 zákona č. 93/2009 Sb., in: Králíček, V. Zákon o auditorech: komentář, Praha, Wolters Kluwer 2009).

[31] Postavení auditorů je vymezeno zejména jejich právy a povinnostmi. Práva a povinnosti auditorů stanoví § 21 zákona o auditorech. Ustanovení § 13 zákona o auditorech pak stanoví, že *[a]uditor při provádění své činnosti dodržuje etický kodex, který je minimálním standardem profesní etiky auditora. Etický kodex stanoví zejména bližší podmínky dodržování zásady bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a náležité péče, a to pro výkon auditorské činnosti, jako činnosti ve veřejném zájmu. Etický kodex vydává Komora jako svůj vnitřní předpis. Při jeho zpracování respektuje mezinárodní etické požadavky, zejména etický kodex Mezinárodní federace účetních.*

[32] Etický kodex je vnitřním předpisem komory.² Znění Etického kodexu účinného od 1. 1. 2011 v části A, sekci 100 Úvod a základní principy stanoví: „Význačným znakem profese účetních znalců/auditorů je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu. Proto není odpovědností auditora/účetního znalce jen uspokojování potřeb individuálního klienta nebo zaměstnavatele. Při jednání ve veřejném zájmu musí auditor/účetní znalec dodržovat tento Kodex. Nicméně pokud auditor/účetní znalec ze zákonných nebo regulatorních důvodů nemůže dodržovat některá ustanovení Kodexu, musí zajistit kompatibilitu se všemi jeho ostatními částmi“ (pravidlo 100.1).

[33] Mezi základní principy Etického kodexu komory patří odborná způsobilost a řádná péče. Cílem tohoto principu je „udržovat odborné znalosti a dovednosti na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby na základě nejnovějších poznatků a vývoje v účetní praxi, legislativě a technických postupech, a postupovat odpovědně a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy“ [100.5 písm. c) Etického kodexu].

[34] Auditoři jsou dále povinni při provádění auditorské činnosti postupovat v souladu s mezinárodními auditorskými standardy upravenými právem EU a s auditorskými standardy vydanými Komorou, které upravují postupy auditora při provádění auditorské činnosti neupravené mezinárodními auditorskými standardy. Seznam mezinárodních auditorských standardů a auditorských standardů vydávaných komorou a jejich aktuální znění komora zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 18 zákona o auditorech). Auditorskou činnost cit. zákon definuje v § 2 písm. b) jako *provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů, pokud tak stanoví jiný právní předpis, a ověřování jiných ekonomických informací prováděné podle auditorských standardů.*

[35] Zákon o auditorech dále v § 24 odst. 1 a 2 stanoví, že *[s]tatutární auditor a auditorská společnost podléhají systému kontroly kvality, jehož účelem je především kontrolovat,*

² Dostupný na [http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)

zda auditori postupují při provádění auditorské činnosti podle mezinárodních auditorských standardů, auditorských standardů vydávaných Komorou a etického kodexu. Systém kontroly kvality organizuje a řídí Komora v souladu s dozorčím řádem, který je vnitřním předpisem Komory, a který zároveň stanoví podrobnosti provádění kontroly kvality osobami podle odstavce 3 písm. d) a postup projednání zprávy o kontrole kvality.

[36] Z dosud uvedeného zdejší soud nemá žádné pochybnosti o tom, že postavení auditorů ve smyslu legislativní zkratky dle § 2 písm. e) zákona o auditorech, jejich práva a povinnosti a provádění činnosti týkající se ověřování veškerých ekonomických informací se řídí vždy zákonem o auditorech. Při své činnosti jsou na auditory kladené vysoké požadavky na kvalitu jejich činnosti, která podléhá doзору ze strany samosprávné organizace, jíž je Komora auditorů ČR.

[37] Stěžovatelka se snaží tento závěr zpochybnit tvrzením, že jakožto auditorka, a tedy členka samosprávné organizace auditorů, je z působnosti zákona o auditorech, jakož i komory, vyňata v závislosti na tom, zda v rámci své činnosti poskytuje tzv. povinné audit, či „pouze“ tzv. nepovinné audit. Takováto argumentace je neudržitelná. Zákonodárce sice v zákoně o auditorech rozlišil situace, kdy výslovně používá termín „povinný audit“, činí tak však zjevně pro to, aby stanovil, v kterých situacích je existuje právní povinnost audit provádět. Je tomu dle § 2 písm. a) cit. zákona *při ověření řádných a mimořádných účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis; případně ověření mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis.*

[38] Obdobným způsobem lze odůvodnit i úpravu stanovenou ve směrnici 2006/43/ES; jejím cílem je *podstatná, i když ne úplná, harmonizace požadavků na povinný audit. Není-li v této směrnici stanoveno jinak, může členský stát vyžadující povinný audit zavést přísnější požadavky* (odůvodnění č. 5 cit. směrnice). *Povinný audit vyžaduje odpovídající znalosti v oborech, jako jsou právo obchodních společností, daňové právo a sociální právo. Tyto znalosti by se měly před schválením statutárního auditora z jiného členského státu přezkoušet* (odůvodnění č. 7 cit. směrnice). *Statutární auditori by měli dodržovat nejvyšší etické normy. Proto by se na ně měly vztahovat požadavky profesní etiky zahrnující přinejmenším jejich funkci ve veřejném zájmu, jejich bezúhonnost, nestrannost, odbornou způsobilost a řádnou péči. Funkce statutárních auditorů ve veřejném zájmu znamená, že se na kvalitu práce statutárního auditora spoléhá širší okruh osob a institucí. Dobrá kvalita auditu přispívá k řádnému fungování trhů tím, že zvyšuje pravdivost a efektivitu účetních závěrek. Komise může přijmout prováděcí opatření týkající se profesní etiky jako minimální standardy. Může přitom vzít v úvahu zásady obsažené v etickém kodexu Mezinárodní federace účetních (IFAC).* (odůvodnění č. 9 cit. směrnice). *Je důležité zajistit trvale vysokou kvalitu všech povinných auditů vyžadovaných právními předpisy Společenství. Všechny povinné audity by proto měly být prováděny na základě mezinárodních auditorských standardů* (odůvodnění č. 13 cit. směrnice), atd.

[39] Na § 2 zákona o auditorech navazuje § 3, dle kterého *[p]ovinný audit podle tohoto zákona jsou oprávněni provádět auditori. Další auditorské činnosti jsou auditori oprávněni provádět v souladu tímto zákonem.* Povinné audity ve smyslu § 2 písm. a) zákona o auditorech zákonodárce svěřil výslovně auditorům. Ostatní činnosti, které do kategorie povinných

pokračování

auditů nespádají, mohou auditoři vykonávat rovněž, avšak v souladu se zákonem o auditorech.

[40] Smyslem těchto ustanovení rozhodně nebylo, jak se zřejmě domnívá stěžovatelka, rozlišit audity na povinné a nepovinné, a následně jim stanovit jiný režim provádění či standard kvality. Postavení auditora požívá určité stavovské výsady, zejména pak výsadu příslušnosti k určité organizované skupině vysoce specializovaných profesionálů, jejichž vysoká úroveň je zajišťována mimo jiné i dodržováním standardů kvality jejich práce stanovených příslušnými normami. Takový požadavek nelze zajistit jinak, než že auditor může být kdykoliv v rámci své činnosti, zpravidla však min. jednou za 6 let [§ 24 odst. 3 písm. e) zákona o auditorech] podroben kontrole kvality ze strany orgánů komory. Dle interpretace stěžovatelky by naopak docházelo k absurdním situacím, kdy by byl auditor v rámci výkonu prakticky totožné činnosti, úzce související s výkonem jeho profese (zde poskytování auditů), v určitých situacích postižitelný a v jiných zase nikoliv, a to v závislosti na tom, zda by poskytoval audit povinný či nepovinný. Takové rozlišování není však na místě. Kárná pravomoc komory dopadá na členy komory bez ohledu na to, který druh činnosti je v rámci této profese je poskytován.

[41] Není ani pravdou, že na podrobení nepovinných auditů prováděných auditory kontrole komory neexistuje veřejný zájem. Veřejný zájem spočívá právě v tom, že audit poskytuje člen vysoce odborné společnosti, profesionální organizace, která byla za tímto účelem zřízena. V opačném případě by v podstatě postrádala svůj smysl.

[42] Z výše uvedených důvodů zdejší soud považuje polemiku o tom, zda tzv. nepovinný audit spadá pod § 2 písm. a) nebo písm. b), či dokonce pod § 2 odst. 9 příspěvkového řádu komory za nadbytečnou. Rozhodující je, že osobní působnost zákona o auditorech vymezila okruh subjektů jasně tak, že do ní vždy spadají auditoři. Je nerozhodné, jakou činnost přitom provádějí, pokud jde o činnost podle zákona o auditorech. Za zcela irelevantní pak považuje soud námitky stěžovatelky, která argumentuje tím, že komora nemá pravomoc nad nečleny komory při provádění nepovinných auditů, z čehož stěžovatelka dovozuje, že by stejné mělo v dané situaci platit i vůči auditorům. Soud znovu zdůrazňuje, že jde o profesionály tohoto oboru. Je nesporné, že stěžovatelka členkou komory je. Podléhá tak pravidlům a standardům komory. Své „znevýhodnění“ či „dotčení na právech“ nemůže stěžovatelka odvozovat od subjektů, které nejsou členy Komory auditorů. Jejich vynětí z kárné pravomoci komory nebylo v řízení nikým zpochybněno a není ani předmětem řízení v této věci.

[43] Ke stejným závěrům dospěl i městský soud v napadeném rozsudku - rovněž neměl pochybnost o tom, že zákon o auditorech se vztahuje na stěžovatelku i v případě, že poskytuje tzv. nepovinné audity. Svůj závěr opřel zejména o § 1, 18, 24 zákona o auditorech. Zjevně vycházel též z komentáře k zákonu o auditorech uveřejněného v systému ASPI (citován v bodě [30] shora).

[44] Argumentace stěžovatelky tak byla bezpečně vyvrácena. Není zde ani žádný prostor pro uplatnění zásad „v pochybnostech mírněji“ či „v pochybnostech ve prospěch obviněného“, kterých se stěžovatelka dožaduje, které se však vztahují k pochybnostem

skutkového rázu. Aplikace zásady korigující výklad nejednoznačných právních norem (*In dubio pro libertate*) pak nepřichází v úvahu, protože zde jednoduše žádná nejednoznačnost v právu není.

[45] Vzhledem k tomu, že námitky stěžovatelky nesměřovaly k samotným skutkovým podstatám a porušením, za něž jí byla uložena sankce ve formě pokuty, nemohl se zdejší soud zabývat dostatečností zjištěného skutkového stavu, neboť platí, že soud se zabývá pouze námitkami, které stěžovatel výslovně uplatní (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[46] Pokud jde o povzdech stěžovatelky, že zveřejnění údajně „*nezákonně uloženého kárného opatření je pro ni dehonestující a je způsobilé přivodit jí majetkovou újmu*“, je potřeba stěžovatelku upozornit na to, že zákon ukládá Komoře jednou ročně zveřejnit souhrnnou zprávu o kontrole kvality, která bude dostupná na webových stránkách Komory, a to z důvodu zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese (§ 24 odst. 11 zákona o auditorech). Současně nelze odhlédnout ani od skutečnosti vyplývající ze spisu, že stěžovatelka porušovala své povinnosti při poskytování auditorských služeb již v minulosti (zpráva o kontrole z r. 2010) a tyto nedostatky přesto neodstranila.

[47] Námitky stěžovatelky jsou nedůvodné.

V.

Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[49] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalované v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující obvyklou administrativní činnost nevznikly, proto jí zdejší soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. ledna 2015

Zdeněk Kühn
předseda senátu