



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Martina Bobáka ve věci

žalobce

Finaudit Třinec s. r. o., IČ 60319283
se sídlem Zámecké náměstí 1263, 738 01 Frýdek-Místek
zastoupený advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D.,
LL.M.,
se sídlem Na Poříčí 1079/3a, 110 00 Praha 1

proti
žalované

Rada pro veřejný dohled nad auditem
se sídlem Vodičkova 1935/38, 110 00 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2023, č. j. RVDA-996/2023,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I.
Základ sporu

1. Žalobce touto žalobou napadá rozhodnutí Rady pro veřejný dohled nad auditem ze dne 29. 8. 2023, č. j. RVDA-996/2023, (dále též jen „napadené rozhodnutí“), konkrétně jeho výroky uvedené v odstavcích 1 a 2. Tímto rozhodnutím žalovaná zamítla odvolání žalobce a potvrdila rozhodnutí disciplinárního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále jen „disciplinární výbor“) ze dne 5. 6. 2023, č. j. RVDA-709/2023.
2. Disciplinární výbor ve svém rozhodnutí shledal žalobce vinným ze spáchání přestupku nedodržení postupu v souladu s auditorskými standardy při provádění auditu účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky společnosti TOMA, a.s. podle § 49b odst. 3 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (dále jen „zákon o auditorech“), za což ji vyměřil podle ustanovení § 49b odst. 3 písm. c) zákona o auditorech pokutu ve výši 250.000 Kč.

II.
Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

3. Žalobce v podané žalobě připustil, že se při dodržování auditorských standardů či jejich dokumentace dopustil určitých formálních chyb, avšak tyto chyby se snažil v maximální možné míře napravit a nijak se neprojeví v závěrečné zprávě auditora. Též rozumí tomu, že má být chráněn veřejný zájem na řádném výkonu auditorské činnosti, avšak udělená sankce je vzhledem k okolnostem, postavení žalobce a dosavadní rozhodovací praxi Rady zcela nepřiměřená a tudíž nezákonná. Žalobce tudíž napadá hned několik nesprávných závěrů Rady ohledně porušení jednotlivých auditorských standardů a namítá zcela nepřiměřenou výši udělené pokuty.
4. V první řadě mu je kladeno za vinu, že porušil mezinárodní auditorský standard ISA 240.32 písm. a) bod (ii), když podle disciplinárního výboru neotestoval žádný z účetních zápisů na konci účetního období, přestože podle údajů z účetního deníku bylo dne 31. 12. 2020 zaúčtováno 1188 účetních zápisů.
5. K tomu žalobce uvedl, že ve svém odvolání k rozhodnutí disciplinárního výboru doložil, že provedl obecné testování účetních záznamů z celého období roku 2020, přičemž uznal, že tento test není zcela dostatečně zdokumentován a že přijal opatření, aby požadavkům dle ISA 240.32 vyhověl.
6. Rada v napadeném rozhodnutí však konstatovala, že některé závěry provedeného testování žalobce jsou zcela nesprávné. Nesprávný měl být závěr, že nebyly identifikovány žádné zápisy v účetním deníku bez čísla dokladu, jelikož dle Rady předložený *„účetní deník v souboru UC DEN_TOMA_2020 upravený neobsahuje žádné číslo dokladu“*.
7. Tento závěr však podle žalobce není pravdivý. Jedním ze základních kritérií, které musí splňovat každý účetní deník, se kterým v rámci auditních zakázek žalobce pracuje, je číslo dokladu. Bez čísla dokladu by nebylo možné účetní deník do používaného softwaru žalobkyně DATEV – Journal nahrát. Skutečnost, že deník byl prostřednictvím modulu DATEV – Journal testován a bylo s ním opakovaně pracováno, zobrazuje mimo jiné soubor „Kontrola zůstatků – deník na obratovou předvahu TOMA 2020“, který je součástí auditorského spisu.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

8. Tudíž i když žalobce provedené testy dostatečně nezdokumentoval, přijal opatření k úpravě postupu tak, aby vyhovoval auditorskému standardu ISA 240.32, přičemž závěry, ke kterým došel, nesprávné nebyly.
9. Dále byl žalobce uznán vinným z porušení mezinárodního auditorského standardu ISA 330.18, když dle disciplinárního výboru nenavrl a neprovedl testy věcné správnosti k ověření reálné hodnoty investic do nemovitostí u společností vstupujících do konsolidačního celku, konkrétně společností auditované skupiny TOMA, a.s. a to AUTOMEDIA s.r.o., S.P.M.B. a.s. a Rybářství Přerov, a.s.
10. Na svou obranu žalobce uvedl, že audit skupiny TOMA a. s. přebíral v objektivně těžké době epidemie COVID-19. Poukázal na to, že předchozí auditor skupiny TOMA a.s. auditoval účetní výkazy tak, že údaj o reálné hodnotě nemovitosti jím dlouhodobě též nebyl ověřován z hlediska správnosti těchto údajů, avšak u této praxe nebylo u předchozího auditora shledáno jakékoliv pochybení. Žalobce sám též inicioval, aby se ocenění reálné hodnoty nemovitostí ve skupině TOMA a.s. odehrálo. Ocenění nemovitostí na reálnou hodnotu tak v prvním roce bylo v této společnosti provedeno na žádost žalobce expertní komisí TOMA a.s., přičemž tyto údaje si žalobce ověřoval expertním posouzením její spolupracující realitní kanceláře, která se odhady cen nemovitostí běžně zabývá. Zároveň se žalobce s klientem domluvil, že následující rok bude ocenění nemovitostí na reálnou hodnotu zpracováno i pro ostatní společnosti ve skupině TOMA, a.s. Žalobce se tudíž za vysoce složitých okolností poctivě snažil učinit maximum možných rozumných kroků, které šlo v dané situaci s ohledem na plnění auditorských standardů požadovat.
11. Žalobce byl též uznán vinným z porušení mezinárodního auditorského standardu ISA 330.18, když nenavrl a neprovedl testy věcné správnosti k ověření odložené daně v účetní závěrce společnosti ETOMA INVEST spol. s r. o., vstupující do konsolidačního celku, a neověřil údaje ohledně úvěrů a půjček v rámci konsolidačního balíčku společnosti S. P. M. B. a. s. K tomu opětovně uvádí, že se tak stalo v období pandemie, kdy účetní byla několik týdnů zdravotně indisponována.
12. Ve vztahu k ověření údajů ohledně úvěrů a půjček v rámci konsolidačního balíčku společnosti S. P. M. B. a. s. žalobce uvádí, že údaje ohledně úvěrů a půjček společnosti S. P. M. B. a. s. testoval, což v auditorském spisu doložil. K nejvyšším úvěrům za společnostmi AUTOMEDIA s.r.o. a České vinařské závody a.s. si žalobce ke kontrole vyžádal uzavřenou smluvní dokumentaci a též prověřoval zůstatky a výši nesplacených úvěrů společností v konsolidačním balíčku společnosti S. P. M. B. a. s., přičemž vše do auditorského spisu založil.
13. Žalobce je dále přesvědčen, že uložená pokuta 250 000 Kč je nepřiměřená a v rozporu se zásadou legitimního očekávání, stejně jako zásadou rovnosti a předvídatelnosti práva (přičemž zmínil rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2007, sp. zn. 7 As 29/2007).
14. Upozornil na to, že jednotlivá rozhodnutí disciplinárního výboru, potažmo Rady, v oblasti přestupkových řízení jsou pro veřejnost extrémně obtížně dohledatelná, byť je k jejich zveřejnění v rejstříku auditorů Rada ve spolupráci s Komorou auditorů České republiky povinována. Rozhodovací praxi Rady v oblasti přestupkového řízení lze však dovodit ze statistických údajů zveřejněných v každoročních zprávách o činnostech Rady, i v každoročních zprávách Výboru evropských orgánů pro dohled nad auditem.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

15. Na základě těchto údajů žalobce dovodil, že jemu uložená pokuta je zcela ojedinělá, přičemž na dosavadní maximální hranici se jeví pokuta udělená ve výšce kolem 100 000 Kč. Argument Rady, že se jedná o pokutu uloženou na dolní hranici možného trestu (tj. to, že pokuta za spáchání tohoto přestupku může být uložena až ve výši 5 milionů Kč) se tak jeví jako čistý alibismus, jelikož v této škále se dosud udělené pokuty za přestupky ze strany Rady nikdy nepohybovaly.
16. Žalobce má též za to, že u něj byla nedostatečně zvážena skutečná povaha a závažnost přestupku, což se též mělo odrazit v uložené pokutě.
17. Z výše uvedených důvodů navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a přiznání nákladů řízení.
18. Žalovaná ve svém vyjádření částečně odkázala na napadené rozhodnutí, k některým bodům žaloby se však výslovně vyjádřila.
19. Jde-li o výtky vznášené v žalobě ohledně testování účetních zápisů, pak Rada připomíná, že auditor při auditu účetní závěrky klienta TOMA, a.s. neotestoval žádný z účetních zápisů z konce účetního období, přestože podle údajů z účetního deníku bylo dne 31. 12. 2020 zaúčtováno 1188 účetních zápisů. Tyto zápisy obsahovaly řadu závěrkových operací jako odpisy pohledávek, zaúčtování rezerv a opravných položek. Auditor v průběhu řízení na prvním stupni, v odvolání ani v žalobě kontrolní zjištění nijak nezpochybnil (nepředestřel žádnou alternativní verzi skutkové reality), například uvedením konkrétních testovaných účetních zápisů z konce účetního období. Rada připomíná, že tento požadovaný test účetních zápisů není shodný s testem výnosů a nákladů. Při výběru položek pro testování účetních zápisů sice auditor používá svůj odborný úsudek, účetní zápisy a další úpravy provedené na konci účetního období je ale auditor povinen vybrat vždy. Tento požadavek je odůvodněn zvýšeným rizikem podvodných účetních zápisů a ostatních úprav právě na konci vykazovaného období.
20. Vytýká-li žalobce Radě nesprávné závěry týkající se metodiky pro posuzování účetních zápisů (auditorem rozporovaný závěr o neuvedení čísel dokladů v účetním deníku), pak nutno dodat, že posouzení Rady bylo v odůvodnění vysloveno *obiter dictum*, přičemž na podstatu vytýkaného a bez důvodných pochybností prokazaného pochybení nemá žádného vlivu. Platí-li totiž, že auditor konkrétní postupy neprováděl, pak je nadbytečné řešit, jak by eventuálně postupoval. Auditor nebyl uznán vinným za vadně nastavenou metodiku provedených testů, ale za neprovedení postupů dle ISA 240.32 písm. a) (ii). Nad rámec uvedeného Rada připomíná, že se jedná o opakované pochybení vytýkané již při kontrole kvality v roce 2018. Žalobce měl tedy v období mezi kontrolami dostatek času k tomu, aby své postupy upravit požadovaným způsobem.
21. Jde-li o výši uloženého sankčního postihu, pak je žalovaná přesvědčena, že žalobce vedle zásady legitimního očekávání zcela opomenul zásadu jinou a zároveň neméně podstatnou, konkrétně zásadu individualizace ukládaných sankcí, přičemž mechanické aritmetické porovnání sankčního postihu žalobce s dříve uloženými sankcemi v jiných případech nemá naprosto žádnou vypovídající hodnotu bez přihlédnutí k rozsahu a povaze vytýkaných pochybení, včetně osobních a majetkových poměrů „dřívějších obviněných“. Skutečnost, že se jedná o přestupek podle též skutkové podstaty sama o sobě nezakládá automaticky shodný sankční postih, ať již jde o druh nebo výši sankce. Žalovaná setrvává na svém stanovisku, že důvody, proč žalobce obdržel sankci ve výši 250 000 Kč je v napadeném rozhodnutí dostatečně ozřejměn.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

22. V této souvislosti Rada dodává, že není povinností správních orgánů, aby v odůvodnění svých rozhodnutí explicitně a iniciativně porovnávaly aktuální případ s jinými dříve řešenými a na základě toho samy před sebou legitimizovaly zvolenou sankční politiku. Nelze rovněž přehlédnout, že s argumentem zásahu do legitimního očekávání přichází žalobce teprve v podané žalobě, zatímco v polemice s výší sankce v odvolání nic podobného neuváděl (omezil se jen na obecné výklady k zákazu likvidačního postihu).
23. Též připomíná, že v žalobou napadeném rozhodnutí je zdůrazněn veřejný zájem na řádném výkonu auditorské činnosti, a zvláště významná společenská role auditorů, neboť na výsledek jejich činnosti zdaleka nespolehá jen klient, ale širší okruh recipientů (typicky investorů nebo obchodních partnerů), pro něž je zpráva auditora významným indikátorem ve vazbě na ekonomickou kondici auditovaného subjektu. Zároveň však tyto osoby nedisponují možností hodnotit práci auditora, proto je funkční dohledový a sankční systém zásadním prvkem, jímž veřejná moc zajišťuje tlak na kvalitu auditorských postupů; jinak řečeno, aby závěry auditora byly skutečně podepřeny o řádně získané důkazní informace a nebyly zcela nahodilým odhadem o ekonomické situaci klienta. Zřejmá logika právní úpravy spočívá na myšlence předcházení vzniku ekonomických škod, které by mohly nastat v případě selhání auditora.
24. Jde-li o opakované odkazy žalobce na pandemii covidu-19, Rada v bodech 9 a 10 svého rozhodnutí podrobně vysvětlila dopad platných omezení na výkon auditu, přičemž nyní výběrově zdůrazňuje jen myšlenku nejvýznamnější: Pandemie nikterak nemodifikovala povinnosti auditora dle standardů (nadále platila povinnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace podporující výrok auditora), a nebylo-li to možné, měl být výrok příslušným způsobem modifikován. Pokud tedy žalobce opakovaně uvádí omezení své činnosti v důsledku pandemie, nelze se neptat, proč na ně nereagoval shora popsaným způsobem. Auditori měli prostřednictvím modifikace výroku k dispozici konkrétní nástroj, kterým bylo možné vyjádřit veškerá omezení, jež relevantně zasáhla jejich činnost.
25. Z výše uvedených důvodů žalovaná navrhla zamítnutí žaloby.
26. Při jednání soudu dne 16. října 2024 setrvali účastníci na svých skutkových i právních stanoviscích.

III.

Posouzení žaloby

27. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 soudního řádu správního), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
28. Žaloba není důvodná.
29. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že podnětem pro řízení o přestupku bylo oznámení o podezření z přestupku ze dne 12. 1. 2023, č.j. RVDA-73/2023, vypracované kontrolním výborem Rady pro veřejný dohled nad auditem na základě protokolu o kontrole kvality č.j. RVDA-691/2022.

30. Vlastní řízení o přestupku bylo se žalobce zahájeno oznámením disciplinárního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem ze dne 21. 2. 2023, č.j. RVDA-251/2023, v němž byl žalobce zpraven o důvodech pro zahájení řízení a poučen o svých procesních právech.
31. Žalobce se k předmětu řízení vyjádřil podáním ze dne 25. 2. 2023, v němž připustil některé dílčí nedostatky ve své činnosti, ovšem současně poukázal na epidemii nemoci ovid-19 a na obtíže s tím spojené.
32. Dne 31. 3. 2023 pak ve věci proběhlo ústní jednání, jehož se zúčastnil jednatel společnosti Finaudit Třinec, s.r.o. Ing. L. I., jemuž byly předestřeny jak důkazní prostředky, tak mu bylo umožněno se k jednotlivým zjištěním vyjádřit.
33. V oznámení ze dne 19. 4. 2023, č.j. RVDA-527/2023, byl žalobce obeznámen s tím, že v řízení byl shromážděn dostatečný podklad pro rozhodnutí, a návazně na to byl poučen o svém právu podle ust. § 36 odst. 3 správního řádu.
34. Disciplinární výbor Rady pro veřejný dohled nad auditem vydal dne 5. 6. 2023 rozhodnutí č.j. RVDA-709/2023, kterým žalobce shledal vinným ze spáchání přestupku podle ust. § 49b odst. 3 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., a uložil mu za to pokutu ve výši 250 000,- Kč.
35. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 21. 6. 2023 obsáhle odůvodněné odvolání, jež bylo následně zamítnuto napadeným rozhodnutím Rady pro veřejný dohled nad auditem ze dne 29. 8. 2023.
36. Městský soud o jednotlivých námitkách uvažil takto:
37. V první žalobní námitce žalobce brojil proti závěrům žalované v bodu II.5. (Kontrola účetních zápisů na konci účetního období) napadeného rozhodnutí, kde byl žalobce uznán vinným z porušení mezinárodního auditorského standardu ISA 240.32 písm. a) bod (ii), když dle Disciplinárního výboru neotestoval žádný z účetních zápisů na konci účetního období, přestože podle údajů z účetního deníku bylo dne 31. 12. 2020 zaúčtováno 1188 účetních zápisů.
38. Zde žalobce odmítl závěr žalované, že *nebyly identifikovány žádné zápisy v účetním deníku bez čísla dokladu, jelikož dle Rady předložený „účetní deník v souboru UC DEN_TOMA_2020 upravený neobsahuje žádné číslo dokladu“*. Poukázal na to, že jedním ze základních kritérií, které musí každý účetní deník, se kterým v rámci auditních zakázek žalobkyně pracuje splňovat, je číslo dokladu. Bez čísla dokladu by nebylo možné účetní deník do používaného softwaru žalobkyně DATEV – Journal nahrát. Skutečnost, že deník byl prostřednictvím modulu DATEV – Journal testován a bylo s ním opakovaně pracováno, zobrazuje mimo jiné soubor „Kontrola zůstatků – deník na obratovou předvahu TOMA 2020“, který je součástí auditorského spisu – k tomu doložila výstřížek ze souboru „UC DEN_TOMA_2020_upravený“, v jehož sloupci D je jasně vymezeno číslo dokladu. Tudíž, i když žalobce provedené testy dostatečně nezdokumentoval, přijal opatření k úpravě postupu tak, aby vyhovoval auditorskému standardu ISA 240.32, přičemž závěry, ke kterým došel, nesprávné nebyly.
39. K této záležitosti správní orgán disciplinárním výbor Rady pro veřejný dohled nad auditem jako správní orgán I. stupně ve svém rozhodnutí uvedl, že *„Podle Protokolu o kontrole kvality, kontrolní zjištění 5.2.15. auditor při auditu ÚZ TOMA neotestoval žádný z účetních zápisů z konce účetního období, přestože podle údajů z účetního deníku bylo dne 31. 12. 2020 zaúčtováno 1188 účetních zápisů. Tyto zápisy obsahovaly řadu závěrkových operací jako odpisy*

pohledávek, zaúčtování rezerv a opravných položek. Takový postup vyhodnotila kontrolní skupina jako porušení ISA 240.32.

Auditor při přestupkovém řízení uvedl, že provedl obecné testování účetních záznamů z celého období roku 2020 s tím, že do budoucna přijal opatření, aby testování účetních zápisů zejména těch na konci roku rozšířil a také doplnil dokumentaci k těmto testům. V rámci ústního jednání uvedl, že postupuje podle auditorského software Datev.

Výše uvedené kontrolní zjištění považuje disciplinární výbor za prokázané. Auditor nijak nezpochybnil, že při provádění testů žádné zápisy z konce účetního období nevybral...”

40. Žalobce v odvolání k tomuto závěru uvedl: *Provedli jsme obecné testování účetních záznamů z celého období roku 2020. Jsme si vědomi, že tento test není zdokumentován dostatečně. Přijali jsem opatření, kdy jsme testování účetních zápisů zejména těch na konci roku rozšířili a dokumentaci doplnili tak, aby splňovala požadavky ISA 240.32.*
41. Žalovaná se s touto námitkou v napadeném rozhodnutí vypořádala konstatováním, že:

V odvolání auditor kromě zopakování argumentů sdělených již disciplinárnímu výboru předložil rovněž tabulku k průběhu testování výnosů a nákladů, v jehož rámci bylo otestováno také 16 výnosových a 11 nákladových položek z posledního dne roku 2020. Tato skutečnost však dle názoru Rady nikterak nevyvrací vlastní kontrolní zjištění, neboť se jedná o test nákladů a výnosů (byť se tyto projeví rovněž jako účetní zápis) sledující odlišné cíle ve srovnání s testem účetních zápisů. Při testování účetních zápisů má auditor postupovat dle ISA 240.A43,21 a zaměřit se na rizikové faktory, které mohou být s prováděním účetních zápisů spojeny a indikovat případné podvodné jednání; proto je po auditorovi požadováno identifikování a vyhodnocení rizik výskytu materiální nesprávnosti, posouzení kontroly přípravy a provádění účetních zápisů na úrovni účetní jednotky nebo typických znaků podvodných účetních zápisů. S testováním účetních zápisů auditorem souvisel pouze dokument Test účetních zápisů, který (i) nikterak nevyvrací kontrolní zjištění spočívající v neprovedení auditních postupů ve vazbě na účetní zápisy provedené k 31. 12. 2020 a (ii) některé v něm formulované závěry jsou navíc prokazatelně nesprávné; auditor uvádí, že jedním z kritérií je test zápisů bez čísla dokladu a k tomu uvádí, že žádné takové zápisy nebyly identifikovány – takové konstatování je však zjevný nesmysl, neboť účetní deník v souboru UC DEN_TOMA_2020 upravený neobsahuje žádné číslo dokladu.

42. Ve vyjádření k žalobě žalovaná k této věci žalovaná uvedla, že auditor při auditu účetní závěrky klienta TOMA, a.s. neotestoval žádný z účetních zápisů z konce účetního období, přestože podle údajů z účetního deníku bylo dne 31. 12. 2020 zaúčtováno 1188 účetních zápisů. Auditor v průběhu řízení na prvním stupni, v odvolání ani v žalobě kontrolní zjištění nijak nezpochybnil (nepředestřel žádnou alternativní verzi skutkové reality), například uvedením konkrétních testovaných účetních zápisů z konce účetního období. Žalovaná poukázala na to, že tento požadovaný test účetních zápisů není shodný s testem výnosů a nákladů. Při výběru položek pro testování účetních zápisů sice auditor používá svůj odborný úsudek, účetní zápisy a další úpravy provedené na konci účetního období je ale auditor povinen vybrat vždy [srov. ISA 240.32 písm. a) (ii)]. Tento požadavek je odůvodněn zvýšeným rizikem podvodných účetních zápisů a ostatních úprav právě na konci vykazovaného období (ISA 240.A44).
43. Podle citované normy ISA 240.32 písm. a) (ii), jak ji použil správní orgán I. stupně, platí, že „Bez ohledu na auditorovo hodnocení rizik nedodržování kontrol vedením je auditor povinen

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

navrhnout a provést auditorské postupy s cílem: (a) zkontrolovat správnost účetních zápisů v hlavní knize a dalších úprav provedených při sestavení účetní závěrky. Při návrhu a provádění auditorských postupů pro takové testy je auditor povinen: (i) klást otázky osobám zapojeným do zpracování účetní závěrky ohledně nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se ke zpracování účetních zápisů a dalších úprav, (ii) vybrat účetní zápisy a další úpravy provedené na konci účetního období a (iii) zvážit nutnost otestovat účetní zápisy a další úpravy během daného období.“

44. Soud má za to, že z citované normy je rozsah a obsah povinností auditora dostatečně určitý a zřejmý, přičemž ze skutkových zjištění, provedených správním orgánem I. stupně i žalovanou je zřejmé, že ve vytýkané záležitosti žalobce tyto povinnosti nesplnil. Za dostatečně relevantní pak soud pokládá vyjádření samotného žalobce, který při ústním jednání uvedl, že v jeho software dokumentace testů účetních zápisů ke konci roku není, a v odvolání výslovně připustil, že provedl pouze obecné testování účetních záznamů z celého období roku 2020, že tento test není zdokumentován dostatečně a že přijal opatření, aby dokumentace splňovala požadavky ISA 240.32. Za tohoto stavu věci nebylo možno dospět k závěru, že by postup žalobce citovanému auditorskému standardu vyhovoval, a argumentace v žalobní námitce je pak jen snahou o marginalizaci či zlehčování faktu, že žalobce tomuto standardu nedostál.
45. Námitku proto soud odmítl jako nedůvodnou.
46. Další námitka se týkala porušení mezinárodního auditorského standardu ISA 330.18, když žalobce podle Disciplinárního výboru nenavrhl a neprovedl testy věcné správnosti k ověření reálné hodnoty investic do nemovitostí u společností vstupujících do konsolidačního celku, konkrétně společností auditované skupiny TOMA, a.s., a to AUTOMEDIA s.r.o., S.P.M.B. a.s. a Rybářství Přerov, a.s. Žalobce zde poukázal na to, že podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví existují dva způsoby ocenění investic do nemovitostí - buď ocenění na základě pořizovacích cen nemovitostí anebo ocenění na základě reálné hodnoty nemovitosti. Ve skupině TOMA, a.s. je zavedeno oceňování v pořizovacích cenách, a údaj o reálné hodnotě investic do nemovitostí je uveden pouze informativně v komentáři k účetním výkazům, pročez nemá žádný vliv na celkové hodnoty vykazované v účetních výkazech. Podle žalované však měly být tyto údaje auditorem prověřeny z hlediska jejich správnosti.
47. V rozhodnutí I. stupně se k této věci uvádí, že „Zatímco u investic do nemovitostí v ÚZ auditor alespoň nějaké auditorské postupy k ověření reálné hodnoty investic provedl, zde na takové ověření zcela rezignoval. [...] u odhadu reálné hodnoty investic do nemovitostí u společnosti Automedia ve výši cca 463,7 mil. Kč, SPMB ve výši 232,8 mil. Kč a Rybářství Přerov ve výši 76,8 mil. Kč auditor žádné postupy k prověření těchto částek neprovedl. Odhad účetní jednotky přitom nebyl podložen žádnými aktuálními znaleckými posudky, zmiňuje se pouze znalecký posudek pro budovu společnosti Automedia z r. 2016 s aktualizací ve 2017.“

Takový přístup svědčí o naprostém nedostatku profesního skepticismu auditora. Důležitost profesního skepticismu jako postoje auditora, který obnáší kritické myšlení, všímačnost a citlivost na okolnosti, které by mohly ukazovat na možnou nesprávnost způsobenou chybou nebo podvodným jednáním, a kritické posuzování důkazních informací, zdůrazňuje vedle ISA přímo §13a ZoA19. Zde se jako jedna z oblastí, kde má auditor profesní skepticismus důsledně aplikovat, zmiňuje právě přezkum odhadů vedení účetní jednotky, pokud jde o oceňování reálnou hodnotou.“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

48. V odvolání k tomu žalobce uvedl, že pro posouzení reální hodnoty investic do nemovitostí si nechal zpracovat nezávislý odhad zkušeného realitního makléře společnosti RE/MAX Nej s.r.o. a tento odhad považoval za nejlepší nástroj pro posouzení, zda odhad zpracovaný samotnou společností odpovídá reálné hodnotě investic do nemovitostí.
49. Žalovaná se s touto odvolací námitkou obsáhle vypořádala v odstavci 41. odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde výstižně a zřetelně vyložila, v čem spočívá povinnost auditora a jeho odpovědnost při ověření věcné správnosti investic do nemovitostí. Soud pro stručnost na tuto část argumentace žalované v plném rozsahu odkazuje, shledávaje ji věcně správnou – není úkolem soudu, aby při přezkumu správního rozhodnutí alternativně a originálně vyjadřoval závěry, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány.
50. Totéž městský soud konstatuje ohledně vypořádání argumentace žalobce epidemií nemoci Covid-19. K tomu se žalovaná rovněž obsáhle vyjádřila v odstavcích 9 a 10 odůvodnění napadeného rozhodnutí a soud se s tímto vypořádáním ztotožnil.
51. Tuto žalobní námitku proto soud též neshledal důvodnou.
52. Třetí žalobní námitka se týkala postihu žalobce za porušení auditorského standardu ISA 330.18, když nenavrlh a neprovedl testy věcné správnosti k ověření odložené daně v účetní závěrce společnosti ETOMA INVEST spol. s r. o. vstupující do konsolidačního celku a neověřil údaje ohledně úvěrů a půjček v rámci konsolidačního balíčku společnosti S. P. M. B. a. s.
53. Ohledně společnosti ETOMA INVEST spol. s r. o. žalobce poukázal na to, že tuto společnost spravují jednatel a účetní a ekonomka v jedné osobě. Účetní společnosti byla na několik týdnů zdravotně indisponována kvůli nemoci způsobené COVID-19 a tudíž nešlo několik informací zcela přesně ověřit.
54. Ve vztahu k ověření údajů ohledně úvěrů a půjček v rámci konsolidačního balíčku společnosti S. P. M. B. a. s. žalobce uvádí, že tyto údaje testoval, což v auditorském spisu doložil. K nejvyšším úvěrům za společnostmi AUTOMEDIA s.r.o. a České vinařské závody a.s. si žalobce ke kontrole vyžádal uzavřenou smluvní dokumentaci a též prověřoval zůstatky a výši nesplacených úvěrů společností v konsolidačním balíčku společnosti S. P. M. B. a. s., přičemž vše do auditorského spisu založil.
55. V rozhodnutí I. stupně disciplinární výbor uvedl, že z podkladů dodaných žalobcem „*nijak nevyplývá provedení testů věcné správnosti ani pro odloženou daň, ani pro úvěry a půjčky. Ke společnosti ETOMA byly v rámci složky 785 – Testování daní založeny 3 dokumenty: testování daně z příjmu PO, přiznání k dani z příjmu PO a přiznání k silniční dani. Záznam o ověření odložené daně ve složce nebyl, v případě odložené daně se navíc jednalo o položku na úrovni KÚZ, nikoli na úrovni jedné ze společností vstupujících do konsolidačního celku. Ke společnosti SPMB rovněž nebyly doloženy podklady dokládající provedení testů věcné správnosti pro úvěry a půjčky. U obou položek šlo o částky vysoce převyšující stanovenou úroveň materiality (pro KÚZ Toma byla materialita stanovena ve výši 8 mil. Kč).*“
56. V odvolání k tomu žalobce namítal, že k ověření u těchto dvou společností došlo a že v rámci testování prověřil také dokumenty – Odsouhlasení zůstatků.
57. Žalovaná tuto námitku vypořádala v napadeném rozhodnutí s tím, že měla k dispozici tytéž podklady, jako správní orgán I. stupně a že z nich dovodila totéž, co disciplinární výbor – „*v rámci složky 785 nebyly založeny žádné podklady, na jejichž základě by auditor mohl provést testování částky odložené daně. Jakkoliv není primárním úkolem Rady hodnotit*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

strategii odvolatele, nelze přehlédnout, že tento nijak nerozporuje konkrétní závěry disciplinárního výboru, neuvádí, v čem při svém hodnocení pochybil, které podklady vyložil vadně či nesprávně, in eventum je nezohlednil vůbec. Obrana auditora je zcela obecná, omezující se na konstatování o předložení dokumentů v řízení na prvním stupni. Jejich hodnocení disciplinárním výborem však bylo provedeno správně.“

58. Rovněž zde se soud ztotožnil s hodnocením a se závěry žalované, máje za to, že odvolací námitka byla vypořádána s tou mírou konkrétnosti, s jakou ji žalobce uplatnil. Nadto i zde je třeba odkázat na hodnocení dopadu epidemie nemoci Covid-19, které žalovaná koncipovala v odstavcích 9 a 10 svého rozhodnutí. Ani tuto námitku proto soud neshledal důvodnou.
59. Poslední žalobní námitkou žalobce brojil proti nepřiměřenosti výše pokuty, jež mu byla vyměřena ve výši 250 000,- Kč, což je v rozporu se zásadou legitimního očekávání a zásadou rovnosti. Poukázala na to, že z dostupných údajů o rozhodovací praxi Rady pro veřejný dohled nad auditem dosahovala v jednotlivých letech 2019 až 2022 průměrná výše jedné pokuty 106 667 Kč, resp. 56 667 Kč, 25 000 Kč a 40 000 Kč. V roce 2021 pak Rada udělila pokuty v minimální výši 800 EUR a v maximální výši 4000 EUR, v roce 2022 pak v minimální výši 816 EUR a v maximální výši 2446 EUR.
60. Výši pokuty udělené v projednávané věci tak žalobce považuje za zcela ojedinělou. Byť si je žalobce vědom toho, že přiměřenost pokuty je nutné vždy posuzovat v kontextu spáchaných provinění a s ohledem na preventivní a represivní funkci sankce a nelze tak tudíž vycházet pouze ze samotných čísel bez uvedení kontextu, z obecného popisu spáchaných přestupků v každoročních zprávách Rady lze však vyčíst, že drtivou část přestupků tvoří stejná kategorie přestupků jako v současném případě, tj. přestupek za porušení auditorských standardů.
61. Pokud jde o povahu a závažnost spáchaného přestupku, žalobce uvedl, že plně respektuje význam chráněného veřejného zájmu, jímž je zde na řádném výkonu auditorské činnosti. Přesto je nutné konstatovat, že spáchaný přestupek podle § 49b odst. 3 písm. c) zákona o auditorech se řadí mezi přestupky ohrožovací, u kterých je, co se týče následků, jejich společenská nebezpečnost značně snížena. To platí tím spíš, že u ohrožovacích přestupků musí závažnost dosáhnout takové intenzity, při níž již hrozí reálné nebezpečí, a chybí málo k tomu, aby nastala porucha, k níž vyvolaný stav směřuje.
62. Zároveň je nutné při udělení sankce zohlednit okolnosti případu, kdy žalobce v bezprecedentní společenské situaci vyvolané pandemií COVID-19 přebíral audit velké skupiny, s klientem se teprve seznamoval a snažil se tak postupovat v takové situaci co nejracionálněji, jak to tehdejší situace dovolovala. Žalobce má tudíž za to, že tato povaha a závažnost spáchaného přestupku měla být při udělení výše sankce též řádně zohledněna.
63. K této námitce soud konstatuje, že v rozhodnutí správního orgánu I. stupně byla úvaze o výši pokuty věnována potřebná pozornost. Disciplinární výbor na stranách 16 až 19 podrobně uvedl, jakými skutečnostmi se při stanovení pokuty řídil, jaké faktory vzal v úvahu a vyhodnotil i povahu a závažnost spáchaného přestupku. Tyto úvahy a závěry správního orgánu I. stupně nevykazují žádné vady ani po věcné, ani po právní stránce, a odpovídají zásadám logického uvažování.

64. Žalobce v odvolání namítal v podstatě jen silný negativní dopad sankce na svou hospodářskou situaci, s tím, že „*nebyly zcela zjištěny majetkové poměry v celé komplexnosti tak, aby mohl vzniknout reálný závěr ohledně finanční a majetkové situace odvolatele.*“
65. Žalovaná v napadeném rozhodnutí tuto námitku vypořádala v odstavcích 53 až 62 odůvodnění, a i v této záležitosti soud na její argumentaci odkazuje, jelikož ji pokládá za zcela vyčerpávající a věcně správnou.
66. Nadto soud doplňuje, měl-li žalobce za to, že při úvaze o výši pokuty nebyly zjištěny jeho majetkové poměry a nemohl tak vzniknout reálný závěr ohledně jeho finanční a majetkové situace, pak právě v odvolání měl žalobce značný prostor k tomu, aby uvedl vše podstatné ohledně své majetkové situace a doložil tak nepřiměřeně tvrdý, případně až rdousící efekt pokuty na svou hospodářskou kondici. Žalovaná v napadeném rozhodnutí totéž správně vyjádřila zejména v odstavci 59 svého rozhodnutí, na něž soud odkazuje. Žalobce však tuto svou procesní možnost nevyužil a nic relevantního ke svým hospodářským poměrům neuvedl. Ani pouhé srovnání výše sankce a obrát společnosti Finaudit Třinec s.r.o. v kontextu s postihem a obrátem společností KPMG a Deloitte pak nejsou dostatečně relevantní pro závěr o nepřiměřenosti výše uložené sankce.
67. K tomu je třeba poukázat i na zásadu individualizace ukládaných sankcí, která je v určitém napětí k zásadě předvídatelnosti práva. Jakkoliv je nutno trvat na tom, aby správní orgán rozhodoval ve stejných věcech stejně a v obdobných obdobně, přesto to znamená, že v odůvodněném případě může jeho rozhodnutí vybočovat, jsou-li pro to dostatečné důvody. V projednávané věci správní orgány obou stupňů takové důvody shledaly, srozumitelně a přezkoumatelně je vyložily a soud jejich závěry akceptoval.
68. Pro úplnost musí soud odmítnout i názor žalobce, že při stanovení výše sankce mělo být přihlédnuto k tomu, že přestupek podle § 49b odst. 3 písm. c) zákona o auditorech se řadí mezi přestupky ohrožovací, u kterých je jejich společenská nebezpečnost značně snížena.
69. Soud zde zastává názor právě opačný, neboť zatímco u ostatních přestupků vzniká společenská nebezpečnost až při škodním následku, u přestupků ohrožovacích stačí ke vzniku společenské nebezpečnosti již jen pouhé ohrožení.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

70. Městský soud v Praze tedy po přezkoumání věci dospěl k závěru, že žádná ze žalobních námitek nebyla uplatněna důvodně, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
71. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce úspěch ve věci neměl, a procesně úspěšné žalované žádné náklady nad rámec její úřední činnosti nevznikly.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 16. října 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.

předseda senátu