



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: Ing. Jiří Fišer, auditor ev. č. 1026
sídlem Ostrá 299/2, Praha 9

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí ze dne 12. 7. 2022, č. j. RVDA-754/2022, sp. zn. ZN/126/21

takto:

- I.** Žaloba se **zamítá**.
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění

I. Předmět věci

1. Kárná komise Komory auditorů České republiky rozhodnutím ze dne 5. 4. 2022, č. j. 668/2022/DK11/2021/Mi (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“) shledala žalobce (výrok I.1) v postavení auditora vinného tím, že „*nepostupoval v souladu s Mezinárodními*

auditorskými standardy (ISA) jako s auditorskými standardy Komory auditorů České republiky u kontrolovaného spisu Alfa Union, a.s. IČ 251 48 389 – audit účetní závěrky a ověření ostatních informací za rok 2019, zpráva auditora ze dne 13. 5. 2020, výrok bez výhrad. Kontrolovaný spis nesplňovaly k datu provádění kontrolní činnosti, požadavky ISA 230 (ISA 230.3, ISA 230.5, ISA 230.8, ISA 230.A5) na vypracování dokumentace k auditu, neboť dle ISA 230.5, má spis obligatorně obsahovat dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech, které tvoří východisko zprávy auditora a důkazy o tom, že audit byl proveden řádně v souladu se všemi relevantními ISA. Konkrétní nedostatky pak byly shledány v souvislosti s aplikací:

- a) ISA 320, pokud jde o klienta Alfa Union, a.s. o absenci dostatečné dokumentace zdůvodnění hladiny významnosti a její konstrukce (ISA 320.8, ISA 320.14),*
- b) ISA 330, ISA 500, pokud jde o klienta Alfa Union, a.s. o absenci dostatečné dokumentace ověření úplnosti závazků a ověření plnění podmínek úvěrových smluv (ISA 330.18, ISA 330.21, ISA 330.28, ISA 500.6).“*

2. Dle dalších výroků (výrok I.2 a I.3) prvostupňového rozhodnutí žalobce tímto jednáním zaviněně z nedbalosti porušil ustanovení § 18 a § 20a odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „zákon o auditorech“). Kárná komise považovala samotné projednání za dostatečné, neuložila proto žalobci kárné opatření (§ 31 odst. 3 Kárného řádu Komory auditorů ČR). Žalobce byl povinen uhradit náklady řízení ve výši 1.000 Kč (§ 26 odst. 7 zákona o auditorech).
3. Výrokem I.4 pod písm. a) – i) bylo řízení zastaveno, neboť žalobce byl zproštěn obvinění, co se týče některých dalších porušení mezinárodních auditorských standardů (ISA) a auditorských standardů Komory auditorů České republiky AS 52 u kontrolovaných spisů klienta AU, a.s. a OŽ.
4. Žalovaná napadeným rozhodnutím zamítla odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí.

II. Žaloba

5. Žalobce namítl, že rozhodnutí je nezákonné – žalovaná Rada měla dle jeho názoru porušit správní řád, zákon o auditorech. Dále ignorovala rozdílný přístup Komory k malým a velkým auditorům. Poukázal na to, že předsedkyně kárné komise je ze společnosti EY. Ministerstvo financí, vnitra a Nejvyššího kontrolního úřadu vedou boj o to, aby hospodaření obcí neprováděli auditoři. Záměrem komory je, aby byly dosaženy vyšší ceny za povinné audity. Rada jedná dle žalobce tendenčně za to, že Městský soud v Praze rozsudkem č. j. 5 A 54/2013 – 86 zrušil rozhodnutí Rady o pokutě ve výši 100.000 Kč; pracovník Komory pracovně přešel do Rady a žalobce se vyjadřuje i k osobě dalšího pracovníka Rady.
6. Podle žalobce věcně nebyly vyvráceny námitky žalobce proti závěrům nálezu. Rada neuvádí přesné znění auditorských standardů, které měl žalobce porušit, porušení ISA je sice správně pokládáno za porušení zákona o auditorech, avšak není odůvodněno. Žalobce poukázal též na to, že ve správním řízení namítl promlčení. Žalobce má za to, že byl zařazen do šikanózního programu, který zneužívá institut kontroly kvality malých auditorů. Oddělení kontroly kvality plní podle žalobce pokyny prezidentky komory auditorů L. Úkony provedly osoby, které nejsou účastníky správního řízení dle § 26 odst. 1 a 5 zákona o auditorech (S., vedoucí oddělení kontroly F.) a to v době, kdy se k věci žalobce nemohl vyjádřit.

7. Ke konkrétním námitkám žalobce uvedl, že kontrola nebyla provedena v sídle auditora, jak bylo avizováno v nařízení ze dne 14. 7. 2020, spisy žalobce doručil do úřadu Komory auditorů. Žalobce byl tak zkrácen na vyjádření, které mohlo být učiněno v sídle při kontrole. Podle žalobce před vyhotovením protokolu o kontrole kvality nebyl dodržen postup dle § 24f odst. 2 zákona o auditorech. Tento postup měl být dodržen, zejména protože šlo o kontrolu na dálku.
8. Žalobce namítl, že pracovníci oddělení kontroly kvality nejsou auditory, ale zaměstnanci úřadu, plní zadání orgánů Komory. Auditorské oprávnění kontrolora Š. bylo zrušeno 31. 3. 2015, kontrolorka kvality S. je manželkou bývalého předsedy Komory, ten podle žalobce zpochybňuje auditory z 90. let, což je případ žalobce. Vedoucí oddělení kontroly kvality dle žalobce neumí počítat %.
9. Žalobce doplnil, že ke Komoře ke kárné komisi podal dne 26. 2. 2021 oznámení o porušení zákona a podal rovněž stížnost ministryní financí. Na stížnost odpověděla osoba, vůči níž stížnost směřovala, žalobci pak nebyla zaslána revizní zpráva, na kterou odkázali kontrolori kvality, žalobce zprávu získal až později dne 21. 6. 2021. V dalším žalobce namítl vady této zprávy (není datována, není uveden autor), zpráva byla použita nezákonně k zahájení řízení. Žalobce poukázal na to, že ve správním řízení se hájil, a že ve vztahu k OŽ byl kárného návrhu zproštěn.
10. Ve vztahu k prvostupňovému rozhodnutí žalobce namítl, že úřední osoba (M.) připojila k podpisu razítko se státním znakem. Komora je však samosprávnou organizací a nikoliv státní organizací, jde o podezření z neoprávněného převzetí pravomocí státního orgánu.
11. Žalobce rozporoval závěr žalovaného rozhodnutí, že používá nesouvisející důkazy a invectivy. Tvrdí, že tzv. malí a velcí auditori mají rozdílné ceny, a že záměrem komory je dosáhnout vyšších cen za povinné audity. Žalobce poukázal na rozdílné ceny auditu, které prováděl on a společnost EY u totožné společnosti AH. Dále poukázal na cenu auditu, který provedla společnost PWC u společnosti BE. Tato auditorská společnost v květnu 2021 potvrdila účetní závěrku a výroční zprávu. Společnost BE zkrachovala, společnost tak byla poškozena informací PWC. Povinná zpráva dle § 82 zákona o korporacích nebyla vypracována. Dle Komory ani Rady však zákon porušen nebyl.
12. Žalobce taktéž namítl, že volby do orgánu Komory auditorů neprobíhají demokraticky.
13. K tomu, že byl shledán vinným z absence dostatečné dokumentace zdůvodnění hladiny významnosti a její konstrukce, žalobce uvedl následující. Hladinu významnosti u společnosti Alfa Union stanovil na 2.515 tisíc Kč. Žalovaná je názoru, že se žalobce nezabýval částkou - 183 tisíc Kč a v roce 2018 částkou - 16 tisíc Kč. Žalobce tuto skutečnost vysvětlil v písemnosti ze dne 2. 5. 2022. Má za to, že Rada nezdůvodnila, co konkrétně žalobce porušil. Svůj postup konzultoval s jinými auditory, nikomu to nebylo vytýkáno. § 18 zákona o auditorech stanoví, že ISA se použijí přiměřeně. ISA nestanoví rozsah zdůvodnění výpočtu hladiny významnosti. Žalobce podotkl, že společnost Alfa Union auditoval 25 let a její ekonomickou a provozní činnost zná. Hladina významnosti byla dle jeho názoru stanovena správně. Žalobci není zřejmé, jak byl porušen veřejný zájem.
14. K vytýkané absenci dostatečné dokumentace ověření úplnosti závazků a ověření plnění podmínek úvěrových smluv žalobce uvedl, že vše vysvětlil v písemnosti ze dne 2. 5. 2022. Rada nesprávně vypořádala námitku, že banka nestanovila žádné podmínky. Hodnotila

poznámky žalobce, nehodnotila ale smlouvu samotnou. Závěrečné tvrzení není podloženo textem ISA, jde o nepřezkoumatelný závěr.

15. Text rozhodnutí Rady je totožný s prvostupňovým rozhodnutím, což má být důkazem, že nebylo reagováno na argumenty žalobce.

III. Vyjádření žalované

16. Žalovaná namítla, že řada námitek je neprávni povahy, jež by spíše mohly naplnit povahu přestupku ublížení na cti podle § 8 odst. 1 zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, in eventum pomluvy podle § 184 odst. 1 zákona č. 40/2009, trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
17. Dle názoru Rady v jejím rozhodnutí byly reflektovány všechny žalobcem uplatněné námitky, ať již ve vazbě na tvrzenou nezákonnost kontroly kvality (srov. s. 3-4), promlčení věci, tak ohledně vlastních auditních postupů. Kárná komise jako správní orgán prvního stupně ve výrokové části i v odůvodnění svého rozhodnutí pracuje s konkrétními ustanoveními auditorských standardů, které byly porušeny. Není proto žádný prostor pro pochybnost, že by žalobce nevěděl, co je mu vytýkáno a byl tak zasažen ve svém právu na obhajobu.
18. Z výrokové části rozhodnutí vydaného na prvním stupni správního řízení je zřejmé, že žalobce nepostupoval v souladu s auditorskými standardy (včetně jejich konkrétní specifikace). Vzhledem k formulaci výroku je zřejmé, v čem spočívalo pochybení žalobce, časové hledisko spáchání kárného provinění a jeho vazba na konkrétního klienta. Úvaha o možnosti dvojího postihu z důvodu přílišné obecnosti popisu skutku, je zjevně nedůvodná.
19. Protože je žalobci vytýkáno nedostatečné dokumentování auditních postupů, osvětlila Rada rovněž úlohu auditní dokumentace a její význam z hlediska zajištění následného přezkumu auditorem provedené práce třetí osobou.
20. Rovněž tak nezůstal opomenut argument o možnosti přiměřeného použití ISA. Žalovaná poukázala na znění ustanovení § 18 zákona o auditorech. V posuzovaném případě se nejednalo o ověření jiných ekonomických informací, které by neumožňovaly postup podle auditorských standardů a zakládaly tak prostor pro přihlédnutí k nim, resp. pro jejich přiměřené použití odůvodněné povahou těchto informací. Navíc, i pokud by teoreticky takový postup přicházel v úvahu, nic to nemění na tom, že ze spisu jakéhokoliv auditora musí být v takovém případě přezkoumatelné, v čem mělo přiměřené použití spočívat, zejména pak, jak se odlišovalo od použití „úplného“ a na základě jakých úvah auditor modifikoval svůj postup. Nic podobného se v posuzovaném případě nestalo.
21. Rada konstatovala, že nezpochybňuje skutečnost stanovení hladiny významnosti, postup žalobce je však vnitřně rozporný, když na straně jedné nepovažuje pro konstrukci hladiny významnosti za rozhodující ukazatel výnosů, přesto jej ale použil jako jeden z faktorů rozhodných pro jeho postup v této oblasti. S ohledem na zřejmou zmatečnost neumožňuje auditní dokumentace zkušenému auditorovi, který se předtím daným auditem nezabýval, aby pochopil provedené auditní postupy a není tak naplněn ani cíl auditora plynoucí z ISA 320.8, a sice vhodně uplatnit koncept významnosti při plánování a provádění auditu.
22. Auditorova argumentace se zcela míjí s tím, co očekávaly správní orgány na obou stupních, a sice vysvětlení úvah (odborného úsudku) využitých při stanovení hladiny významnosti. Žalobce ani při opětovném projednání věci tuto příležitost nevyužil, když z jeho strany

nezazněl jediný argument k osvětlení odborného úsudku ve vazbě na určení hladiny významnosti, zejména pak jde-li o zahrnutí ukazatele výnosů. Nutno dodat, že takový argument nezaznívá ani v podané žalobě, která se opět omezuje na obecné teoretizování o institutu hladiny významnosti, aniž by byla cílena na vytýkaný nedostatek. Fabulací žalobce je pak tvrzení, že je mu vytýkáno, že se ve vazbě na stanovenou hladinu významnosti nezabýval částkou 183 tis. Kč. Nic takového není u tohoto bodu uvedeno jak v rozhodnutí odvolacího orgánu, tak v potvrzeném rozhodnutí kárné komise.

23. Podle žalované se argumentací žalobce žalovaná zabývala. Připomíná, že dle ISA 330.18 je auditor povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti. Dokumentace odsouhlasení zůstatku na bankovní výpis není způsobilá ověřit úplnost závazků ani ověření podmínek úvěrových smluv. Samotné konstatování o „*kontokorentním úvěru bez dalších podmínek*“ nemá žádný podklad v auditní dokumentaci; v takovém případě je ústní vysvětlení dle ISA 230.A5 nedostatečné, neboť fakticky nahrazuje chybějící dokumentaci k auditním postupům, získaným důkazním informacím a vyvozeným závěrům.
24. To platí i s ohledem na auditorem dodatečně zaslanou smlouvu o úvěrovém produktu - tam uvedené poznámky „*netýká se*“, „*nenastalo*“, „*nic*“, nikterak neumožňují revidovat shora uvedené závěry, neboť z takto kusých poznámek nelze seznat, jaké závěry či úsudky auditor učinil.

IV. Replika žalobce

25. Žalobce uplatnil repliku k vyjádření žalované. V úvodu na straně 1 se ohrazuje proti osobním výhradám, které proti žalobci uplatnila žalovaná. Žalobce obecně setrval na svém přesvědčení a uplatněných žalobních námitkách.
26. Co se týče výpočtu hladiny významnosti, žalobce ozřejmil znovu svůj postup. Použil ukazatel výnosů, celková aktiva a vlastní kapitál. Připomněl, že Radě předložil k porovnání jeho výpočet a pokyn Komory auditorů. Žalobci bylo vytýkáno nezohlednění částky 183 tisíc v návrhu dozorčí komise k zahájení kárného řízení. Podle žalobce žádný zkušený auditor nestudoval jeho spisy, protože jinak by neměl pochyby o jeho postupu. Žalobce zaslal Radě úvěrovou smlouvu jako důkaz, že v této smlouvě nejsou vedlejší podmínky schopné ohrozit činnost AU. Poznámky sloužily pouze k doplnění. Smlouva byla součástí spisu o auditu. Ten neměla k dispozici Rada, ale kontrolori měli k dispozici smlouvu. Podle žalobce nemohl hodnotit vedlejší podmínky úvěru, když nebyly součástí smlouvy. Podle žalobce je příčinou sporu nízká hodnota kvality kontrolorů a postup bez užití § 24f zákona o auditorech.
27. Žalobce sporuje, že by jeho postupu měl škodlivý dopad, a že by byl porušen nějaký zájem veřejnosti či společnosti. Není mu zřejmé, která ISA a jak je porušil a jak tím byl porušen zákon. K námitce porušení § 24f odst. 2 zákona o auditorech se žalovaná nevyjádřila. Podle žalobce žalovaná mlčením souhlasí s tím, že byl porušen zákon.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

28. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř.

s. “)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Při tom naznal, že žaloba není důvodná.

29. Ve věci soud rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žádný z účastníků nevyslovil s tímto postupem po poučení soudem nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009).
30. Žalobce v žalobě poukazuje na řadu listin, které tvoří přílohy žaloby na č. 1.11 – 326. Ty listiny, které jsou součástí správního spisu, městský soud jako důkaz neprovedl (k důvodům viz výše). Všechny ostatní listiny (průvodní listiny k úkonům správního orgánu, předání podkladů ke kontrole, následné podněty žalobce k různým orgánům veřejné moci či ke Komoře auditorů, dokumenty k podnětu o skutečnostech nasvědčujících podvodu u poškozené společnosti P., rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2017, č. j. 5 A 54/2013 – 86-90, podněty ke Komoře, policii, soudu, státnímu zastupitelství, ve věcech auditu PWC audit u BE, vzorové formuláře, příručka pro provádění auditu) městský soud shledal za nadbytečné, neboť s předmětem věci – s řízením o nedostacích spisové dokumentace žalobce u společnosti AU, nijak přímo nesouvisí.
31. Žalobce byl prvostupňovým rozhodnutím shledán vinným (zjednodušeně řečeno) tím, že při provádění auditorské činnosti /srov. definici dle § 2 písm. c) zákona o auditorech/ zaviněně z nedbalosti porušil ustanovení § 18 a § 20a odst. 1 zákona o auditorech, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Tohoto jednání se dopustil tím, že v označených případech ve zprávě auditora ze dne 13. 5. 2020 nepostupoval v souladu s mezinárodními auditorskými standardy ISA. Městský soud podotýká, že prvostupňové rozhodnutí je druhé ve věci, neboť to první ze dne 19. 7. 2021, č. j. 1376/DK2021/Mi bylo zrušeno rozhodnutím Rady ze dne 22. 11. 2021, č. j. RVDA-1729/2021.
32. Podle § 18 zákona o auditorech platí, že auditor postupuje při provádění auditorské činnosti v souladu s auditorskými standardy upravenými právem Evropské unie a s auditorskými standardy vydanými Komorou, které stanoví postupy auditora při provádění auditorské činnosti, neupravené auditorskými standardy upravenými právem Evropské unie. Pokud zvláštní povaha ověření jiných ekonomických informací neumožňuje takto postupovat, přihlédne auditor při ověření jiných ekonomických informací k těmto auditorským standardům a přiměřeně je použije. Seznam auditorských standardů upravených právem Evropské unie a auditorských standardů vydávaných Komorou a jejich aktuální znění Komora zveřejňuje na internetových stránkách Komory.
33. Podle § 20a odst. 1 zákona o auditorech o průběhu auditorské činnosti vede auditor spis, který obsahuje informace podle auditorských standardů a dále záznamy a dokumenty podle § 14a odst. 5, § 14b odst. 2, § 19 odst. 2, § 20, § 45 odst. 2 a čl. 6, 8, 10, 11 a 12 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014.
34. Podle článku 26 odst. 1 Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 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 platí, že členské státy vyžadují, aby statutární auditoři a auditorské společnosti prováděli povinné audity v souladu s mezinárodními auditorskými standardy přijatými Komisí postupem podle čl. 48 odst. 2. Členské státy mohou používat určitý vnitrostátní auditorský standard do doby, než Komise přijme mezinárodní auditorský standard upravující stejnou problematiku. Přijaté

mezinárodní auditorské standardy se vyhláší v plném znění v každém z úředních jazyků Společenství v Úředním věstníku Evropské unie. Toto ustanovení provádí právě § 18 zákona o auditorech.

35. Z uvedeného vyplývá, že mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditing, ISA) jsou „prováděcími“ závaznými normami, kterými jsou auditoři povinni se řídit při své činnosti (stejně jako auditorskými standardy neupravenými ISA, ale Komorou).
36. Žalobce byl shledán vinným za to, že jeho kontrolovaný auditorský spis nesplňoval několik náležitostí dle ISA 230, ISA 320, ISA 330 a ISA 500.
37. Kárná komise v prvostupňovém rozhodnutí konstatovala zásady vyplývající z ISA 230 na vypracování dokumentace auditu, konkrétně ISA 230.5, 230.8, 230.9, 230.10, 230.14. Zdůraznila, že dle ISA 230.A5 ústní vysvětlení a ani pozdější písemné vyjádření nemůže být náhradou chybějící dokumentace.
38. Konkrétně pak nedostatky komise shledala u nedodržení standardu ISA 320 – zdůvodnění a práce s hladinou významnosti. V této souvislosti poukázala na pravidla dle ISA 320.8 a 320.14 a ISA 230.8. Konstatovala obsah vyjádření žalobce z 26. 4. 2021. Z něj vyplývá, že žalobce stanovil hladinu významnosti váženým průměrem stanovených ukazatelů, byla stanovena i prováděcí hladina i nepodstatná nesprávnost.
39. Kárná komise poukázala na formulář 170. Shrnula, že žalobce uvedl, že ukazatel výnosů není rozhodující, avšak poté jej použil v rámci postupu, kdy hladinu významnosti určil průměrem hrubého výdělku před zdaněním, výnosů, celkových aktiv a vlastního kapitálu. Taková dokumentace podle kárné komise neumožňuje auditorovi, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopit postup provedený auditorem. Dokumentace je vnitřně rozporná, není dokumentována ve smyslu ISA 230.8 dodržení požadavku ISA 230.14, což má za následek nedostatečné dokumentování naplnění cíle vymezeného v ISA 320.8 a to stejně i pokud jde o tvrzení navrhovatele stran nejasné dokumentace konstrukce hladiny významnosti.
40. Kárná komise dále shrnula další vyjádření žalobce ze dne 7. 1. 2022 a konstatovala, že k vytýkanému skutku nic nového neuvedl. Uzavřela tedy, že dokumentace žalobce je vnitřně rozporná, ve smyslu ISA 230.8 není zdokumentováno dodržení požadavku ISA 320.14 na uvedení vlivů pro určení hladiny významnosti, což má za následek nedostatečné dokumentování naplnění cíle vymezeného v ISA 320.8 a to stejně i pokud jde o tvrzení navrhovatele stran nejasné dokumentace konstrukce hladiny významnosti. Nebylo pak možné vyvrátit žalobcovo tvrzení, že v minulosti mu takové jednání nebylo vytýkáno, proto jej posoudila jako polehčující okolnost.
41. Rada závěrům komise přisvědčila. Konstatovala, že je zřejmé ve vazbě na konkrétní ustanovení, jaká ISA byla porušena. Stanovení hranice významnosti je zásadní pro určení, které nesprávnosti budou pro auditora bez významu a nebude se jim dále věnovat. Dokumentace žalobce je dle Rady zmatečná, na jedné straně považuje ukazatel výnosů za nevýznamný, na straně druhé jej zahrnuje do výpočtů materiality pro účely auditu. Dokumentace je v rozporu s požadavkem ISA 230.8, co se týče kvality auditorské dokumentace. Sdělení ze dne 7. 1. 2022 nemají žádnou vypovídající hodnotu. Dle Rady je konstatování o dostatečném určení hladiny významnosti zcela paušální a bez dalšího doplnění nemůže objasnit vytýkané nedostatky v konstrukci hladiny významnosti. Postup žalobce je tak nadále nepřezkoumatelný ve smyslu ISA 230.8. Určení materiality je dle ISA

320.4 záležitostí odborného úsudku, to však nemá vliv na formální a kvalitativní dokumentační požadavky, natož na schopnost ústně vysvětlit a odstranit pochybnosti.

42. Městský soud poukazuje na to, že dle mezinárodního auditorského standardu ISA 320 /VÝZNAMNOST (MATERIALITA) PŘI PLÁNOVÁNÍ A PROVÁDĚNÍ AUDITU/ platí, že cílem auditora je vhodně uplatnit koncept významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu (ISA 320.8).
43. Dle mezinárodního auditorského standardu ISA 320.14 je auditor povinen do dokumentace auditu uvést následující částky a vlivy zvažované při jejich určení:
 - a. významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek (viz odstavec 10),
 - b. případně úroveň nebo úrovně významnosti (materiality) pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje (viz odstavec 10),
 - c. prováděcí významnost (materialitu) (viz odstavec 11) a
 - d. jakékoli přehodnocení významnosti (materiality) a) – c) v průběhu auditu (viz odstavce 12 – 13).
44. Dle mezinárodního auditorského standardu ISA 320.A3 určení významnosti (materiality) zahrnuje použití odborného úsudku. Jako výchozí bod při určování významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek se často používá procento aplikované na vybranou veličinu. Faktory, které mohou ovlivnit určení vhodné veličiny, zahrnují následující:
 - prvky účetní závěrky (například aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady).
 - existují-li položky, kterým mají uživatelé účetní závěrky určité účetní jednotky tendenci věnovat svou pozornost (například pro účely posouzení finanční výkonnosti mají uživatelé sklon zaměřit se na zisk, výnosy nebo čistá aktiva)
 - povahu účetní jednotky, v jaké části životního cyklu se jednotka nachází, odvětví a ekonomické prostředí, ve kterém účetní jednotka působí.
 - vlastnickou strukturu účetní jednotky a způsob jejího financování (například je-li účetní jednotka financována výlučně dluhově, a nikoli vlastním kapitálem, mohou uživatelé klást větší důraz na aktiva a nároky na ně, a nikoli na zisky účetní jednotky)
 - a
 - relativní nestabilita veličiny.
45. Městskému soudu ze správního spisu, resp. z jeho příloh, které zahrnují spisovou dokumentaci ke zprávě žalobce o úplné účetní závěrce a o ověření souladu ostatních informací uvedených ve Výroční zprávě za roční období k 31. 12. 2019 u společnosti AU., vyplynulo následující.
46. Žalobce se zabýval stanovením významnosti (materiality) ve formuláři 170. Výslednou významnost ve výši 2.515 tisíc Kč stanovil průměrem 4 možných kritérií (HV před zdaněním – 574 tis. Kč, výnosy – 4.526 tis. Kč, celková aktiva 1.884 tis. Kč, vlastní kapitál 3.074 tis Kč).
47. Jako důvody pro výběr kritéria a zvolené celkové hladiny vzájemnosti žalobce uvedl, že (citace), „pro uživatele finančních výkazů (majitelé a věřitelé) je nejdůležitějším ukazatelem zisk před zdaněním. Vedení je odměňováno na základě kombinace zisku a obrátu, kde zisk je převažujícím kritériem. Vzhledem k tomu, že společnost vyrábí na plné kapacitě, není ukazatel výnosů rozhodující (ovlivňován tržní situací a cenami produkce). Horní hranice tj. 10 % zvolena z tohoto důvodu. Společnost je stoprocentně vlastněna, nemá externí financování, tj. hlavními

uživatelé jsou pouze vlastníci. Významnou transakci (jednotlivou) považuje transakce nad tj. přijatá celková materialita odpovídá pohledu vlastníka.“

48. Pro úplnost městský soud dodává, že žalobce stanovil rovněž prováděcí významnost ve výši 1.886 tis Kč, tj. 75 % významnosti vzhledem k malé rizikovosti zakázky a s přihlédnutím k úpravám loňského roku. Stanovil rovněž hranici jednoznačně nepodstatné nesprávnosti na výši 252 tis. Kč, tj. 10 % významnosti, vzhledem k malému množství uživatelů závěrky, dále k velkému množství automatických transakcí zejména na straně tržeb a nákladů za materiál, kde je nízké riziko chybovosti.
49. Žalobce formálně dostal své povinnosti uvést materialitu do dokumentace. Co se týče důvodů pro výběr kritéria, z formuláře 170 (a rovněž z vyjádření ke kontrolnímu zjištění dne 26. 4. 2021 a dle žalobních tvrzení) je zjevné, že významnost ve výši 2.515 Kč žalobce stanovil průměrem ze 4 veličin, mj. z výnosů. Oproti tomu v odůvodnění tohoto výběru žalobce preferuje kritérium zisk před zdaněním ve výši 10 % a snižuje význam ukazatele výnosů. Odůvodnění pak o dalších veličinách užitých pro stanovení významnosti neuvádí nic dalšího. Nicméně v ukazatelích „*prováděcí významnost*“ (1.886 tis Kč) a „*jednoznačně nepodstatné nesprávnosti*“ (252 tis. Kč) žalobce procentuálně (75 % resp. 10 %) vychází právě ze stanovené významnosti – tj. z částky 2.515 tis. Kč, která byla stanovena průměrem 4 veličin, tj. včetně ukazatele výnosů.
50. Městský soud se ztotožnil s kárnou komisí i se žalovanou Radou, že takové odůvodnění stanovení významnosti vykazuje vnitřní rozpor. Na místě tedy bylo, aby žalobce tento rozpor odstranil.
51. Žalobce ve sdělení ze dne 26. 4. 2021, z vyjádření ze dne 7. 1. 2022 (které navazovalo na další řízení po zrušení předchozího prvostupňového rozhodnutí), nebo v rámci odvolání ze dne 12. 4. 2022 a jeho doplnění ze dne 2. 5. 2022 k tomu neuvedl nic konkrétního. Jelikož se k vytýkaným nesrovnalostem vůbec nevyjádřil, ani tedy neodstranil vytýkaný rozpor.
52. Podle mezinárodního auditorského standardu ISA 230.8 (dokumentace auditu) platí, že auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil: (viz odstavce A2 - A5, A16 - A17)
 - a) povahu, načasování a rozsah auditorských postupů provedených s cílem dosáhnout souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů, (viz odstavce A6 - A7)
 - b) výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace a
 - c) významné záležitosti, které vyplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky učiněné při tvoření těchto závěrů. (viz odstavce A8 - A11)
53. Městský soud je ve shodě s kárnou komisí a Radou toho názoru, že co se týče stanovení významnosti (materiality), spis auditora (žalobce) vykazuje rozpory, které žalobce neodstranil. Byť tedy formálně žalobce tento ukazatel ve spisové dokumentaci stanovil, další auditor by určení ukazatele při jeho přezkoumání nemohl pochopit. Byť žalobce tento argument zlehčuje tím, že dokumentaci žádný zkušený auditor nepřezkoumával, jde především o to, že zkratka závěry auditora mají být pro následnou kontrolu srozumitelné a ověřitelné. To i podle názoru městského soudu tato část spisové dokumentace auditora ke zprávě u Alfa Union, a.s. za rok 2019 nesplňuje. Tím tedy vyvstaly pochybnosti o ukazateli významnosti a tedy i o tom, zda byl naplněn koncept významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu dle ISA 320.8. I když žalobce uvedl tento ukazatel do

dokumentace, toto nepostačuje k odůvodnění vlivů, které byly zvažované při jejich určení (ISA 320.14).

54. Žalobce namítá, že mezinárodní auditorské standardy použil přiměřeně v souladu s § 18 odst. 1 zákona o auditorech. Podle tohoto ustanovení věty druhé platí, že auditor standardy použije přiměřeně jen tehdy, je – li to dáno zvláštní povahou jiných ekonomických informací, u kterých nelze postupovat v souladu s auditorskými standardy upravenými právem Evropské unie a s auditorskými standardy vydanými Komorou, které stanoví postupy auditora při provádění auditorské činnosti, neupravené auditorskými standardy upravenými právem Evropské unie.
55. Žalobce netvrdí, v čem by pro určení hladiny významnosti měla spočívat zvláštní povaha jiných ekonomických informací, nemožnost užít primárně tento mezinárodní standard a ani v čem měla spočívat odlišnost resp. přiměřenost použití tohoto standardu. Podle názoru městského soudu v projednávané věci byl žalobce povinen stanovit hladinu významnosti primárně dle mezinárodního standardu ISA 320 a v souladu s požadavky na dokumentaci dle ISA 230. V tom se tedy ztotožnil se žalovanou a potažmo s kárnou komisí.
56. Kárná komise pak byla názoru, že spisová dokumentace vykazuje i deficity k ověření úplnosti závazků a ověření kovenantů a to s ohledem, že popsané procedury nejsou dostatečné k ověření předmětných částí. Samotná dokumentace odsouhlasení zůstatku na bankovní výpis nepokrývá ověření úplnosti závazků (auditovaná společnost může mít u banky více účtů, včetně termínovaných vkladů a dalších bankovních obchodů jako jsou derivátové obchody, které samotným bankovním výpisem nemusí být identifikovány). Odsouhlasení na bankovní výpis nepokrývá ověření plnění podmínek úvěrových smluv. Poukázala na vyjádření žalobce ze dne 7. 1. 2022. Uvedla, že netvrdí, jak ji podsouval žalobce, že společnost má zatajený úvěr. Setrvala proto na názoru, že postupy, které uvedl žalobce, nejsou dostatečné k ověření předmětných částí, samotná dokumentace odsouhlasení zůstatku na bankovní výpis nepokrývá ověření úplnosti závazků. Podle komise se nejedná o nové obvinění, zjištění bylo dokumentováno již v rámci protokolu z kontroly kvality ze dne 26. 4. 2021, postupy žalobce pak komise shledala za nedostatečné. A poukázala na to, že tento postup aprobovala i Rada v předchozím zrušujícím rozhodnutí.
57. Rada se se závěry kárné komise ztotožnila. Shledala, že v úvahách žalobce absentoval profesní skepticismus. Žalobce se spolehl na svůj subjektivní úsudek bez dostatku důkazů, založený na tvrzeném dostatku vlastních prostředků společnosti, proto neprováděl další auditorské postupy v oblasti ověření závazků a plnění úvěrových smluv. Poukázala na povinnost auditora provést úplný test věcné správnosti dle ISA 330.18 a je toho názoru, že dokumentace odsouhlasení zůstatku na bankovní výpis není způsobilá ověřit úplnost závazků a ani podmínek úvěrových smluv. Konstatování o kontokorentním úvěru bez podmínek nemá oporu v auditní dokumentaci, v tom případě je dle Rady ústní vysvětlení nedostatečné (ISA 230.A5), neboť nahrazuje chybějící dokumentaci. Dodatečně zasláná smlouva obsahuje poznámky žalobce, ale neumožňuje revidovat tyto závěry.
58. Městský soud poukazuje na to, že předmětem mezinárodního auditorského standardu ISA 330 (reakce auditora na vyhodnocená rizika) je povinnost auditora navrhnout a provést reakce na riziko významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce, které auditor v souladu s ISA 3151 identifikoval a vyhodnotil při auditu účetní závěrky. Cílem auditora je získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se vyhodnoceného rizika

významné (materiální) nesprávnosti, a to navržením a provedením vhodných reakcí na tato rizika. (ISA 330.1 a 330.2).

59. Dle ISA 330.18 je auditor povinen navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných (materiálních) skupin transakcí, zůstatků účtů a zveřejněných údajů, a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti. (viz odstavce A42 – A47).
60. Dle ISA 330.21 jestliže auditor došel k závěru, že vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti na úrovni tvrzení je významné, je povinen provést testy věcné správnosti, které budou reagovat konkrétně na toto riziko. Jestliže auditor posuzuje významná rizika pouze na základě testů věcné správnosti, musí auditorské postupy zahrnovat testy detailních údajů. (viz odstavec A53).
61. Dle ISA 330.28 je auditor povinen uvést do dokumentace auditu:
 - a) způsob, jakým reagoval na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky, dále charakter, načasování a rozsah dalších auditorských postupů,
 - b) vazbu těchto postupů na vyhodnocená rizika na úrovni tvrzení a
 - c) výsledky auditorských postupů včetně závěrů, pokud tyto závěry nejsou zřejmé. (viz odstavec A63)
62. Cílem mezinárodního auditorského standardu ISA 500 obecně je navrhnout a provést auditorské postupy takovým způsobem, aby auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dospět k přiměřeným závěrům, na nichž bude založen výrok auditora.
63. Dle standardu ISA 500.6 je auditor povinen navrhnout a provést auditorské postupy, které jsou za daných okolností vhodné pro účely získání dostatečných a vhodných důkazních informací (viz odstavce A1 – A25).
64. Žalobce se vyhodnocením rizik zabýval ve formulářích 180, 185 a 186. To, že společnost má kontokorentní úvěr se stavem čerpání 38.426.000 Kč k 31. 12. 2019, vyplývá z výroční zprávy a z přílohy k účetní závěrce roku 2019. Řádek č. 112 v rozvaze uvádí dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím -183 tisíc, za rok 2018 – 16 tisíc, další řádek 127 krátkodobé závazky uvádí závazky k úvěrovým institucím 38 426 tisíc Kč (rok 2019), 38 726 tisíc Kč (rok 2018).
65. Ve spisu, který obsahuje toliko vyplněné formuláře a ručně psané poznámky, nevyplývá, že by žalobce tyto závazky jakkoli studoval, posuzoval, hodnotil a zvláště smlouvu o kontokorentním úvěru. Spis auditora k tomu neobsahuje vůbec žádné podklady.
66. Žalobce ve sdělení ze dne 26. 4. 2021 poukázal na to, že ve spisu je založen výpis z banky CITI. Z něj vyplývá toliko zůstatek – 35.826.287,23 Kč
67. Žalobce smlouvu o úvěrovém produktu mezi C a AU ze dne 27. 10. 2016 předložil dne 2. 5. 2022 v rámci odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. Smlouva se sestává ze 13 stran a 4 příloh, u článků 2.7 bod (iii) obsahuje rukou psanou poznámku „založeno ve spise“, článek 3.2 „Sublimit B:“ písm. a) bod (i) obsahuje rukou psanou poznámku „netýká se“, články 3.3 a 3.5 obsahují rukou psanou poznámku „nenastalo“, přílohy 1, 3 a 4 obsahují rukou psanou poznámku „nic“. Žalobce uvedl jen tolik, že se jedná o kontokorentní smlouvu bez vedlejších podmínek.

68. Ze žádné části auditorského spisu však podle názoru městského soudu vůbec nevyplývá, že by žalobce měl před vypracováním zprávy vůbec k dispozici úvěrové smlouvy. Dále není zřejmé, že by smlouvy nějak hodnotil včetně jejich podmínek. I městský soud je pak toho názoru, že samotný výpis z účtu k naplnění požadavků ISA 330 nestačí. Jelikož spis auditora neobsahuje žádný podklad, je otázkou, zda byla tato rizika vůbec hodnocena. Tento nedostatek spisové dokumentace tak opět neumožňuje přezkoumat postupy žalobce.
69. Žalobce v žalobě namítl i další více či méně konkrétní námitky.
70. Poukázal na to, že v odvolání vznesl námitku promlčení.
71. Podle § 26 odst. 2 zákona o auditorech odpovědnost za kárné provinění nebo za porušení povinnosti podle § 25a zaniká, uplynula-li ode dne, kdy ke kárnému provinění nebo porušení povinnosti došlo, doba 6 let.
72. Žalobce zprávu o auditu AU vydal dne 13. 5. 2020. O vině žalobce bylo rozhodnuto dne 13. 7. 2022, tedy včas ve lhůtě 6 let. Jednání žalobce nebylo promlčeno.
73. Dále žalobce namítl, že zprávu ministerstva financí obdržel až dne 21. 6. 2021 a namítl vady této zprávy (není datována, není uveden autor), zpráva byla použita nezákonně k zahájení řízení.
74. Městský soud ze správního spisu ověřil, že zpráva ministerstva financí o výsledcích dozoru provedených v roce 2018 a 2019 nad přezkoumáním hospodaření vykonaným auditory a auditorskými společnostmi za roky 2016 až 2018, se týkala toliko dozoru nad přezkoumáním hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí podle § 20 odst. 1 zákona č. 420/2004 Sb. V případě žalobce se jednalo o přezkoumání hospodaření obce Žilina za roky 2016 a 2017.
75. Kárná komise však žalobce prvostupňovým rozhodnutím zprostila kárného návrhu v té části, která se týkala právě domnělých porušení povinností při auditu OŽ v roce 2019. Byť se tedy kontrola v projednávané věci týkala i kontroly povinností žalobce při Zprávě o přezkoumání hospodaření OŽ za rok 2019, přičemž mohla vycházet i ze zprávy ministerstva financí za předchozí období, prvostupňové rozhodnutí o kárném provinění nakonec v této části nijak do práv žalobce nezasáhlo. Žalobce proti němu též nebrojil odvoláním, a proto jej ani nepřezkoumávala žalovaná jako odvolací orgán. V této části je tedy žaloba nepřípustná podle § 68 písm. a) s. ř. s. a nynější procesní obrana žalobce proti kontrole je tedy v této části nedůvodná.
76. Žalobce namítl, že úřední osoba (M.) nesprávně připojila k podpisu razítko se státním znakem
77. Na řízení v kárných věcech auditorů se přiměřeně použije ustanovení zákona upravujícího odpovědnost za přestupky a řízení o nich (§ 50 odst. 1 zákona o auditorech). Podle § 93 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky musí rozhodnutí splňovat mj. náležitosti rozhodnutí dle správního řádu. Otisk úředního razítka je formální náležitostí správního rozhodnutí (srov. § 68 odst. 2 správního řádu). Správní řád nicméně nepředepisuje konkrétní podobu razítka.
78. Ta vyplývá z ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb. o užívání státních symbolů České republiky a o změně některých zákonů. Podle tohoto ustanovení jsou státní znak oprávněny užívat vyjmenované orgány veřejné moci. Podle písm. t) tohoto ustanovení jsou státní znak

oprávněny užívat právnické a fyzické osoby, kterým je zákonem nebo na základě zákona svěřen výkon státní správy.

79. Podle § 5 zákona malý státní znak užívají oprávněné osoby uvedené v § 2 odst. 1 písm. a) až t) na rozhodnutích a jiných listinách osvědčujících důležité skutečnosti, vydávaných při výkonu státní moci, který jim byl svěřen zákonem nebo na základě zákona; může být též vyobrazen na mincích České republiky.
80. Obecná teorie správní definuje, že vedle územních samosprávných celků mohou být vykonavateli ostatní veřejné správy i právní subjekty zájmové samosprávy, a to v rozsahu samostatné působnosti a pravomoci svěřené jim zákonem. Mezi ně patří různé stavovské komory (např. lékařská, advokátní) nebo veřejné vysoké školy. (HENDRYCH, Dušan. Oddíl 5. Zájmová samospráva a ostatní vykonavatelé veřejné správy. In: HENDRYCH, Dušan a kol. Správní právo. Obecná část. 9. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, ISBN 978-80-7400-624-1, marg. č. 220.) To nepochybně platí pro Komoru auditorů České republiky, které zákon o auditorech svěřuje působnost nejen v oblasti samosprávy auditorů, ale též v oblasti kontroly a dohledu nad činností auditorů (mj. kárné řízení – srov. § 31 a násl. o auditorech). To platí tím spíše pro Radu, která dle § 37 odst. 2 písm. a) zákona o auditorech vykonává veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti i nad činností Komory. Stát tedy zákonem přenesl v této oblasti veškerou působnost veřejné správy na orgány auditorské zájmové samosprávy. Tyto orgány jsou tak nepochybně při své veřejnosprávní činnosti oprávněny používat na rozhodnutích malý státní znak (srov. § 5 zákona o státních symbolech).
81. Podle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o státních symbolech je úředním razítkem razítko vytvářející otisk kruhového tvaru o průměru 20 mm, 25 mm nebo 36 mm, na němž je vyznačen malý státní znak; malý státní znak je vyobrazen uvnitř kruhu, na jehož obvodu je označení oprávněné osoby, popřípadě i označení její organizační součásti a sídla. Používá-li oprávněná osoba více úředních razítek, musí tato razítka obsahovat i pořadová čísla. Otisk úředního razítka je jednobarevný.
82. Prvostupňové rozhodnutí založené na č. l. 31 správního spisu je v závěru opatřeno razítkem s malým státním znakem, nápisem „Komora auditorů České republiky“ modré barvy, obsahuje rovněž označení č. razítka „2“.
83. Otisk úředního razítka podle názoru městského soudu splňuje všechny náležitosti stanovené právním řádem v době vydání předmětných rozhodnutí.
84. Žalobce rovněž namítl, že mu není zřejmé, v čem jeho jednání bylo v rozporu s veřejným zájmem a v čem spočívala společenská škodlivost jeho jednání.
85. Kárná komise v prvostupňovém rozhodnutí na straně 34 a 35 poukázala na to, že auditorská činnost je vykonávána nejen v zájmu konkrétního klienta, ale také ve veřejném zájmu. To protože na kvalitu práce auditora se spoléhá širší okruh osob či institucí, dobrá kvalita auditu přispívá k řádnému fungování trhů tím, že zvyšuje pravdivost a efektivitu účetních závěrek. Uvedené porušení povinností auditora dle kárné komise je proto společensky škodlivé.
86. S tímto východiskem se městský soud ztotožnil. Podle §24 odst. 1 zákona o auditorech se kontrolou kvality u auditora totiž zjišťuje, zda auditor postupuje při provádění auditorské činnosti v souladu s
 - a) tímto zákonem, auditorskými standardy podle § 18, etickým kodexem a vnitřními předpisy Komory a

b) přímo použitelným předpisem Evropské unie upravujícím specifické požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

87. Kontrola kvality je jedním z hlavních pilířů dohledu nad činností auditorů, výsledky těchto kontrol jsou důležité nejen z hlediska dozorčího, ale také z hlediska informačního a srovnávacího (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2019, č. j. 3 As 278/2020 – 32, ze dne 11. 11. 2022, č. j. 3 As 279/2020 – 40).
88. Podle § 25 odst. 1 zákona o auditorech je kárným proviněním zaviněné porušení povinnosti stanovené tímto zákonem, jiným právním předpisem upravujícím výkon auditorské činnosti, etickým kodexem, vnitřními předpisy Komory, auditorskými standardy podle § 18, které není přestupkem podle hlavy XI.
89. Z citovaných ustanovení vyplývá zřejmý zájem na tom, aby auditorská činnost byla vykonávána v souladu s povinnostmi, které pro auditora vyplývají z příslušných obecně závazných či vnitřních předpisů a norem. Činnost auditora, která je v rozporu s těmito povinnostmi, narušuje nepochybně důvěru v odbornost konkrétního auditora. Pokud by bylo ze strany kontrolních orgánů navíc tolerováno porušení povinností auditora, je to způsobilé narušit i důvěru v činnost a odbornost auditorů obecně.
90. Žalobce byl uznán kárně odpovědným za nedostatky ve vedení spisové dokumentace (konkrétně popsány výše). Následkem tohoto jednání je to, že pro kontrolní orgány není srozumitelné, zda žalobce vůbec postupoval v souladu s auditorskými standardy. A není – li možné na základě identifikovaných vad vedení auditorského spisu učinit spolehlivý závěr o správnosti postupu auditora, tím spíše nelze uzavřít, zda pro tyto vady v postupu výsledná zpráva auditora spolehlivě splnila svůj účel (§ 2 písm. b) a § 20 zákona o auditorech). Identifikované jednání auditora v rozporu s povinnostmi dle mezinárodního standardu ISA tak nepochybně vykazuje společenskou škodlivost.
91. Žalobce v souvislosti s kontrolou, která předcházela samotnému kárnému řízení, uplatnil několik námitek. Má za to, že kontrola vykazovala vady, neboť nebyla provedena v sídle auditora, nebyl dodržen postup dle § 24f odst. 2 zákona o auditorech, žalobce byl zkrácen ve vyjádření, které mohl učinit v sídle úřadu, pracovníci oddělen kontroly kvality nejsou auditory, ale zaměstnanci úřadu.
92. Dle protokolu o souhrnné kontrole dle § 24 a § 35 zákona o auditorech a dozorčího řádu Komory auditorů ČR ze dne 11. 1. 2021 proběhla kontrola ve dnech 26 – 27. 11. a 7. 12. 2020 v místě sídla Komory v Praze. Strany se shodují tedy v tom, že kontrola neproběhla v sídle auditora, na druhou stranu však zákon o auditorech ani nestanovuje jako obligatorní podmínku provedení kontroly kvality pouze v sídle auditora (srov. § 24 a násl. zákona o auditorech). Žalobce kontrolorům kvality předložil kompletní auditorské spisy AU a OŽ a souhlasil s pořízením jejich fotokopií (viz záznam ze dne 7. 12. 2020 o ústním seznámení kontrolovaného subjektu s nálezy ze souhrnné kontroly dle § 1 písm. g) dozorčího řádu). Co se týče úplnosti a rozsahu kontrolovaných podkladů, žalobce nijak nebyl zkrácen na svých právech tím, že kontrola neproběhla v sídle auditora ale v místě sídla Komory.
93. Dne 7. 12. 2020 dozorčí komise a oddělení kontroly kvality auditorské činnosti KAČR seznámila ústně žalobce s nálezy ze souhrnné kontroly. Porušení § 24f odst. 2 zákona o auditorech, tj. projednání kontrolních zjištění a nápravných opatření, tak městský soud u žalobce neshledal. Následně byl dne 11. 1. 2021 vyhotoven protokol o souhrnné kontrole. Žalobce proti protokolu mohl ve lhůtě 15 dnů podat námitky, avšak tohoto práva nevyužil.

a námitky nepodal /viz strana 2 návrhu Dozorčí komise na zahájení řízení ze dne 20. 4. 2021/. V průběhu kárného řízení pak žalobce učinil několik podání, v nichž uplatnil svůj procesní postoj k věci (26. 4., 1. 6., 30. 6. 2021, 7. 1. 2022, odvolání 12. 4. a jeho doplnění 2. 5. 2022)-

94. Žalobce nebyl zkrácen na právu vyjádřit se ke kontrolním zjištěním ani při kontrole, která byla provedena v sídle Komory a ani v právu následně se vyjádřit k věci.
95. Dle názoru soudu to, že kontrola nebyla provedena v sídle auditora, proto žalobce nijak na jeho právech nezkrátilo.
96. Co se týče žalobcových námitek proti personálnímu složení kontrolního týmu, dle záznamu a protokolu o souhrnné kontrole, provedli kontrolu JS a DS, kontroloři kvality.
97. Podle ustanovení §24c odst. 1 zákona o auditorech kontrolorem kvality může být pouze fyzická osoba, která má vysokoškolské vzdělání, nejméně tříletou praktickou zkušenost v oblasti účetnictví nebo povinného auditu a absolvovala školení zaměřené na oblast kontroly kvality, a splňuje další požadavky podle čl. 26 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014, jde-li o kontrolu kvality organizovanou a řízenou kontrolním výborem. I z článku 26 odst. 5 vyplývá, že kontroloři musejí mít náležité odborné vzdělání a patřičné zkušenosti v oblasti povinného auditu a účetního výkaznictví a zároveň projít zvláštní odbornou přípravou v oblasti přezkumu zajištění kvality.
98. Kontrolorem kvality má být odborná a oboru znalá osoba. Kontrolorem kvality podle citovaného ustanovení § 24c zákona o auditorech a ani podle článku 26 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 však nemusí být auditor. Ani v tomto kontrole kvality nevykazuje žádné vady.
99. Účelem kontroly pak byla kontrola kvality činnosti žalobce coby auditora. V tomto ohledu stěžejní podklad pro kárné řízení – protokol o kontrole - je podrobný a komplexní a žalobce skutková zjištění rozporoval jen nekonkrétně. Městský soud se proto ztotožnil s tím, že zde nevyvstala potřeba doplňovat kárné řízení dalšími podklady, např. ve formě výsledku svědků – kontrolorů kvality. Městský soud k žalobnímu tvrzení podotýká, že kontrolorům kvality nesvědčilo postavení účastníků kárného řízení, neboť těmi jsou dle pouze navrhovatel a kárně obviněný auditor a v případě řízení zahájeného ex officio pouze auditor (§ 26 odst. 5 zákona o auditorech).
100. Žalobce rovněž namítl, že porušení standardů ISA není odůvodněno. Výroková část prvostupňového rozhodnutí podle názoru městského soudu jasně specifikuje, které mezinárodní standardy ISA žalobce porušil - jsou to dílčí části standardů ISA 230, 320 a 330 a 500. V odůvodnění ke každému ze skutků kárná komise a v návaznosti na prvostupňové rozhodnutí i žalovaná Rada vyložila, kterou konkrétní část mezinárodního standardu žalobce svým jednáním porušil. S hodnocením se pak městský soud ztotožnil výše.
101. Žalobce dále namítl, že rozhodnutí Rady je totožné s prvostupňovým rozhodnutím. Je toho názoru, že tak nebylo reagováno na jeho odvolací námitky.
102. Prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno 5. 4. 2022. Správní orgán I. stupně v něm vyložil důvody, pro které shledal žalobce vinným z kárného provinění. Žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí podal odvolání dne 12. 4. 2022, doplnil jej dne 2. 5. 2022. Žalobce v těchto podáních v podstatě setrval na svém dosavadním postoji, k výtkám ze strany kárné komise zásadní argumentaci neuplatnil. V těchto mezích žalovaná následně vypořádala odvolací námitky. Jestliže v odvolání nijak nerozvinul svoje námitky ani žalobce,

nelze klást k tíži žalovanému, že se v podstatě ztotožnil se závěry prvostupňového správního orgánu. Žalobce navíc ani v žalobě ani v replice neuvedl, na které odvolací námitky dle jeho názoru žalovaná nereagovala a jak jej to zkrátilo na jeho právech.

103. Žalobce část žaloby (ostatně jako v jiných částech správního řízení) věnoval kritice orgánů Komory, vyjadřuje se k osobním vazbám mezi členy Komory, namítá nedemokratičnost voleb do orgánů komory. Obecně má za to, že je obětí šikanozního a tendenčního postupu Komory, poukazuje na (dle jeho názoru) vadné postupy jiných auditorů, resp. auditorských společností.
104. Městský soud v Praze podotýká, že kárná komise uznala žalobce vinným za to, že jeho auditorská dokumentace nesplňuje požadavky mezinárodních auditorských standardů, proto nebylo možné spolehlivě uzavřít, zda zpráva auditora naplnila svůj zákonný účel. Žalobce svými námitkami účinně nezpochybnil skutková zjištění kontrolorů kvality a s postupem a s hodnocením kárné komise jednání žalobce se městský soud následně ztotožnil. Městský soud přitom neshledal, že by kontrola a výsledná zjištění byla učiněna tendenčně a bez opory v auditorském spisu žalobce. Na tyto skutečnosti pak nemá podle názoru soudu žádný vliv to, zda snad jiné auditorské společnosti chybovaly při své činnosti, jakým způsobem byly zvoleny orgány Komory, zda v orgánech Komory existuje osobní (rodinná) vazba. Z postupu kontrolorů kvality a z následného kárného řízení, které vychází z kontrolních zjištění, pak podle názoru městského soudu nevyplývá, že Komora záměrně rozlišuje mezi tzv. malými a velkými auditory.

VI. Závěr a náklady řízení

105. Městský soud se ztotožnil s kárnou komisí i se žalovanou Radou ve stěžejním názoru, že auditorský spis žalobce ke společnosti AU neobsahuje dostatečnou dokumentaci ke zdůvodnění hladiny významnosti a její konstrukce a neobsahuje dostatečnou dokumentaci ověření úplnosti závazků a ověření plnění podmínek úvěrových smluv. Žalobce tím postupoval v rozporu s mezinárodními auditorskými standardy ISA 230, 320, 330 a 500. Ostatní námitky vůči procesu kontroly, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí městský soud neshledal důvodné.
106. Městský soud neshledal žalobu důvodnou a podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji proto zamítl.
107. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce neměl v meritu věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalované náhradu nákladů řízení městský soud nepřiznal. Městský soud neshledal, že by jí vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 21. června 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu