



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Ing. K. M.**, zastoupený advokátem Mgr. Ing. Ondřejem Blahou, se sídlem Sokolovská 47/73, Praha 8, proti žalované: **Rada pro veřejný dohled nad auditem**, se sídlem Vodičkova 1935/38, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 30. 1. 2019, č. j. RVDA-119/2019, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 8. 2020, č. j. 3 A 70/2019 - 75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dozorčí komise Komory auditorů České republiky (dále jen „dozorčí komise“) shledala rozhodnutím ze dne 19. 1. 2018, č. j. 1812/2018, žalobce vinným ze spáchání přestupku podle § 15 odst. 1 písm. a) zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (dále jen „kontrolní řád“). Přestupku se měl žalobce dopustit tím, že jako auditor neposkytl

ve dnech 3. a 4. 9. 2018 kontrolním orgánem součinnost a neumožnil ve svém sídle provedení kontroly kvality, která byla zahájena dne 25. 1. 2017. Nesplnil tak svoji povinnost kontrolované osoby vyplývající z § 10 odst. 2 kontrolního řádu. Za tento přestupek mu dozorčí komise uložila pokutu ve výši 30 000 Kč a povinnost uhradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč. Odvolání, které proti jejímu rozhodnutí žalobce podal, žalovaná zamítla v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Stejně postupoval i městský soud, který žalobu podanou proti rozhodnutí žalované napadeným rozsudkem zamítl.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve shrnul příslušná ustanovení zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen „zákon o auditorech“) a kontrolního řádu a dovodil z nich, že dozorčí komise měla pravomoc pokutu uložit. Zdůraznil, že předmětem řízení nebylo kárné provinění žalobce jako auditora, ale přestupek ve smyslu kontrolního řádu. Poznamenal přitom, že sám žalobce namítal porušení § 12 až § 14 kontrolního řádu ze strany správních orgánů a sám tak aplikovatelnost tohoto předpisu, který dozorčí komisi opravňuje k projednání dotčeného přestupku, fakticky nezpochybnil.

[3] Městský soud dále uvedl, že ze správního spisu ani z vyjádření žalobce nevyplývá, že by u něj byla od roku 2011 reálně provedena kontrola kvality. Šestiletou časovou periodu stanovenou v § 24 odst. 4 písm. d) bodu 2 zákona o auditorech soud označil za minimální, prahovou hodnotu, která připouští provádění i četnějších kontrol kvality, jestliže taková potřeba vyplývá z provedené analýzy rizik. Argumentaci o šikanózním charakteru výkonu kontrolní pravomoci v kratších intervalech proto odmítl a zdůraznil přitom, že v období mezi roky 2011 a 2017 u žalobce žádná skutečně realizovaná kontrola kvality neproběhla. Ztotožnil se proto se závěrem žalované, že kontrola kvality byla u žalobce zahájena v roce 2017 s odstupem šesti let od poslední úspěšně realizované kontroly kvality. Žalobce se odmítnutím poskytnout potřebnou součinnost pro řádné provedení kontroly dopustil protiprávního jednání, na čemž podle městského soudu nemohou nic změnit ani žalobcem tvrzené okolnosti ohledně ostatních správních a soudních rozhodnutí již byl účastníkem, neboť ta neměla vzhledem k rozdílnému skutkovému kontextu jakýkoli dopad na nyní posuzovanou věc.

[4] Za nepřipadné městský soud označil námitky o porušení § 12 až § 14 kontrolního řádu, jež ukládají kontrolnímu orgánu povinnost doručit kontrolované osobě protokol o kontrole a vypořádat jeho případné námitky. Tato ustanovení totiž podle něj v první řadě předpokládají řádně provedenou kontrolu a poskytnutí součinnosti. V posuzované věci však žalobce opakovaně a bez relevantního důvodu odmítl poskytnout součinnost při provedení kontroly kvality a dozorčí komise proto podle městského soudu postupovala adekvátně, pokud za to žalobci uložila pokutu.

[5] Městský soud odmítl i argumentaci, že správní orgány v předložené věci porušily zásadu *ne bis in idem*. Poukazem na teoretická východiska o totožnosti skutku konstatoval, že žalobce nebyl potrestán podruhé za tentýž skutek, nýbrž byl potrestán za skutek jiný odlišující se časovým určením. Předchozí žalobcovo protiprávní jednání naplňující skutkovou podstatu téhož přestupku spáchané téměř o jeden a půl roku dříve bylo podle soudu nepochybně jiným skutkem, byť žalobce konal zásadně stejným způsobem a na stejném místě.

pokračování

II. Kasační stížnost a vyjádření žalované

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost formálně z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní nejprve namítl, že pro rozhodnutí o žalobě bez nařízení ústního jednání nebyly splněny podmínky. Soud ho totiž nevyzval k tomu, aby se k možnosti rozhodnout bez jednání vyjádřil. Dále poukázal na průběh předchozích kontrol, neexistenci relevantního důvodu pro zkrácení časového intervalu pro realizaci kontroly kvality a na důvody, pro které považuje postup kontrolních orgánů za nezákonný. Závěry napadeného rozhodnutí zpochybňuje tvrzením, že výklad § 24 odst. 4 písm. d) bodu 2 zákona o auditorech provedený městským soudem je v rozporu se smyslem a účelem této normy. Má za to, že jejím smyslem a účelem nemůže být stanovení libovolných a ničím neomezených pravomocí kontrolního orgánu provádět nepřetržité kontroly a bránit ve výkonu povolání konkrétního auditora.

[7] Stěžovatel nesouhlasí ani s důvody, pro které městský soud odmítl tvrzený šikanózní postup kontrolních orgánů. Postup orgánů Komory auditorů České republiky (dále jen „KAČR“), který v kasační stížnosti popsal, a jejich snaha provést u stěžovatele kontrolu každý rok, má zjevně šikanózní charakter. Městský soud se jím však řádně nezabýval a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Nemá ani za to, že okolnosti popisující průběh předešlých kontrol jsou pro věc nepodstatné. Skutečnost, že nešlo o skutečné kontroly, nemůže jít k jeho tíži.

[8] Má rovněž za to, že neposkytnutí součinnosti při nezákonně zahájené kontrole nemůže být protiprávním jednáním. Z toho vyvozuje závěr, že žádný přestupek nespáchal. Trvá rovněž na tom, že kontrolní orgány porušily zásadu *ne bis in idem*. Argumentace městského soudu, že jde o samostatné skutky, nemůže jeho námitku vyvrátit, neboť vytýkané jednání je stále nezbytné posuzovat v rámci jednoho jediného řízení. Domnívá se navíc, že věděla-li žalovaná o žalobě proti prvně uložené pokutě, pak jej druhou uloženou pokutou v podstatě sankcionuje za to, že hájí svá práva a oprávněné zájmy. Poslední kasační námitkou stěžovatel namítá nedostatek pravomoci dozorčí komise k uložení pokuty a vydání prvostupňového správního rozhodnutí.

[9] Žalovaná ve svém vyjádření odkázala na své vyjádření ke kasační stížnosti vedené pod sp. zn. 3 As 279/2020 a Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby kasační stížnosti i v této věci zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Jako první se kasační soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť její důvodnost by v zásadě vyloučila vypořádání dalších kasačních

námitek. Judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu považuje za přezkoumatelné takové rozhodnutí, z něhož je patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považuje, anebo nepovažuje argumentaci účastníků řízení za důvodnou (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Těmto kritériím napadený rozsudek vyhověl, neboť je z něj zřejmé, z jakého skutkového stavu městský soud vycházel, jak hodnotil pro věc podstatné skutečnosti a proč nepovažuje žalobní argumentaci za důvodnou. Rozsudek městského soudu tedy není nepřezkoumatelný.

[12] Před posouzením dalších námitek je třeba předeslat, že téměř shodnou věcí jako v nynějším případě se kasační soud zabýval v rozsudku ze dne 11. 11. 2022, č. j. 3 As 279/2020 - 40. Předmětem sporu byla rovněž otázka, zda byly v roce 2017 splněny všechny podmínky k tomu, aby u stěžovatele byla zahájena kontrola kvality. Věc se navíc týkala stejného stěžovatele, a jelikož ten byl v uvedeném řízení zastoupený stejným advokátem tak jako nyní, je i žalobní a kasační argumentace takřka totožná. Stěžovatel neuvedl žádný důvod, pro který by bylo zapotřebí se od závěrů vyslovených v uvedeném rozsudku odchýlit a takový důvod neshledal ani Nejvyšší správní soud. Ze závěrů přijatých v této věci proto bude kasační soud při posouzení kasačních námitek vycházet.

[13] Stěžovatel i nyní namítá nicotnost prvostupňového správního rozhodnutí, přičemž i teď ji spojuje s absencí pravomoci dozorčí komise takové rozhodnutí vydat. Touto otázkou se městský soud zabýval a velmi podrobně se s ní vypořádal v bodech 27-30 odůvodnění svého rozsudku. Stěžovatel v kasační stížnosti nepředestřel k závěrům, které městský soud v této otázce vyslovil, žádnou konkurující argumentaci a omezil se jen na vyjádření svého nesouhlasu. Jelikož Nejvyšší správní soud právní názor městského soudu plně akceptuje, považuje v této situaci za nadbytečné k jeho závěrům cokoli dalšího dodávat. Pro vypořádání takto formulované námitky proto stačí stěžovatele na zmiňované pasáže napadeného rozsudku odkázat.

[14] Ani další námitku procesního charakteru neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Stěžovatel namítal, že městský soud rozhodl bez jednání, aniž by jej předtím vyzval, zda s takovým postupem souhlasí. Z předloženého soudního spisu však vyplývá opak. Z výzvy založené na čísle listu 47 a z potvrzení o dodání a doručení do datové schránky vyplývá, že městský soud stěžovatele prostřednictvím jeho zástupce informoval, že podle § 51 odst. 1 s. ř. s. může ve věci rozhodnout bez nařízení jednání, jestliže se tím účastníci souhlasí. Z uvedených listin dále vyplývá, že městský soud stěžovatele vyzval, aby se k jeho záměru rozhodnout bez jednání ve stanovené lhůtě vyjádřil, a vyplývá z nich i to, že jej poučil o následcích, které nastanou, pokud v uvedené lhůtě nevysloví s deklarovaným záměrem svůj nesouhlas – informoval ho tedy, že v takovém případě bude mít za to, že s rozhodnutím bez jednání souhlasí. Podmínky pro rozhodnutí bez jednání proto byly v předložené věci splněny. I tato námitka je tedy nedůvodná.

pokračování

[15] Jádrem kasační argumentace se i v této věci týká zodpovězení otázky, zda byly v roce 2017 u stěžovatele splněny všechny podmínky pro nařízení kontroly kvality. Kontrolou kvality podle § 24, *in fine*, zákona o auditorech, kontrolní orgán zjišťuje, zda auditor postupuje při provádění auditorské činnosti v souladu se zákonem, auditorskými standardy, etickým kodexem, vnitřními předpisy KAČR a předpisy EU, jež upravují specifické požadavky povinného auditu u subjektů veřejného zájmu. Nejvyšší správní soud ve výše zmíněném rozsudku, jehož závěry aplikuje i na nyní souzenou věc, teleologickým výkladem zákona o auditorech dovodil, že systém kontroly kvality je jedním z kontrolních prvků auditorské činnosti, jehož účelem je zejména kontrola činnosti auditorů a kvalita jejich výstupu. Je proto zřejmé, že kontrola kvality je jedním z hlavních pilířů dohledu nad činností auditorů a že výsledky těchto kontrol jsou důležité nejen z hlediska dozorčího, ale také z hlediska informačního a srovnávacího. Neméně důležité jsou však i pro zlepšení kvality služeb poskytovaných auditory v budoucnu. Ustanovení § 24 odst. 4 písm. d) bod 2 zákona o auditorech stanoví, že kontrola kvality se u auditora, který neprovádí povinný audit ani u jednoho subjektu veřejného zájmu (že jde o případ stěžovatele, žádá ze stran nerozporuje), provádí **nejméně** jednou za šest let. Lze tedy souhlasit s názorem městského soudu, že se jedná o minimální, prahovou hodnotu, která logicky připouští provádění četnějších kontrol, budou-li pro takový postup shledány důvody.

[16] Nejvyšší správní soud i nyní dospěl k závěru, že kontrola kvality byla u stěžovatele vykonávána naposledy v roce 2011. Následné pokusy o provedení kontroly kvality v letech 2013 a v roce 2015 nevedly k získání použitelných údajů o kvalitě stěžovatelem poskytovaných auditorských služeb (v roce 2013 nebyla kontrola kvality realizována ani v jednom ze čtyř stanovených termínů z důvodu pracovní neschopnosti stěžovatele – navazující kárné řízení vedené pro neposkytnutí součinnosti stěžovatele bylo zastaveno; v roce 2015 byla kontrola spisů stěžovatele provedena zcela mimo zákonem předpokládaný procesní rámec a disciplinární řízení, které z těchto zjištění vycházelo, bylo následně pro nezákonnost postupu správního orgánu zastaveno). Kasační soud tedy opět musí konstatovat, že dozorčí komise před nařízením kontroly v roce 2017 nedisponovala relevantními údaji o kvalitě auditorských služeb poskytovaných stěžovatelem po dobu zhruba šesti let. Měla-li tedy dozorčí komise jako kontrolní orgán naplnit své zákonné povinnosti vyplývající z § 35 zákona o auditorech ve spojení s § 24 téhož zákona, byla povinna nařídit a provést u stěžovatele kontrolu kvality, a to i za předpokladu, že bude tento postup pro stěžovatele nekomfortní.

[17] Nejvyšší správní soud tak souhlasí se závěry žalované a městského soudu, že kontrola kvality byla nařízena v nejzazším možném termínu – zhruba po šesti letech od poslední kontroly reálně vykonané v roce 2011. Nařízení kontroly kvality na 14. 3. 2017 tedy nebylo v rozporu s § 24 odst. 4 zákona o auditorech. Stěžovatel se dopustil protiprávního jednání podle § 15 odst. 1 písm. a) kontrolního řádu tím, že dozorčí komisi neposkytl součinnost a provedení kontroly jí neumožnil (§ 10 odst. 2 kontrolního řádu).

[18] Na povinnost dozorčí komise ověřit nejméně v šestileté periodě kontrolou kvalitu poskytovaných auditorských služeb nemohou mít opakované neúspěšné pokusy o provedení kontroly žádný vliv a tudíž je pro nynější posouzení irelevantní,

zda stěžovateli takové pokusy působily jisté obtíže při výkonu jeho profese. Skutečností naopak je, že je jeho profesní povinností jako auditora poskytnout dozorčí komisi součinnost při provádění kontroly, což v posuzovaném případě neučinil. Kontrola kvality nařízená v zákonném termínu nemohla mít ani šikanózní charakter, neboť byla z pohledu zákona nevyhnutelná. Je tak nadbytečné se zabývat otázkou (ne)existence analýzy rizik, coby pokladem pro úvahy o nařízení kontroly, respektive jejím obsahem. Jakkoli lze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že mu nebylo prokázáno žádné porušení povinností při „kontrolách“ konaných od roku 2011, jde z výše uvedeného důvodu o skutečnost bezpředmětnou. Nejvyšší správní soud proto nepovažoval za nutné provést navržené důkazy vyžádáním správních spisů KAČR sp. zn. DK12/2014 a sp. zn. DK32/2011, jelikož správní spis předložený žalovanou poskytoval dostatečné podklady pro posouzení věci. Nejvyšší správní soud získal z předloženého spisového materiálu úplné informace o genezi celé věci od kontroly provedené v roce 2011.

[19] Nejvyšší správní soud v posuzovaném postupu kontrolních orgánů neshledal ani porušení zásady *ne bis in idem*. Podle stěžovatele by pro posouzení této námitky mělo být rozhodující již to, že k nečinnostem došlo v rámci jediného správního řízení. Základem jakéhokoli přestupkového řízení je však skutek, a proto základním předpokladem pro uplatnění zásady *ne bis in idem* je v přestupkových věcech totožnost skutku a nikoli totožnost řízení. Podstatou skutku je přitom právně relevantní jednání pachatele a jím způsobený právně významný následek. Jak správně uvedl městský soud, jde o všechny projevy vůle navenek, pokud jsou v příčinné souvislosti s vymezeným následkem. Skutkové okolnosti konkrétního případu se tak musí týkat téhož obviněného a musí být neoddělitelně spjaty v místě a čase. Je-li v obou případech totožné jak právně relevantní jednání, tak i jím způsobený následek, pak lze uzavřít, že i skutek je totožný. V posuzované věci se oba případy, v nichž správní orgány uložily stěžovateli pokutu za nesoučinnost v rámci téže kontroly kvality, lišily dobou jednání (nesoučinnosti) stěžovatele – první nesoučinnosti se stěžovatel dopustil 14. 3. 2017 a druhé 3. a 4. 9. 2018. Ačkoli obě jednání způsobila tentýž následek – ohrozila řádné provedení kontroly, velký časový odstup mezi nimi je již natolik významný, že obě jednání od sebe odlišuje a nelze zde již v konání stěžovatele dovodit jednotící úmysl. Lze tedy ve shodě s městským soudem uzavřít, že předchozí protiprávní jednání stěžovatele sice naplnilo skutkovou podstatu téhož přestupku a bylo provedeno zásadně stejným způsobem a na stejném místě, avšak o stejný skutek se již nejedná. Proto skutečnost, že stěžovateli již byla za jeho (jinou) nesoučinnost udělena pokuta, neznamená, že stěžovatele již nyní nelze potrestat. Právní názor zastávaný stěžovatelem navíc vede k absurdním důsledkům – dozorčí komise by v případě dalších obstrukcí ze strany stěžovatele měla v situaci, kdy již stěžovatele jednou za nesoučinnost potrestala, svázané ruce, neboť by již neměla žádný právní nástroj, kterým by si jeho součinnost nezbytnou pro provedení kontroly mohla vynutit. I tato námitka je proto nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost za nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s zamítl.

pokračování

[21] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaná, která byla ve věci úspěšná, žádné náklady nad rámec její běžné úřední činnosti nevnikly, kasační soud jí proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. ledna 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu