



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: RNDr. B. K.

proti

žalované: Rada pro veřejný dohled nad auditem  
se sídlem Vodičkova 1935/38, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 28. 1. 2021, č. j. RVDA-315/2021,  
ev. č. 229/21 RVDA, sp. zn. ZN/76/20

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

*I. Předmět řízení a vymezení sporu*

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Rady pro veřejný dohled nad auditem označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaná zamítla odvolání žalobce a potvrdila rozhodnutí kárné komise Komory auditorů České republiky ze dne 7. 9. 2020, č. j. 1595/2020/IP07/2019/Mi (dále jen „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“ nebo též „prvostupňové rozhodnutí“). Rozhodnutím správního orgánu I. stupně byl žalobce jako kárně obviněný auditor (výrokem I.) shledán vinným spácháním kárného provinění, kterého se dopustil tím, že prováděl auditorskou činnost jak prostřednictvím auditorské společnosti X, IČO X, se

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

sídlem X (dále jen „společnost X“), tak i prostřednictvím auditorské společnosti Y, IČO Y, se sídlem Y (dále též „společnost Y“), a tímto svým jednáním podle § 2 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen „zákon o auditorech“) ve znění účinném do 4. 6. 2018 porušil § 3 odst. 4 téhož zákona.

2. Za toto kárné provinění bylo žalobci prvostupňovým rozhodnutím uloženo kárné opatření, a to pokuta ve výši 75 000 Kč a dále povinnost nahradit část nákladů řízení ve výši 1 000 Kč. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 29. 1. 2021.

## *II. Napadené rozhodnutí a dosavadní průběh řízení*

3. Žalobce byl rozhodnutím kárné komise Komory auditorů České republiky ze dne 10. 2. 2020, č. j. 500/2020/IP07/2019/Mi shledán vinným spácháním kárného provinění, kterého se dopustil tím, že prováděl auditorskou činnost jak prostřednictvím auditorské společnosti X, tak i prostřednictvím auditorské společnosti Y. Kárné komisi bylo z úřední činnosti známo, že žalobce provádí auditorskou činnost prostřednictvím auditorské společnosti X (zakázky K – audit účetní závěrky a výroční zprávy za rok 2017 a L – audit účetní závěrky a výroční zprávy za rok 2017, audit konsolidované účetní závěrky a výroční zprávy za rok 2017). Žalobce též provedl auditorskou činnost prostřednictvím společnosti Y, když ověřil účetní závěrku společnosti Z (dále též „společnost Z“) za účetní období k 31. 12. 2017 (dále jen „účetní závěrka 2017“) s tím, že zpráva auditora byla vydána dne 9. 4. 2018. Žalobce tak výše uvedeným jednáním prováděl auditorskou činnost podle § 2 písm. c) zákona o auditorech ve znění účinném do 4. 8. 2018 jak prostřednictvím společnosti X, tak i prostřednictvím společnosti Y, čímž porušil § 3 odst. 4 zákona o auditorech. Za toto kárné provinění bylo žalobci uloženo kárné opatření podle § 25 odst. 1 písm. c) zákona o auditorech, a sice pokuta ve výši 50 000 Kč a dále povinnost uhradit část nákladů řízení ve výši 1 000 Kč.
4. Proti výše uvedenému rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání. Žalovaná rozhodnutím ze dne 29. 6. 2020, ev. č. 1198/20-RVDA, č. j. RVDA-951/2020, sp. zn. ZN/76/2020 výše uvedené rozhodnutí správního orgánu I. stupně zrušila a věc vrátila prvoinstančnímu orgánu k novému projednání, neboť shledala výši uložené pokuty nepřiměřeně nízkou.
5. Rozhodnutím správního orgánu I. stupně byl žalobce shledán vinným spácháním výše popsaného jednání, za což mu byla uložena pokuta ve výši 75 000 Kč a povinnost uhradit část nákladů řízení ve výši 1 000 Kč. Žalobce se proti tomuto v pořadí již druhému rozhodnutí prvoinstančního orgánu odvolal. Žalovaná tentokrát jeho odvolací námitky neshledala důvodnými, a proto odvolání zamítla a rozhodnutí prvoinstančního orgánu potvrdila.
6. Žalovaná v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejdříve zrekapitulovala předchozí průběh řízení, shrnula závěry uvedené v rozhodnutí správního orgánu I. stupně a sumarizovala obsah námitek, jimiž žalobce v odvolání brojil proti prvoinstančnímu rozhodnutí. V rámci jejich vypořádání se ztotožnila se závěry prvoinstančního orgánu. Konstatovala, že správní orgán I. stupně učinil všechna potřebná skutková zjištění ve smyslu § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“) a hodnocení jednotlivých důkazů bylo provedeno v souladu s § 50 odst. 4 správního řádu. V řízení žalovaná neshledala žádnou procesní vadu s dopadem na zákonnost a správnost vydaného rozhodnutí. Na zjištěném skutkovém závěru nezměnilo nic ani to, že byl k 30. 10. 2020 vložen do sbírky listin dokument společnosti Z (výměna zprávy auditora za rok 2017), tentokrát zpracovaný společností X, signovaný žalobcem k 26. 10. 2020, neboť původní znění zprávy je součástí

spisového materiálu a umožnilo žalované vycházet ze stavu existujícího v době rozhodování správního orgánu I. stupně.

7. Výše vedené pochybení a porušení zákona ze strany žalobce bylo posouzeno jako velmi vážné. Správní orgán I. stupně přistoupil v intencích rozhodnutí žalované ze dne 29. 6. 2020, ev. č. 1198/20-RVDA, č. j. RVDA-951/2020, sp. zn. ZN/76/2020 k uložení pokuty ve výši 75 000 Kč, tj. při dolní hranici maximální sazby, která podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) zákona o auditorech činí 1 000 000 Kč, přičemž se vypořádal se všemi okolnostmi rozhodnými pro výši ukládané sankce.
8. K odvolací námitce poukazující na ukončení jednatelského oprávnění za společnost Y, kterou žalobce uplatnil teprve v rámci odvolání, žalovaná zaujala stanovisko odkazující na materiální publicitu zápisu ve veřejném rejstříku a upozornila na skutečnost, že v takovém případě by společnost Y v období 2015-2020 poskytovala auditní služby neoprávněně.

### *III. Žaloba*

9. Žalobce v žalobě nejprve obecně konstatoval nezákonnost napadeného rozhodnutí a podotkl, že při jeho vydání došlo k závažným vadám v řízení a k porušení základních zásad činnosti správních orgánů. Žalovaná nezjistila veškeré rozhodné skutečnosti, řádně se nevypořádala se všemi odvolacími námitkami a provedené důkazy hodnotila zcela jednostranně, a to v neprospěch žalobce.
10. V prvním žalobním bodě žalobce namítl závažná procesní pochybení, jimiž měl být dle § 65 odst. 1 s. ř. s. zkrácen na svých právech v důsledku porušení jeho práv v předcházejícím řízení. S odkazem na § 3 a § 50 odst. 3 správního řádu namítl, že žalobkyně nezjistila skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti a věc posuzovala zcela jednostranně.
11. Pro danou věc bylo rozhodné, zda žalobce provedl auditorskou činnost prostřednictvím společnosti Y spočívající v ověření účetní závěrky 2017 či nikoliv. K závěru, že účetní závěrku 2017 žalobce ověřil, nelze dospět především s ohledem na to, že žalovaná neměla k dispozici její originál a ani si jej neopatřila. Žalobce originálem nedisponuje, neboť ověření účetní závěrky 2017 neprovedl. Sice dne 24. 6. 2019 sdělil, že provedl ověření účetní závěrky 2017, nicméně toto sdělení revokoval dne 8. 7. 2019 a konstatoval, že jeho podpis na auditorské zprávě byl zfalšován. Odmítl, že by jeho postup byl účelový.
12. Společnost Y dne 24. 6. 2019 uvedla, že žalobce provedl ověření účetní závěrky 2017. Na ústním jednání dne 8. 10. 2019 však jednatel společnosti Y H. A. L. uvedl, že audit prováděli spolu se žalobcem a neví, zda žalobce podepsal auditorskou zprávu, neboť v daném časovém období zde nebyl. Společnost Z dne 6. 11. 2019 uvedla pouze to, že ověření účetní závěrky 2017 se účastnil žalobce a H. A. L.. Závěr žalované opírající se o prvotní sdělení žalobce ze dne 24. 6. 2019, sdělení společnosti Z ze dne 6. 11. 2019 a sdělení společnosti Y ze dne 24. 6. 2019 proto podle žalobce nemůže obstát.
13. Žalobce rovněž podotkl, že společnosti Z v minulosti účetní závěrky ověřoval a poskytoval daňové poradenství, v důsledku čehož mohlo ze strany této společnosti dojít k jistým nepřesnostem.
14. Dále učinil spornou skutečnost, že do 23. 1. 2020 byl jednatelem společnosti Y. Poukázal na to, že doložil své odstoupení z funkce jednatele ze dne 12. 12. 2014 a ze dne 24. 7. 2015, kdy jeho funkce s ohledem na § 59 odst. 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

společnostech a družstvech (dále též jen „ZOK“) zanikla uplynutím jednoho měsíce od doručení odstoupení. Konstatoval, že provedení výmazu z obchodního rejstříku má pouze deklaratorní charakter, a k zániku funkce jednatele tak nedochází ke dni zápisu výmazu do obchodního rejstříku. Tuto skutečnost oznámil žalovanému dne 31. 8. 2015 s odkazem na novelizované § 3 zákona o auditorech.

15. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítl, že nebyly neprovedeny veškeré potřebné důkazy, přičemž žalovaná hodnotila provedené důkazy jednostranně, a to v neprospěch žalobce. V této souvislosti odkázal na § 50 odst. 4 správního řádu. Správní orgán nepřihlédl k tomu, že podpis a razítko na účetní závěrce 2017 byly naskenovány bez vědomí žalobce. K absenci originálu účetní závěrky 2017 žalobce odkázal na možnost zpracování znaleckého posudku ke zjištění pravosti jeho podpisu.
16. Ve třetím námitkovém okruhu žalobce brojil proti postupu žalované, která se v napadeném rozhodnutí nevypořádala se všemi jeho odvolacími námitkami, a to ve vztahu k tvrzenému neprovedení ověření účetní závěrky 2017, kdy žalobcem vyhotovené zprávy mají grafickou úpravu odlišnou od předmětné účetní závěrky 2017.

#### *IV. Vyjádření žalované*

17. Žalovaná ve vyjádření k žalobě stručně zrekapitulovala předchozí průběh řízení, obsah žaloby a navrhla žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
18. Předně učinila nesporným, že audit účetní závěrky 2017 prováděla společnost Y. K prvnímu žalobnímu bodu odkázala na § 5 odst. 1 písm. a) zákona o auditorech a uvedla, že jediným statutárním auditorem ve výše uvedené společnosti byl v rozhodném období žalobce. Rovněž poukázala na vyjádření společnosti Z ze dne 6. 11. 2019 a vyjádření společnosti Y ze dne 24. 6. 2019.
19. Co se týče trvání jednatele oprávnění auditora jménem společnosti Y, žalovaná odkázala na § 5 odst. 1 písm. a) a c) zákona o auditorech a zdůraznila, že tyto podmínky byly až do 23. 1. 2020 naplněny v osobě žalobce. Svůj závěr opřela o notářský zápis NZ 37/2020 uveřejněný ve sbírce listin společnosti Y, z něhož plyne, že žalobce byl odvolán z pozice jednatele společnosti Y s okamžitou účinností. Společnost Y měla v rozhodném období pouze dva společníky, a to žalobce a H. A. L. Pokud žalobce argumentuje tím, že funkci jednatele nezastával od roku 2015, měla by tato skutečnost přímý dopad na možnost poskytování auditních služeb ze strany společnosti Y mezi lety 2015-2020, jelikož druhý společník byl osobou bez auditorského oprávnění. Společnost Y nejmenovala v období 2015-2020 jednatelem namísto žalobce jiného auditora - fyzickou osobu a nadále prováděla audit. Pokud by žalobce funkci od roku 2015 nezastával, jak tvrdí, společnost Y by poskytovala auditní služby mezi lety 2015 - 2020 neoprávněně, neboť by jí zákaz výkonu auditorské činnosti plynul *ex lege*.
20. Argumentaci vztahující se ke zpochybnění podpisu žalobce na zprávě žalovaná odmítla, přičemž zdůraznila, že jediný, kdo mohl za společnost Y provádět audit, byl žalobce. Konstatovala, že správní orgán I. stupně reflektoval účinnou právní úpravu i vnitřní uspořádání společnosti Y a své rozhodnutí opřel o dokumenty dostupné v obchodním rejstříku. Neexistence originálu zprávy auditora svědčí o neplnění povinnosti archivace, avšak v dané věci je tato skutečnost bezvýznamná.

21. Závěrem žalovaná uvedla, že s ohledem na vyjádření společností Z a Y a zejména existenci notářského zápisu NZ 37/2020 dostatečně zjistila skutkový stav věci a v rámci řízení se žalovaná ani prvoinstanční orgán nedopustily žádných pochybení.

*V. Další podání účastníků*

22. Žalobce v replice konstatoval, že závěr žalované je nesprávný, přičemž žalobní námitky nebyly vyvráceny. Zopakoval svou stěžejní argumentaci obsaženou v žalobě. Zdůraznil, že mu nemůže být přičítáno k tíži, pokud společnost Y poskytovala auditní služby v době, kdy již žalobce nebyl jednatelem společnosti Y.
23. Žalovaná v duplice odkázala na sbírku listin společnosti Z a uvedla, že žalobce provedl audit pod hlavičkou společnosti Y například i za rok 2016, byť v této době poskytoval auditorské služby rovněž v auditorské společnosti X. Upozornila tak na shodné protiprávní jednání jako v případě napadeném správní žalobou, jen ve vztahu k předcházejícímu účetnímu období.

*VII. Posouzení věci soudem*

24. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.); přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí.
25. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
26. Podle § 2 písm. c) zákona o auditorech se *pro účely tohoto zákona se rozumí auditorskou činností provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů, ověřování jiných ekonomických informací auditorem nebo provádění dalších činností auditorem, pokud tak stanoví jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie, nebo jiné ověřování účetní závěrky, jiných účetních záznamů nebo jejich částí prováděné auditorem.*
27. Podle § 2 písm. d) zákona o auditorech se *pro účely tohoto zákona se rozumí statutárním auditorem fyzická osoba, které bylo Komorou vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost (dále jen „auditorské oprávnění“).*
28. Podle § 3 odst. 3 zákona o auditorech platí, že *statutární auditor vykonává auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet nebo pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti.*
29. Podle § 3 odst. 4 zákona o auditorech platí, že *statutární auditor, který vykonává auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet, nesmí vykonávat auditorskou činnost pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti. Statutární auditor, který vykonává auditorskou činnost pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti, nesmí vykonávat auditorskou činnost pro více než jednoho auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník jedné auditorské společnosti.*
30. Podle § 5 odst. 1 zákona o auditorech platí, že *na žádost Komora vydá auditorské oprávnění obchodní společnosti, která splňuje tyto podmínky:*
- a) fyzické osoby, které budou pro takovou osobu provádět povinné audity, jsou statutárními auditory.*

*c) většina členů řídicího orgánu jsou statutární auditori, auditori z jiného členského státu, auditorské společnosti nebo auditorské osoby z jiného členského státu; má-li řídicí orgán dotčené osoby 2 členy, musí stanovené podmínky splňovat alespoň jeden z nich.*

31. Podle § 25 odst. 1 zákona o auditorech (ve znění účinném do 31. 12. 2020) platí, že za zaviněné porušení povinnosti stanovené tímto zákonem, jiným právním předpisem upravujícím výkon auditorské činnosti, etickým kodexem, vnitřními předpisy Komory nebo auditorskými standardy podle § 18, které není přestupkem podle hlavy XI (dále jen „kárné provinění“), může Komora statutárnímu auditorovi uložit některé z těchto opatření

*c) pokuta do výše 1 000 000 Kč.*

32. Podle § 26 odst. 2 zákona o auditorech (ve znění účinném do 31. 12. 2020) platí, že odpovědnost za kárné provinění nebo porušení povinnosti podle § 25 odst. 3 a 4 zaniká, uplynula-li ode dne, kdy ke kárnému provinění nebo porušení povinnosti došlo, doba 6 let.
33. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
34. Před vlastním posouzením předmětné věci soud připomíná, že žalobce v žalobě za žalovanou označil Komoru auditorů České republiky. S ohledem na zákonnou úpravu (§ 69 s. ř. s.) je žalovaným správním orgánem ten, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Z tohoto důvodu soud na straně žalované jednal s Radou pro veřejný dohled nad auditem, neboť ta napadené rozhodnutí vydala.
35. Soud pro účely vypořádání žaloby rozčlenil jednotlivé námitky jednak podle žalobních tvrzení a jednak podle jejich tematické souvislosti nebo logické návaznosti, která v zásadě kopíruje strukturu podané žaloby. Při vypořádání žalobních námitek se řídil nálezem Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (bod 68), podle něhož není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.
36. K první žalobní námitce, kde žalobce namítal nezjištění stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, soud považuje za potřebné připomenout následující závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Azs 59/2008-53: „Aplikace zásady materiální pravdy zakotvené v § 3 správního řádu z roku 2004, podle něhož správní orgán postupuje tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, je pochopitelně limitována určením rozsahu, v němž je zjišťování skutkového stavu nezbytné pro rozhodování správního orgánu v konkrétním případě. V tomto omezení se projevuje jiná zásada správního řízení, a to zásada procesní ekonomie. Pro vedení dokazování ve správním řízení to tedy znamená, že žadatel může navrhnout provedení určitých důkazů, správní orgán však takovými návrhy není vázán, provede však vždy důkazy, které jsou potřebné ke zjištění věci, jak ostatně výslovně uvádí ustanovení § 52 správního řádu. Úvahu o tom, který z účastníkem navržených důkazů proveden nebude, musí správní orgán náležitě odůvodnit. Z již zmiňovaných limitů zásady zakotvené v § 3 správního řádu vyplývá, že odmítnutí provést určitý důkaz může přicházet v úvahu za předpokladu, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, nebo že navržený důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost vyvrátit nebo potvrdit, tzn. nedisponuje vypovídací potenci, nebo že provedení důkazu je nadbytečné, a to tehdy, byla-li již skutečnost,

*která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.“ (podtržení doplněno).*

37. V souladu se zásadou materiální pravdy je správní orgán povinen zjistit stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jeho rozhodnutí. Za tímto účelem je povinen si opatřit potřebné podklady pro své rozhodnutí, to však nevylučuje procesní aktivitu a součinnost účastníků řízení. Pro řízení vedené z moci úřední platí, že správní orgán musí i bez návrhu zjistit všechny rozhodné okolnosti svědčící ve prospěch i neprospěch účastníka, kterému má být uložena povinnost (srov. FIALA, Zdeněk et al. *Správní řád: Praktický komentář*).
38. Z judikatury lze v tomto směru poukázat též na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2011, č. j. 17 A 77/2010- 30, podle něhož „(z)ákonný požadavek zjistit stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, zakotvený v § 3 správního řádu z roku 2004 nelze interpretovat tak, že správní orgán je povinen zjišťovat celou skutkovou verzi reality, ač pro posouzení skutku je nevýznamná (zde při rozhodování o přestupku proti bezpečnosti a plynulosti silničního provozu). Stejně tak není povinen odstranit každý v posuzované věci se objevivší skutkový rozpor (např. zda žalobce držel diktafon nebo mobilní telefon), nýbrž výlučně takový rozpor, který je rozhodný pro posouzení otázky, zda byla naplněna skutková podstata určitého přestupku, či nikoliv. Opačný názor by vedl k absurdním závěrům a k porušení zásady rychlosti a hospodárnosti řízení zakotvené v § 6 citovaného zákona.“. Správní orgán je v odůvodnění svého rozhodnutí nicméně povinen uvést, co zjistil, z jakých skutečností vycházel a proč je považoval za dostatečné a přesvědčivé.
39. V daném případě si správní orgán I. stupně opatřil podklady pro své rozhodnutí z veřejně dostupného portálu (justice.cz) vedeného ministerstvem spravedlnosti, resp. z obchodního rejstříku (účetní závěrka 2017), dále vycházel z jednotlivých podání, zejména pak z podání žalobce ze dne 24. 6. 2019 a ze dne 8. 7. 2019, z podání společnosti Y dne 24. 6. 2019, z obsahu ústních jednání a z podání společnosti Z ze dne 6. 11. 2019.
40. Ustanovení § 3 odst. 4 zákona o auditorech určuje, jakou formou může statutární auditor auditorskou činnost vykonávat. Zákonná úprava stanovuje poměrně striktní povinnost pro statutárního auditora spočívající v tom, že si musí z možností uvedených v zákoně o auditorech vybrat pouze jednu. „Nesmí tedy například působit jako auditor - společník v auditorské společnosti a zároveň se nechat zaměstnat jiným statutárním auditorem nebo auditorskou společností. Je však zřejmé, že zákonodárce toto omezení zamýšlel pouze ve vztahu k vykonávání auditorské činnosti tak, jak je definována v § 2 písm. c) zákona o auditorech. Je tedy patrně přípustné, aby statutární auditor, který auditorskou činnost vykonává vlastním jménem a na vlastní účet, nebo pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu, nebo jako společník auditorské společnosti, uzavřel s (jiným) auditorem pracovněprávní nebo obchodní vztah za podmínky, že předmětem výkonu práce nebo předmětem smlouvy musí být jiná činnost, než činnost auditorská. (...)“ (viz KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech: Komentář*).
41. V řízení nebylo sporu o tom, že žalobce je jediným společníkem a zároveň jediným jednatelem společnosti X. Rovněž bylo postaveno najisto, že audit společnosti Z provedla v roce 2017 společnost Y. V ní byl žalobce jediným statutárním auditorem, přičemž pouze jeho prostřednictvím mohla uvedená auditorská společnost provádět předmětný audit. Nutno zdůraznit, že k porušení aplikovaného ustanovení § 3 odst. 4 zákona o auditorech postačí pouhý výkon auditorské činnosti pro vícero subjektů, nikoliv až završení této

činnosti, jímž je ověření účetní závěrky a signatura včetně razítka na zprávě auditora. Jak bude rozvedeno níže, žalobce v daném případě prováděl auditorskou činnost jak prostřednictvím auditorské společnosti X, tak i prostřednictvím auditorské společnosti Y, a tímto svým jednáním podle § 2 písm. c) o auditorech porušil § 3 odst. 4 téhož zákona.

42. Soud plně sdílí názor správních orgánů, že žalobce byl do 23. 1. 2020 jednatelem společnosti Y. Jak již soud poznamenal výše, v daném případě se u společnosti Y uplatní pravidlo, že alespoň jeden ze členů statutárního orgánu musí být statutárním auditorem, přičemž touto (jedinou) osobou byl právě žalobce. Ten založil svou obranu na argumentaci, že v roce 2018, kdy došlo k ověření účetní závěrky za rok 2017, již nebyl ve společnosti Y jednatelem, neboť z funkce řídicího orgánu odstoupil.
43. Soud předně poznamenává, že deklaratorní charakter zápisu do veřejného rejstříku je specifický tím, že právní skutečnost nastává bez ohledu na to, zda byla zapsána do veřejného rejstříku, a zápis do veřejného rejstříku má význam z hlediska principu materiální publicity. Princip pozitivní materiální publicity zákonodárce spojuje výhradně s údaji zapsanými ve veřejném rejstříku a obsahy listin uloženými do sbírky listin, jejichž zveřejnění zákon ukládá. Důkazní břemeno o známosti údaje třetí osobou před jeho zveřejněním leží na zapsané osobě a jeho unesení předpokládá, že zapsaná osoba musí prokázat, že třetí osobě byly známy (předloženy) příslušné doklady splňující zákonem stanovené náležitosti, na základě nichž by bylo možné u příslušného rejstříkového soudu, popřípadě u notáře, s úspěchem podat návrh na zápis příslušné skutečnosti do veřejného rejstříku; důkaz o tom, že třetí osoba obdržela pouze nijak doloženou informaci dotčené skutečnosti, není z hlediska prolomení dobré víry třetí osoby v zápis ve veřejném rejstříku dostačující s ohledem na rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. 30 Cdo 3172/2007 a rozsudek sp. zn. 21 Cdo 4141/2007 (srov. DĚDIČ, Jan, HAVEL, Bohumil, JINDŘICH, Miloslav, ŠTENGLOVÁ, Ivana a kol. Zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob.).
44. Ačkoli lze žalobci přisvědčit v tom, že provedení výmazu z obchodního rejstříku má pouze deklaratorní charakter, tedy že k zániku funkce jednatele nedochází ke dni zápisu výmazu do obchodního rejstříku, nelze zároveň opomíjet význam materiální publicity. V této souvislosti je bez významu, zda žalobce oznámil správnímu orgánu (Komoře auditorů) svůj úmysl odstoupit z funkce jednatele společnosti Y v roce 2015, jelikož podstatný je úkon, jímž k zániku funkce skutečně dojde. Tímto úkonem v posuzované věci bylo až konání valné hromady dne 23. 1. 2020, o jejímž průběhu byl pořízen notářský zápis (k tomu podrobněji dále).
45. Přílehlavá je též argumentace žalované, že pokud by k účinnému odstoupení žalobce došlo před dnem 23. 1. 2020, měla by tato skutečnost přímý dopad na možnost poskytování auditních služeb ze strany společnosti Y mezi lety 2015-2020 s ohledem na to, že druhý společník byl osobou bez auditorského oprávnění. Pokud tedy společnost Y nejmenovala v období 2015-2020 jednatelem namísto žalobce jiného auditora - fyzickou osobu a nadále prováděla audity, jednala protiprávně. Nadto lze polemizovat nad účinným odstoupením z funkce jednatele učiněným žalobcem s ohledem na to, že podání datovaná dne 12. 12. 2014 a dne 24. 7. 2015 včetně podacích lístků byla adresována společnosti, nikoliv statutárnímu orgánu, jak stanoví zákonná úprava. V tomto kontextu lze odkázat na usnesení ze dne 24. 3. 2021, č. j. 7 Cmo 14/2021-78, v němž Vrchní soud v Praze uvedl, že „v případech, kdy členy statutárního orgánu volí valná hromada, je odstoupení oznámeno valné hromadě pouze tehdy, je-li tato svolána, na pořad jednání je zařazen bod, volba nového člena



statutárního orgánu, a v rámci jeho zdůvodnění (§ 407 odst. 1 písm. f/ ZOK) je uvedeno, že konkrétní člen statutárního orgánu odstoupil z výkonu funkce. Odstoupení je oznámeno dnem, kdy se koná takto svolaná valná hromada; od tohoto dne běží měsíční doba podle § 59 odst. 5 ZOK. Má-li valná hromada schválit jiný den zániku funkce, musí být jako součást pozvánky i návrh příslušného usnesení valné hromady. Označené ustanovení zřejmě nebrání ani tomu, aby člen statutárního orgánu oznámil své odstoupení přímo na zasedání valné hromady. Měsíční doba by v takovém případě běžela ode dne konání valné hromady, na jejímž zasedání bylo odstoupení oznámeno. V takovém případě však dotčenému členovi statutárního orgánu může hrozit, že jeho odstoupení bude posouzeno jako učiněné v době, která je pro obchodní korporaci nevhodná (popřípadě obecně jako učiněné v rozporu s péčí řádného hospodáře), a že společnost po něm bude vymáhat případné náklady vynaložené na konání další valné hromady. V úvahu přichází i možnost, aby odstoupení bylo oznámeno společníkům spolu s návrhem na přijetí rozhodnutí valné hromady per rollam o volbě nového člena orgánu. Pro zachování účelu § 59 odst. 5 ZOK je totiž podstatné, aby se o odstoupení příslušný orgán, resp. jeho členové dozvěděli a měli možnost na ně reálně (a včas) reagovat zvolením nového člena statutárního orgánu. V takovém případě běží měsíční doba od doručení návrhu na přijetí rozhodnutí o volbě nového člena statutárního orgánu. Tomu je třeba přizpůsobit návrh podle § 175 ZOK – buď musí společníci schválit k návrhu odstupujícího člena jako jiný den zániku funkce den, k němuž bude zvolen nový člen, anebo musí být účinnost volby odložena ke dni následujícímu po posledním dni měsíční doby podle § 59 odst. 5 ZOK.“

46. Tvzení žalobce, že faktické ukončení své jednatelské působnosti završil notářským zápisem NZ 37/2020 ze dne 23. 1. 2020 pouze z formálních důvodů, neboli proto, „aby celý proces výmazu žalobce z funkce jednatele Y z obchodního rejstříku byl co nejjednodušší a soudu nebylo nutné předkládat jiné listiny než rozhodnutí o odvolání z funkce, tj. odstoupení z funkce jednatele učiněné žalobcem včetně podacích lístků“, se jeví velice nevěrohodné, neboť žalobci zjevně po dobu pěti let nikterak nevadilo, že je ve veřejném rejstříku stále zapsán jako jednatel společnosti. K tomu je třeba dodat, že žalobce zůstal jen u kusé a především ničím nepodložené proklamace, že k rozhodnutí o odvolání z funkce jednatele mělo dojít až po jeho opakovaných urgencích směřovaných na společnost Y a jejího většinového společníka. S tímto tvrzením naopak nekoresponduje skutečnost, že žalobce byl dle doručenek vygenerovaných systémem datových schránek a založených ve správním spise v kolonce „odesílatel“ označen jako „B. K., statutární auditor (u X + Y)“, neboli žalobce své jednatelské působení u společnosti Y minimálně navenek nepopíral. Nadto lze poznamenat, že žalobce své tvrzení o ukončení jednatelské činnosti u společnosti Y uplatnil až v odvolání (ze dne 29. 10. 2020) proti prvoinstančnímu rozhodnutí. I přesto, že tak mohl učinit, klade si soud otázku, z jakého důvodu tuto argumentaci neuplatnil již od počátku správního řízení, měl-li za to, že se jedná o významnou okolnost pro posouzení jeho kárné odpovědnosti.
47. Soud považuje za potřebné upozornit též na skutečnost, že notářský zápis je jako veřejná listina nadán presumpcí (vyvratitelnou právní domněnkou) pravosti a pravdivosti (správnosti) obsahu listiny.
48. Dle komentářové literatury k § 80a zákona č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) „(n)otář při sepsání notářského zápisu neprovádí jen osvědčení dějů, které před ním probíhají, ale rovněž se vyjadřuje k jejich souladu s právem a zakladatelským právním jednáním postupem podle odst. 2. Předmětem zápisu je tedy také vyjádření právního názoru notáře a smyslem tohoto druhu notářského zápisu je tak též posílení právní jistoty a přesun

*přezkumu požadavků pro provedení zápisu do veřejného rejstříku z rejstříkového soudu na notáře.*“ (viz KOŽIAK, Jaromír, David VLÁČIL a Radek RUBAN. *Notářský řád: Praktický komentář*). Žalobce byl (stejně jako druhý společník společnosti Y) na valné hromadě společnosti Y konané dne 23. 1. 2020 zastoupen advokátem, který jako předseda valné hromady mimo jiné prohlásil: „*Prohlašuji, že výpis z obchodního rejstříku společnosti obsahuje aktuální, úplné a správné údaje, a že stav zapsaný v obchodním rejstříku odpovídá stavu skutečnému s výjimkou zapsaných předmětů podnikání společnosti (...)*“. Podstatné je i to, že žalobce v zastoupení svým advokátem hlasoval pro své odvolání z pozice jednatele. I v tomto světle se jako zcela lichá jeví argumentace, že žalobce jednající na valné hromadě konané dne 23. 1. 2020 prostřednictvím svého zástupce již nebyl jednatelem společnosti Y.

49. Nutno též zmínit, že společnost Y ověřila účetní závěrky společnosti Z mj. za rok 2016 a 2015 (tuto skutečnost konstatovala žalovaná v napadeném rozhodnutí a žalobce ji ničím nezpochybnil). Ve světle právě uvedeného však značně „pokulhává“ vysvětlení žalobce ohledně revokace původního sdělení, že „*před rokem 2017 prováděl ověřování účetních závěrek klienta Z, a proto (zcela logicky) předpokládal, že se dotaz týká některé z těchto starších uzávěrek*“. Jak trefně poznamenala žalovaná, žalobce tímto „vysvětlením“ usvědčil sám sebe z účelovosti jím uplatněných argumentů, neboť se *de facto* přiznal, že v předcházejícím období, kdy poskytoval auditorské služby společnosti X, ověřoval i účetní závěrky jménem společnosti Y, přestože nyní tvrdí, že funkci jednatele společnosti Y, a tudíž i pozici statutárního auditora u společnosti Y, nevykonával od roku 2015. Skutková verze, kterou žalobce správním orgánům a soudu v rámci uplatněných námitek předestřel, nemá oporu v jím navržených důkazech (viz dále) a nutno dodat, že namítaný skutkový děj postrádá i logické zdůvodnění toho, proč by zejména společnost Z měla uvádět nepravdu ohledně přítomnosti žalobce při ověřování předmětné účetní závěrky. Argumentace, že tato společnost se mohla splést, resp. že žalobce (řeceno jeho slovy) „*v minulosti ověřoval účetní závěrky této společnosti a poskytoval této společnosti daňové poradenství a nelze tedy vyloučit, že na straně společnosti Z došlo k určitým nepřesnostem*“, je poměrně vágní a v konfrontaci s podklady, z nichž správní orgány vycházely, zcela nepřesvědčivá. Na zjištěném skutkovém závěru, který učinil správní orgán I. stupně a potažmo též žalovaná, nemění nic ani to, že společnost Z dne 26. 10. 2020 zaslala na rejstříkový soud dokument (výměna zprávy auditora za rok 2017), který byl do sbírky listin založen dne 30. 10. 2020 a byl tentokrát zpracovaný společností X se signaturou žalobce k 26. 10. 2020 Existence původní zprávy (účetní závěrky 2017) jakožto podkladu pro rozhodnutí, který je součástí spisového materiálu, totiž nemohla být uvedeným dokumentem nikterak vyloučena či zpochybněna.
50. Soud proto dospěl k závěru, že správní orgán v řízení postupoval tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Jeho skutková zjištění jsou jednoznačná, mají oporu ve správním spisu a ve správním řízení ani v řízení před soudem nebyla ničím věrohodně zpochybněna.
51. Soud nepřisvědčil ani druhému okruhu žalobních námitek, jimiž žalobce brojí proti neprovedení všech navržených důkazů a též proti hodnocení provedených důkazů v jeho neprospěch.
52. Soud nejprve připomíná, že správní řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v ustanovení § 50 odst. 4 správního řádu a z níž vyplývá, že správní orgán sám podle svého uvážení rozhoduje o tom, jak zhodnotí jednotlivé podklady a provedené důkazy, které skutečnosti v rámci ve věci shromážděných podkladů bude

považovat za rozhodné a jakou váhu přizná tomu kterému podkladu. Jinak vyjádřeno, pokud zákon nestanoví, že některý podklad je pro správní orgán závazný (zásada formální pravdy), hodnotí podklady, zejména důkazy, podle své úvahy, každý důkaz hodnotí samostatně a v souvislosti s dalšími důkazy, přitom pečlivě přihlíží ke všemu, co vyšlo v řízení najevo, včetně toho, co uvedli a navrhli účastníci. Z judikatury vyplývá, že tuto zásadu nelze vykládat ve smyslu libovůle. (FIALA, Zdeněk et al. *Správní řád: Praktický komentář*.) Jak ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48, „(z)ásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by bylo rozhodujícím orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene.“. Naopak tato zásada klade poměrně vysoké požadavky na zákonnost a objektivitu správního orgánu při výběru a následně i při posouzení předmětných podkladů pro rozhodnutí, zvláště pak důkazů. S těmito požadavky se správní orgán musí vypořádat v odůvodnění rozhodnutí. V tomto směru Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2012, č. j. 5 Azs 2/2012-49 podotkl, že „(k)aždý důkaz je třeba hodnotit jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž současně je třeba přihlídnout ke všemu, co ve správním řízení vyšlo najevo. Z odůvodnění rozhodnutí pak musí být jednoznačné, jaké důkazy byly provedeny, jak byly hodnoceny nebo proč byly odmítnuty. Zásadu volného hodnocení důkazů ovšem nelze vykládat tak, že by závěry správního orgánu o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS)“.

53. Žalovaná v napadeném rozhodnutí (na straně 3 a 4) a správní orgán I. stupně v prvostupňovém rozhodnutí (na straně 12 až 14) náležitě odůvodnily, proč nebylo zapotřebí provádět důkaz originálem účetní závěrky 2017 a ustanovit znalce z oboru grafologie. Soud se zcela ztotožňuje se závěrem žalované, že na zjištěných a pro posouzení věci relevantních skutečnostech by provedení listinného důkazu – originálu účetní závěrky 2017 a ustanovení znalce z oboru grafologie nic nezměnilo. Správní orgány nejsou návrhy účastníků na provedení konkrétních důkazů vázány, přičemž úlohou správního orgánu, který zjistil stav věci, o němž nejsou pochybnosti, zároveň není povinnost domýšlet další skutečnosti, které by účastník řízení (snad) na podporu své obrany mohl ještě doplnit. Pokud tedy správní orgán I. stupně a žalovaná neshledaly provedení důkazu listinou – originálem účetní závěrky 2017, případně zadání znaleckého posudku nezbytným pro zjištění skutkového stavu věci, je zcela v souladu s právní úpravou a zásadou procesní ekonomie, že tyto důkazy neprovedly a jejich neprovedení řádně odůvodnily.
54. Nutno zdůraznit, že žalobce argumentoval tím, že jeho podpis byl na auditní zprávě naskenován. V daném případě by tak ustanovení znalce z oboru grafologie postrádalo jakýkoliv smysl. Způsob, jakým žalobce ověřil účetní závěrku 2017, tedy zda auditní zprávu opatřil svým podpisem nebo byl jeho podpis (jak tvrdí žalobce) naskenován, nehraje roli. Jinými slovy, pokud nebyl žalobce v době vydání účetní závěrky 2017 přítomen, nelze vyloučit případné naskenování jeho podpisu při administrativním vyřízení v rámci společnosti Y. Toto jednání samo o sobě nemusí nutně znamenat, že by byl žalobcův podpis zfalšován, ačkoliv jde o postup zcela nevhodný. Z tohoto důvodu by bylo rovněž nadbytečné provádět důkaz originálem účetní závěrky 2017 včetně auditní zprávy. K uvedenému lze podotknout, že otázka případného zfalšování podpisu není pro posouzení věci rozhodná i s ohledem na ustanovení § 3 odst. 4 zákona o auditorech, které

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

ze své podstaty směřuje na zákaz výkonu auditorské činnosti, tedy primárně na činnost, kterou v daném případě bylo provádění auditu pro vícero subjektů, nikoliv nezbytně na podpis auditora na auditní zprávě.

55. Soud se neztotožňuje s argumentací žalobce, že prvoinstanční orgán a potažmo i žalovaná hodnotily provedené důkazy jednostranně a v neprospěch žalobce. V daném případě soud při hodnocení důkazů ze strany správních orgánů obou stupňů jak ve prospěch, tak i v neprospěch žalobce neshledal žádná pochybení.
56. Rovněž není pravdivé tvrzení, že by se správní orgán nezabýval námitkou, že podpis a razítko na účetní závěrce 2017, resp. na auditní zprávě byly naskenovány bez vědomí žalobce. Uvedené správní orgán I. stupně podrobně rozebral na straně č. 13 a 14 prvostupňového rozhodnutí. Současně je třeba přisvědčit argumentaci žalované, že způsob, jakým byla na auditní zprávu dána signatura a razítko, není pro naplnění protiprávního jednání rozhodující, jak už bylo soudem konstatováno výše.
57. Soud nepřisvědčuje ani třetí žalobní námitce, že se žalovaná nevypořádala se všemi odvolacími námitkami, zejména se zřetelem k (ne)ověření účetní závěrky 2017 a její grafické úpravě.
58. Nutno předeslat, že na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů nelze klást nepřiměřeně vysoké požadavky. Žalovaná se podstatou námitky řádně zabývala a vysvětlila, proč nepovažuje argumentaci žalobce za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereagovala na všechny detaily uplatněné námitky. Soud má za to, že v daném případě žalovaná implicitně na námitky vznesené ohledně vizuální stránky účetní závěrky 2017 opatřené signaturou a razítkem žalobce odpověděla. Na straně 3 až 4 napadeného rozhodnutí odůvodnila, proč nebylo zapotřebí provádět důkaz originálem účetní závěrky 2017 a ustanovit znalce z oblasti grafologie. Postrádá jakýkoliv smysl zabývat se vizuální stránkou účetní závěrky, neboť pro rozhodnutí ve věci je podstatná samotná činnost žalobce a též obsah účetní závěrky 2017 a zprávy, nikoliv grafická úprava těchto dokumentů.

#### *VIII. Závěr a náklady řízení*

59. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
60. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Procesně úspěšné žalované pak žádné náklady v souvislosti s vedením řízení nad rámec její běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo

rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

Praha 29. září 2022

Mgr. Martin Kříž v. r.  
předseda senátu