



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **RNDr. B. K.**, zast. Mgr. Tomášem Konečným, advokátem se sídlem Podjavorinské 1598/6, Praha, proti žalované: **Rada pro veřejný dohled nad auditem**, se sídlem Vodičkova 1935/38, Praha, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 9. 2022, č. j. 15 Ad 1/2021-50,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalované **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí proti v záhlaví uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalované ze dne 28. 1. 2021, č. j. RVDA-315/2021, ev. č. 229/21 RVDA, sp. zn. ZN/76/20.

[2] Žalovaná tímto rozhodnutím zamítla odvolání stěžovatele a potvrdila rozhodnutí kárné komise Komory auditorů České republiky ze dne 7. 9. 2020, č. j. 1595/2020/IP07/2019/Mi (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Tímto prvostupňovým rozhodnutím byl stěžovatel shledán vinným ze spáchání kárného provinění, kterého se dopustil tím, že prováděl auditorskou činnost jak prostřednictvím auditorské společnosti BK AUDIT spol. s r. o., IČO: 64573354, se sídlem Dvorecká 1165/1, 147 00 Praha 4 (dále jen „společnost BK AUDIT“), tak i prostřednictvím auditorské

společnosti ČBR AUDIT UNION, s. r. o., IČO: 62585738, se sídlem Washingtonova 1599/17, 110 00 Praha 1 (dále jen „společnost ČBR AUDIT UNION“), a tímto svým jednáním podle § 2 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, porušil § 3 odst. 4 téhož zákona. Za toto kárné provinění bylo stěžovateli 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.

II. Řízení před městským soudem

[3] Stěžovatel v žalobě napadal rozhodnutí žalované s poukazem na to, že jak orgán prvního stupně, tak žalovaná hodnotily důkazy jednostranně v neprospěch stěžovatele, nezjistily stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, neprovedly veškeré potřebné důkazy a nevypořádaly se se všemi námitkami tvrzenými stěžovatelem. Dle názoru stěžovatele nebylo možno na základě podkladů shromážděných správními orgány dospět k závěru, že stěžovatel provedl auditorskou činnost prostřednictvím společnosti ČBR AUDIT UNION a provedl audit účetní závěrky společnosti PFANNER, spol. s r.o., IČO: 41695496, se sídlem Hostivice, V Uličky 1243 (dále jen „společnost PFANNER“) za účetní období 2017. Závěry správních orgánů nelze dle stěžovatele považovat za prokázané bez důvodných pochybností.

[4] Městský soud argumentaci stěžovatele nepřisvědčil a žalobu jako nedůvodnou zamítl. Podle městského soudu bylo postaveno najisto, že stěžovatel byl v rozhodném období jediným společníkem a zároveň jediným jednatelem společnosti BK AUDIT. Zároveň podle městského soudu byl stěžovatel v tomtéž období jednatelem společnosti ČBR AUDIT UNION. Argumentace stěžovatele týkající se jeho údajného odstoupení z funkce jednatele společnosti ČBR AUDIT UNION prostřednictvím podání ze dne 12. 12. 2014 a dne 24. 7. 2015 adresovaných této společnosti nebyla městským soudem akceptována s ohledem na skutečnost, že podle notářského zápisu z valné hromady společnosti ČBR AUDIT UNION ze dne 23. 1. 2020, sp. zn. NZ 37/2020, hlasoval stěžovatel prostřednictvím svého advokáta o svém odvolání z pozice jednatele společnosti ČBR AUDIT UNION. Stěžovatel byl navíc podle městského soudu povinen doručit svou rezignaci statutárnímu orgánu společnosti ČBR AUDIT UNION, nikoliv společnosti samotné (v této souvislosti odkázal městský soud na usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 3. 2022 č. j. 7 Cmo 14/2021-78).

[5] Zároveň měl městský soud za prokázané, že audit společnosti PFANNER provedla společnost ČBR AUDIT UNION, v níž byl stěžovatel jediným statutárním auditorem, tedy pouze jeho prostřednictvím mohla uvedená auditorská společnost provádět předmětný audit. Městský soud zdůraznil, že k porušení § 3 odst. 4 zákona o auditorech postačuje samotný výkon auditorské činnosti pro více různých subjektů, nikoliv dokončení této činnosti (např. vyhotovení zprávy auditora). Podle městského soudu tak bylo prokázané, že stěžovatel v uvedeném období vykonával auditorskou činnost prostřednictvím více subjektů, čímž porušil citovaný § 3 odst. 4 zákona o auditorech.

[6] Co se týká žalobní argumentace stěžovatele ohledně neprovedení všech navržených důkazů a proti hodnocení důkazů provedených v neprospěch stěžovatele, připomněl městský soud zásadu volného hodnocení důkazů jako zásadu ovládající správní řízení, kdy

pokračování

zároveň uvedl, že správní orgány se dostatečně zabývaly skutkovým stavem a náležitě odůvodnily, proč nebylo nutné provést důkaz originálem účetní závěrky společnosti PFANNER za rok 2017, ani ustanovit znalce z oboru grafologie. Městský soud v tomto zdůraznil, že ani případné zfalšování podpisu nebylo pro posouzení věci rozhodné, jelikož pro spáchání přestupku je podstatná již samotná činnost auditora, nikoliv její dokončení (viz výše). Městský soud měl ze sdělení stěžovatele ze dne 23. 6. 2019, sdělení společnosti PFANNER ze dne 6. 11. 2019 a sdělení společnosti ČBR AUDIT UNION ze dne 24. 6. 2019 za potvrzené, že se stěžovatel zúčastnil předmětného auditu, kdy všechny tři subjekty (včetně stěžovatele samotného) jeho účast potvrdily. Skutečnost, že své tvrzení vzal následně stěžovatel bez hlubšího odůvodnění zpět, neznamená věrohodné zpochybnění zjištěných skutkových skutečností. Ze stejného důvodu pak považoval městský soud za nepřipadnou i třetí žalobní námitku, tedy odlišnou grafickou úpravu předmětné účetní závěrky. Správní orgány se podle městského soudu podstatou této námitky zabývaly, byť nereagovaly na její veškeré detaily.

[7] Jelikož městský soud neshledal žalobu důvodnou, zamítl ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

III. Kasační stížnost a vyjádření žalované

[8] Stěžovatel proti rozsudku městského soudu brojí kasační stížností, v níž navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení z toho důvodu, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu a rovněž z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.].

[9] Stěžejní kasační námitka stěžovatele spočívá v nesouhlasu se závěrem městského soudu ohledně toho, že byl jednatelem (a tedy i statutárním auditorem) společnosti ČBR AUDIT UNION až do 23. 1. 2020. Stěžovatel uvádí, že jednatelem společnosti ČBR AUDIT UNION přestal být na základě svého odstoupení z funkce ze dne 12. 12. 2014, resp. dne 24. 7. 2015, a tedy jeho funkce zanikla v souladu s § 59 odst. 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění účinném do 30. 6. 2020 (dále jen z. o. k.) po jednom měsíci od doručení tohoto odstoupení společnosti ČBR AUDIT UNION. Stěžovatel zdůraznil, že pro ukončení jeho jednatelského oprávnění ve společnosti ČBR AUDIT UNION je rozhodné právě toto odstoupení, a nikoliv provedení výmazu v obchodním rejstříku, který má toliko deklaratorní charakter. Upozorňuje rovněž na to, že své odstoupení oznámil i Komoře auditorů České republiky, IČO: 70901473, se sídlem Opletalova 55, 110 00 Praha 1 (dále jen „Komora auditorů ČR“), tedy profesní komoře, pod níž spadá orgán, který vydal prvostupňové rozhodnutí o kárném provinění.

[10] Podle stěžovatele není správná interpretace městského soudu vycházející z usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 3. 2022 č. j. 7 Cmo 14/2021-78, kdy podle městského soudu je nutné odstoupení z funkce jednatele doručit statutárnímu orgánu (v tomto případě tedy valné hromadě), a nikoliv pouze společnosti samotné. Stěžovatel má naopak za to, že takovou povinnost nestanoví žádné ustanovení právních předpisů a z citovaného usnesení vyplývá možnost adresování rezignace přímo právnické osobě, není nutné zasílat je jejímu konkrétnímu orgánu. Z uvedených důvodů tak má stěžovatel za prokázané, že jeho funkce

jednatele ve společnosti ČBR AUDIT UNION nezanikla ke dni 23. 1. 2020, ale již o několik let dříve.

[11] Podle stěžovatele tak bylo nutné zkoumat, zda v rozhodném období provedl ověření účetní závěrky společnosti PFANNER prostřednictvím společnosti ČBR AUDIT UNION. Správní orgány i městský soud dle stěžovatele vycházely při svých závěrech z původního sdělení stěžovatele ze dne 23. 6. 2019 (v kasační stížnosti uvádí stěžovatel datum 24. 6. 2016, nicméně jde o zjevnou chybu v psaní, pozn. NSS), kterým potvrdil svou účast na předmětném auditu, sdělení společnosti PFANNER ze dne 6. 11. 2019 a sdělení společnosti ČBR AUDIT UNION ze dne 24. 6. 2019. Vůbec však nebral zřetel na následný přípis stěžovatele ze dne 8. 7. 2019, ve kterém uvedl, že jeho podpis na auditorské zprávě společnosti PFANNER byl zfalšován, a své původní tvrzení o provedení auditu jeho osobou vzal zpět. Rovněž tak bylo zcela pominuto tvrzení jednatele společnosti ČBR AUDIT UNION Harryho Adalberta Lautera z ústního jednání před prvostupňovým orgánem konaném dne 8. 10. 2019, kdy jmenovaný jednatel uvedl, že neví, zda předmětnou účetní závěrku podepsal stěžovatel, jelikož se v rozhodném období nenacházel v České republice. Tato tvrzení pak zpochybňují předchozí vyjádření stěžovatele, respektive společnosti ČBR AUDIT UNION. Rovněž tak z vyjádření společnosti PFANNER podle stěžovatele přímo nevyplývá, že by on sám provedl ověření její účetní závěrky, ale že se toliko zúčastnil tohoto ověření, přičemž není jasné, co se onou účastí míní.

[12] Správní orgány ani městský soud dle stěžovatele vůbec nepřihlédly k jeho argumentaci týkající se skutečnosti, že jeho razítko a podpis byly na auditní zprávu naskenovány bez jeho vědomí a grafická úprava účetní závěrky byla odlišná od úpravy jím běžně používané. Podle stěžovatele se s touto námitkou *„nelze vypořádat pouze obecným konstatováním, že uvedené není pro rozhodnutí podstatné, neboť pro rozhodnutí je podstatná samotná činnost žalobce, kterou však, zcela paradoxně prokazuje právě údajně jím ověřená Účetní závěrka.“* Správní orgány i městský soud měly posoudit originální listinu, a nikoliv se spokojit s listinou dostupnou ze sbírky listin v obchodním rejstříku.

[13] Žalovaná se ke kasační stížnosti vyjádřila v tom smyslu, že Nejvyšší správní soud by měl kasační stížnost zamítnout. Uvedla, že se ztotožňuje s právním hodnocením městského soudu, kdy považuje za prokázané, že stěžovatel byl v rozhodném období jednatelem společnosti BK AUDIT a zároveň prováděl auditorskou činnost (konkrétně ověření účetních závěrek) prostřednictvím společnosti ČBR AUDIT UNION, ve které byl stěžovatel jediným statutárním auditorem. Má rovněž za prokázané že audit společnosti PFANNER za rok 2017 provedla společnost ČBR AUDIT UNION, a tedy přímo stěžovatel sám. Stran údajného zániku jednatele oprávnění stěžovatele ve společnosti ČBR AUDIT UNION v roce 2014 žalovaná podotýká, že minimálně v letech 2015 a 2016 prováděl pro společnost PFANNER ověření účetních závěrek za společnost ČBR AUDIT UNION (zatímco souběžně poskytoval auditorské služby za společnost BK AUDIT). V notářském zápisu z valné hromady společnosti ČBR AUDIT UNION ze dne 23. 1. 2020, sp. zn. NZ 37/2020, pak advokát zastupující stěžovatele hlasoval pro odvolání stěžovatele z funkce jednatele této společnosti a argumentace stěžovatele, že mu jednatele oprávnění zaniklo již v roce 2014, je proto silně nevěrohodná. Ohledně námitky zfalšování podpisu, respektive absence znaleckého posudku grafologa žalovaná uvádí, že pouhé tvrzení o falšování podpisu bez toho, aby stěžovatel přdestřel jinou věrohodnou verzi reality (když přitom skutková zjištění správních orgánů i městského soudu nejsou vnitřně rozporná a shodují se s důkazní

pokračování

situací) nemůže obstát. Stejně tak nedává smysl provádět grafologický posudek, když stěžovatel tvrdí, že jeho podpis byl na auditní zprávu naskenován (a tedy jen těžko lze hovořit o jeho podvržení). S ohledem na skutečnost, že jak společnost PFANNER, tak společnost ČBR AUDIT UNION potvrdily účast stěžovatele na předmětném auditu, není podle žalované spor o zpracování auditu stěžovatelem a tento nepředložil žádné relevantní důkazy o tom, že by auditní zprávu nepodepsal.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval (ne)přezkoumatelností napadeného rozsudku, k níž je třeba přihlížet, i kdyby ji stěžovatel nenamítal – tedy z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí městského soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl městský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[17] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Tato měla dle stěžovatele spočívat toliko v neprovedení všech jím navržených důkazů, konkrétně originálu jím údajně ověřované účetní závěrky společnosti PFANNER a znaleckého posudku z oboru grafologie na ověření podpisu na jmenované účetní závěrce. Správní orgány i městský soud tyto v rámci volného hodnocení důkazů považovaly za nadbytečné, s čímž se zdejší soud z důvodů dále uvedených ztotožnil. Jiný důvod nepřezkoumatelnosti stěžovatel neuvedl a Nejvyšší správní soud v daném případě z vlastní činnosti žádnou objektivní překážku, která by bránila věcnému přezkumu napadeného rozsudku, neshledal, neboť se jedná o odůvodněné a srozumitelné rozhodnutí. Z napadeného rozsudku je seznatelné, z jakých důvodů považoval městský soud za prokázaný souběžný výkon auditorské činnosti pro společnost BK AUDIT a společnost ČBR AUDIT UNION v předmětném účetním období roku 2017, kteréžto důvody městský soud srozumitelně a přesvědčivě popsal. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku proto nemůže obstát.

[18] Auditorskou činností se podle § 2 písm. c) zákon o auditorech rozumí 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. Statutárním auditorem je pak podle § 2 písm. d) zákona o auditorech fyzická osoba, které bylo vydáno auditorské oprávnění.

[19] Výkon auditorské činnosti obecně upravuje § 3 zákona o auditorech. Zákaz souběhu výkonu auditorské činnosti pak byl stanoven novelizací předmětného zákona s účinností od 13. 1. 2015, kdy podle § 3 odst. 4 zákona o auditorech „*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.*“ Účelem výslovného zákazu souběhu několika forem výkonu auditorské činnosti pro různé auditní společnosti bylo udržení kvality práce auditora a jeho nezávislosti a odpovědnosti za provedení auditorské zakázky, a to ve vazbě jak na zákon o auditorech, tak na Etický kodex Komory auditorů ČR a standard ISQC 1 (mezinárodní standard pro řízení kvality).

[20] K první námitce stěžovatele týkající se neprokázání zániku jeho jednatelského oprávnění ve společnosti ČBR AUDIT UNION zdejší soud uvádí, že argumentace stěžovatele je neurčitá, vnitřně rozporná a celkově nevěrohodná. Okamžik zániku jednatelského oprávnění je přitom klíčovou otázkou důvodnosti kasační stížnosti, jelikož v souladu s § 7 odst. 2 písm. b) zákona o auditorech auditorská společnost nesmí vykonávat auditorskou činnost, pokud přestala splňovat některou z podmínek stanovených v § 5 odst. 1 písm. a), b) nebo c) zákona o auditorech a nenapraví tento stav do 6 měsíců ode dne porušení této podmínky, a to ode dne uplynutí této lhůty. Podmínkou podle § 5 odst. 1 písm. c) zákona o auditorech pak je, že 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. V projednávané věci pak není sporu o tom, že předmětný audit provedla společnost ČBR AUDIT UNION. Stěžovatel rozporuje závěry správních orgánů i městského soudu, že byl v rozhodném období jedním ze dvou jednatelů této auditorské společnosti, přičemž byl jediným držitelem auditorského oprávnění [tj. statutárním auditorem ve smyslu § 2 písm. d) zákona o auditorech] a tedy pouze jeho prostřednictvím mohla společnost ČBR AUDIT UNION vykonávat auditní činnost.

[21] Hlavní argumentační linie stěžovatele směřuje vůči tomu, že správní orgány ani městský soud dostatečně neprokázaly, že jeho jednatelské oprávnění v této společnosti zaniklo až ke dni 23. 1. 2020. Přestože lze stěžovateli přisvědčit v tom, že výmaz z obchodního rejstříku je pouze deklaratorní úkon, a tedy jeho jednatelské oprávnění nezaniká dnem výmazu, ale v souladu s § 59 odst. 5 z. o. k. po uplynutí jednoho měsíce od doručení odstoupení z funkce orgánu, který jej zvolil, neschválí-li příslušný orgán obchodní korporace na žádost odstupujícího jiný okamžik zániku funkce, je třeba brát zřetel na princip materiální publicity. Podle § 8 odst. 2 věty první zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „z. v. r.“), „*údaje a obsah listin, jejichž zveřejnění zákon ukládá,*

pokračování

může zapsaná osoba namítat vůči třetím osobám až od okamžiku jejich zveřejnění, ledaže by prokázala, že třetí osobě byly známy dříve.“ Stěžovatel tak v tomto případě nese důkazní břemeno z hlediska prokázání zániku jeho jednatelského oprávnění před 23. 1. 2020, kdy bylo jeho jednatelské oprávnění za společnost ČBR AUDIT UNION vymazáno z obchodního rejstříku.

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že toto důkazní břemeno stěžovatel neunesl. Svou rezignaci na jednatelský post ve společnosti ČBR AUDIT UNION dokládá stěžovatel dopisy ze dne 12. 12. 2014 a dne 24. 7. 2015 adresovanými jmenované společnosti, kterými měl odstoupit ze své funkce jednatele. Zároveň argumentuje dopisem adresovaným Komoře auditorů ČR ze dne 31. 8. 2015, kterým jí oznámil, že odstoupil z funkce jednatele společnosti ČBR AUDIT UNION. K uvedeným dopisům přiložil stěžovatel i podací lístky poštovní přepravy. Nejvyšší správní soud zde považuje za nutné poukázat na skutečnost, že sám stěžovatel uvádí dva různé okamžiky odstoupení z funkce jednatele, aniž by odůvodnil příčinu, proč k odstoupení nedošlo již na základě prvního dopisu ze dne 12. 12. 2014. Ohledně dopisu adresovaného Komoře auditorů ČR pak zdejší soud uvádí, že v něm stěžovatel odkazuje sice pouze na druhý rezignační dopis ze dne 24. 7. 2015, nicméně tento v textu odkazuje opět k dopisu z 12. 12. 2014, a tedy uvedený rozpor neodstraňuje, ale pouze jej dále řetězí. Rozhodně tak nepřispívá vyjasnění celkové situace. V případě všech tří řečených dopisů je třeba zdůraznit, že stěžovatel nijak nedoložil jejich doručení adresátům. Podací lístky samy o sobě osvědčují toliko předání nespécifikovaného dokumentu poštovnímu přepravci, nelze z nich nicméně identifikovat obsah odesílaného dopisu, na rozdíl od zpráv zaslaných prostřednictvím datové schránky zde absentuje doručenko adresátům a zároveň zcela chybí provázanost podacího lístku s obsahem příslušného odesílaného dokumentu. Stěžovatel tak těmito podacími lístky dokládá pouze to, že dne 12. 12. 2014 a dne 24. 7. 2015 odeslal společnosti ČBR AUDIT UNION dopisy, nikoliv však již obsah těchto dopisů. Ohledně oznámení stěžovatelovy rezignace Komoře auditorů ČR se pak zdejší soud ztotožňuje se závěrem městského soudu, že se jedná toliko o deklaraci úmyslu bez právní závaznosti a pro okamžik zániku funkce tak postrádá význam. Stěžovatelem předložené dokumenty proto nelze brát jako dostatečně průkazné k prolomení principu materiální publicity podle § 8 odst. 2 z. v. r.

[23] Tvzení stěžovatele o jeho odstoupení z funkce přede dnem 23. 1. 2020 (ať už ke dni 12. 12. 2014 nebo ke dni 24. 7. 2015) je rovněž nevěrohodné ve světle skutečnosti, na kterou poukázala žalovaná v žalobou napadeném rozhodnutí, tedy že stěžovatel podepsal za společnost ČBR AUDIT UNION zprávu auditora včetně ověření účetní závěrky společnosti PFANNER za roky 2015 a 2016 (podepsáno stěžovatelem dne 25. 3. 2016 resp. dne 17. 3. 2017). Tato účetní období nejsou součástí správními orgány šetřeného kárného provinění, a tedy za ně stěžovatel nebyl nijak postihován, nicméně z hlediska hodnověrnosti jeho tvrzení o odstoupení z jednatelské funkce tyto dokumenty jejich už tak nevalnou věrohodnost ještě výrazně snižují.

[24] Za klíčový důkaz ohledně okamžiku ukončení jednatelského oprávnění stěžovatele ve společnosti ČBR AUDIT UNION považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem notářský zápis z valné hromady společnosti ČBR AUDIT UNION ze dne 23. 1. 2020, sp. zn. NZ 37/2020. Předně je třeba přisvědčit městskému soudu, že notářský zápis jako veřejná listina je nadán presumpcí pravosti a pravdivosti (správnosti) obsahu

listiny. Do okamžiku vyvrácení této vyvratitelné právní domněnky je tak jeho obsah závazný (stěžovatel ostatně jeho pravost ani nezpochybňuje, argumentuje toliko tím, že jelikož přestal být jednatelem v důsledku jeho odstoupení z funkce, nemohlo k tomu dojít až na základě jeho odvolání na valné hromadě, které mělo proběhnout pouze za účelem administrativního zjednodušení provedení výmazu v obchodním rejstříku, což považuje stěžovatel za logické vysvětlení nevzbuzující žádné pochybnosti). Rovněž je nutné poukázat na skutečnost, že právní zástupce stěžovatele na valné hromadě konané dne 23. 1. 2020 výslovně prohlásil, že „*výpis z obchodního rejstříku společnosti [ČBR AUDIT UNION, pozn. NSS] obsahuje aktuální, úplné a správné údaje a že stav zapsaný v obchodním rejstříku odpovídá stavu skutečnému s výjimkou zapsaných předmětů podnikání společnosti.*“ Tento právní zástupce na zmíněné valné hromadě hlasoval pro odvolání stěžovatele z funkce jednatele společnosti ČBR AUDIT UNION.

[25] Ve světle uvedených skutečností se tak argumentační konstrukce stěžovatele o zániku jeho jednatelského oprávnění mezi lety 2014-2015 jeví neudržitelnou a Nejvyšší správní soud se s ní neztotožnil. Lze tak uzavřít, že stěžovatel byl jednatelem společnosti ČBR AUDIT UNION až do dne 23. 1. 2020.

[26] S ohledem na skutečnost, že v rozhodném období byl jediným statutárním auditorem [tj. osobou držící auditorské oprávnění podle § 2 písm. d) zákona o auditorech] v řečené společnosti stěžovatel, je zjevné, že auditorskou činnost mohla společnost ČBR AUDIT UNION vykonávat jen a pouze prostřednictvím stěžovatele. Zároveň je z obchodního rejstříku společnosti BK AUDIT patrné, že jejím jediným společníkem a jednatelem byl v rozhodném období (a doposud stále je) právě stěžovatel, a i zde byl a je jediným statutárním auditorem. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel se tvrzeného kárného provinění ve smysle § 3 odst. 4 zákona o auditorech ve spojení s § 25 odst. 1 téhož zákona dopustil, když v rozhodném období vykonával auditorskou činnost jak pro společnost ČBR AUDIT UNION, tak pro společnost BK AUDIT.

[27] Pokud jde o provádění auditu, pak zdejší soud nejprve uvádí, že pro naplnění skutkové podstaty kárného provinění je podstatný již samotný výkon auditorské činnosti jako takové, nikoliv její konkrétní výstup (např. v podobě podepsané auditní zprávy) – viz § 2 písm. c) zákona o auditorech. Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel v podání ze dne 23. 6. 2019 sám potvrdil správnímu orgánu I. stupně, že se předmětného auditu zúčastnil. Toto přiznání zároveň koresponduje s tvrzením společnosti PFANNER ze dne 6. 11. 2019 a sdělením společnosti ČBR AUDIT UNION ze dne 24. 6. 2019, které shodně potvrdily, že se stěžovatel auditu společnosti PFANNER zúčastnil. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že stěžovatel své původní tvrzení o provedení auditu (ověření účetní závěrky společnosti PFANNER ze účetní období k 31. 12. 2017) sdělením ze dne 8. 7. 2019 vzal zpět, a naopak rozporoval pravost auditované listiny. Stěžovatel však v tomto svém podání, ani v podáních navazujících nepředložil důkazy na podporu tvrzení o zfalšování jeho podpisu, pouze opakovaně tvrdil, že zmíněnou auditní zprávu nepodepsal. V kasační stížnosti pouze uvedl, že jeho původní tvrzení bylo způsobeno jeho pochybením, ale tuto skutečnost rovněž nijak nedoložil a tvrzení společnosti ČBR AUDIT UNION a společnosti PFANNER naopak podporují jeho původní prohlášení. Vzhledem k výše uvedenému se tak tvrzení stěžovatele, že neprováděl předmětný audit, jeví jako účelová procesní strategie, které lze sice rozumět, ale nikoliv přisvědčit.

pokračování

[28] Co se týká námitek směřujících k neprovedení důkazů originálem auditní listiny společnosti PFANNER za rok 2017, včetně grafologického posudku podpisu stěžovatele, považuje Nejvyšší správní soud postup městského soudu (potažmo správních orgánů) za zcela v souladu se zákonem. Jak již bylo uvedeno, správní řízení je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. Totéž platí i pro navazující soudní řízení. Podle této zásady tak správní orgány (resp. soudy) nejsou povinny provádět veškeré navržené důkazy, ale samy musí rozhodnout (a toto rozhodnutí následně řádně odůvodnit), které důkazy provedou a které odmítnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2012, č. j. 5 Azs 2/2012-49, podle něhož „[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)“).

[29] Správní orgány i městský soud se odmítnutím požadovaných důkazů vypořádaly i s náležitým odůvodněním tohoto postupu. Nelze než přisvědčit tomu, že pro spáchání kárného provinění, jak bylo popsáno výše v odůvodnění tohoto rozsudku, postačí samotný výkon auditorské činnosti prostřednictvím více subjektů současně. Na závěru, že k takovému jednání došlo, by nemohlo nic změnit ani případné prokázání zfalšování podpisu na předmětné auditní zprávě za rok 2017, jelikož z vyjádření společnosti PFANNER, společnosti ČBR AUDIT UNION i prohlášení druhého jednatele společnosti ČBR AUDIT UNION Harryho Adalberta Lautera (nehledě na původní vyjádření samotného stěžovatele, byť toto vzal posléze zpět) je zjevné, že stěžovatel v rozhodném období vykonával auditorskou činnost jak skrze společnost ČBR AUDIT UNION, tak prostřednictvím společnosti BK AUDIT, což samo o sobě postačuje k naplnění skutkové podstaty předmětného kárného provinění. Stěžovatelem navrhované důkazy tak byly vyhodnoceny jako nadbytečné a z toho důvodu nebyly městským soudem provedeny. Zdejší soud postup městského soudu shledal souladný se zákonem a neztotožnil se s argumentací stěžovatele.

V. Závěr a náklady řízení

[30] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl úspěšný, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalované by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti ovšem nevynaložila, a proto jí soud náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 29. listopadu 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu