



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Michaely Macurové a Mgr. Jana Ferfeckého ve věci

žalobkyně: **ATLAS AUDIT s. r. o.**, IČO: 25652320
sídlem K Bílému vrchu 1717, 250 88 Čelákovice
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Matznerem, Ph.D., LL.M.
sídlem Anny Letenské 34/7, 120 00 Praha

proti
žalované: **Rada pro veřejný dohled nad auditem**
sídlem Vodičkova 1935/38, 110 00 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalované ze dne 31. 1. 2024, č. j. RVDA-135/2024,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Kontrolní výbor žalované (dále též „**správní orgán I. stupně**“) uznal žalobkyni rozhodnutím ze dne 7. 11. 2023, č. j. RVDA-1338/2023, vinnou tím, že dne 7. 8. 2023 v čase 8:47 až 9:37 v místě svého sídla nezajistila přítomnost osoby oprávněné k předložení směrnic ISQC1 a ISQM1, dokumentace vnitřního kontrolního systému a spisů auditora

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

vybraných ke kontrole, tedy znemožnila zahájení tzv. kontroly na místě neposkytnutím potřebné součinnosti kontrolní skupině žalované. Tím porušila svou povinnost stanovenou v § 10 odst. 2 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (dále jen „**kontrolní řád**“), čímž se dopustila přestupku podle § 15 odst. 1 písm. a) kontrolního řádu. Za uvedené jednání kontrolní výbor žalobkyni uložil podle § 15 odst. 2 kontrolního řádu pokutu ve výši 50 000 Kč.

2. Proti uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaná zamítla a rozhodnutí kontrolního výboru potvrdila. Rozhodnutí žalované napadla žalobkyně žalobou.

II. Žaloba

3. Žalobkyně rozdělila svoje žalobní námitky do osmi okruhů.
4. Pod **prvním žalobním bodem** žalobkyně namítá, že skutek, kterým byla uznána vinou, tak jak je popsán v rozhodnutí správního orgánu I. stupně se nestal. Správní řízení proto mělo být zastaveno. Žalobkyni je vytýkáno, že *nezajistila přítomnost osoby oprávněné k předložení směrnic ISQC1 a ISQM1, dokumentace vnitřního kontrolního systému a spisů auditora vybraných ke kontrole (...)*, ovšem z podkladů pro rozhodnutí je zřejmé, že žalobkyně přítomnost takové osoby zajistila, a to paní P. M., která je asistentkou jednatele a statutárního auditora žalobkyně. Paní M. otevřela, vpustila kontrolní skupinu dovnitř a opakovaně uvedla, že zaměstnanci společnosti mají celofiremní dovolenou, a to od 20. 7. 2023 do 11. 8. 2023. Jiný důvod než nezajištění přítomnosti takové osoby, přitom nebyl kladen žalobkyni za vinu. Pro věc není rozhodné ani to, zda by hypoteticky mohlo přicházet do úvahy shledání žalobkyně vinnou z jiného skutkového důvodu. Za zákonnost vymezení skutku odpovídá žalovaná.
5. V **druhém žalobním bodě** žalobkyně tvrdí, že žalovaná nebyla oprávněna provádět kontrolu kvality, jelikož k tomu neměla působnost. Žalobkyně je přesvědčena, že od 1. 1. 2021 již nebyla auditorem provádějícím povinný audit alespoň u jednoho subjektu veřejného zájmu (dále též jen „**SVZ**“), neboť nesplňovala podmínku stanovenou v § 24 odst. 5 písm. b) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále jen „**zákon o auditorech**“). Aby tomu tak bylo, musela by provést v rozhodné době šesti let povinný audit pouze a výhradně u subjektu veřejného zájmu podle čl. 26 odst. 2 písm. b) **nařízení č. 537/2014**¹. Žalobkyně však v roce 2018 prováděla audit u dvou SVZ (DEKINVEST podfond Alfa, ČNB IČ: 75159708 a FQI TRUST Cinzovni Domy, ČNB IČ: 75160064), které spadají pod čl. 2 odst. 1 písm. a) **směrnice 2013/34/EU**², tedy SVZ podle čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení č. 537/2014, které jsou SVZ vyjmenovanými v § 24 odst. 5 písm. a) zákona o auditorech. Že subjekty veřejného zájmu podle čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení jsou například subjekty uvedené v čl. 2 odst. 1 písm. a) – d) směrnice 2013/34/EU, potvrdilo i Ministerstvo financí v odpovědi na dotaz k § 24 odst. 5 zákona o auditorech ze dne 20. 4. 2023, č. j. MF-13833/2023/28-3.
6. Žalobkyně ve svém výkladu rozchází s výkladem žalované, která naopak uvádí, že pokud žádný ze subjektů veřejného zájmu auditovaných žalobkyní za účetní období roku 2018

¹ nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES

² směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

nebyl velkým podnikem, je tím podle čl. 26 odst. 2 písm. b) nařízení č. 537/2014 založena působnost žalované k provedení kontroly kvality po dobu šesti let od rozhodného data 1. 1. 2018. Žalobkyně namítá, že pokud auditor provádí zároveň audit jak subjektu veřejného zájmu podle čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení č. 537/2014, tak subjektu veřejného zájmu podle čl. 26 odst. 2 písm. b) nařízení č. 537/2014, nemůže být současně auditorem, u kterého je založena působnost žalované, resp. kontrolního výboru k provedení kontroly kvality jak ve lhůtě 3 let, tak ve lhůtě 6 let od počátku rozhodného období. Žalovaná, resp. kontrolní výbor si nemůže svévolně vybrat jednu lhůtu. Splňuje-li žalobkyně zároveň jak hypotézu právní normy obsažené v § 24 odst. 5 písm. a), tak v § 24 odst. 5 písm. b) zákona o auditorech, může na ni dopadat pouze jedna dispozice právní normy obsažená v uvedených ustanoveních, nikoliv obě.

7. V daném případě je podle žalobkyně čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2013/34/EU speciální úpravou vůči čl. 1 odst. 1 a čl. 3 odst. 2 a 3 této směrnice, a proto je též čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení č. 537/2014 speciální úpravou vůči ustanovení čl. 26 odst. 2 písm. b) nařízení č. 537/2014. Tento výklad je logický též z pohledu teleologického, jelikož pokud auditor provádí zároveň povinný audit subjektu veřejného zájmu, pro který se na něho vztahuje tříletá kontrolní perioda a zároveň provádí povinný audit subjektu veřejného zájmu, pro který se na něho vztahuje šestiletá kontrolní perioda, je ve veřejném zájmu provádět u něho kontrolu kvality v kratší periodě a nikoli v periodě delší.
8. V **třetím žalobním bodě** se žalobkyně ohrazuje proti postupu správního orgánu prvního stupně, kdy žalobkyni byla uložena povinnost předložit ke kontrole spisy, které dosud nebyly uzavřeny, a žalobkyně tak povinnost nemohla fakticky splnit. Nezákonný rozsah kontroly znamená nezákonnost napadeného rozhodnutí. Na uvedeném nemůže nic změnit ani argumentace žalované, že se tato chyba týkala pouze dvou ze tří kontrolovaných spisů.
9. Ve **čtvrtém žalobním bodě** žalobkyně namítá, že zahájení kontroly kvality bylo svévolné a nepřezkoumatelné, a tudíž nezákonné, neboť žalovaná má podle § 24 odst. 4 písm. d) zákona o auditorech povinnost tvořit plán kontrol na základě analýzy rizik, což v předmětné věci zjevně neučinila. K otázce povinné analýzy rizik odkazuje žalobkyně na odpověď Ministerstva financí na dotaz k § 24 odst. 5 zákona o auditorech ze dne 20. 4. 2023, č.j. MF-13833/2023/28-3. Správní spis ani napadené rozhodnutí žádnou analýzu rizik, která by vyhovovala kritériím stanoveným Ministerstvem financí, neobsahuje. Žalobkyně tak neměla povinnost poskytnout součinnost při kontrole.
10. Pod **pátým žalobním bodem** žalobkyně namítá, že žalovaná nesprávně vyhodnotila shromážděné důkazní prostředky, když dospěla k závěru, že argumentace žalobkyně se zjevně zmatečná, pokud na jedné straně odmítla kontrolu vůbec umožnit, na straně druhé však zároveň snášela další argumenty, proč nemohla být kontrola ve stanoveném termínu realizována. Žalobkyně tvrdí, že se jedná o hodnocení procesní strategie žalobkyně k její tíži, což je nepřipustné.
11. Pod **šestým žalobním bodem** žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaná se nijak nevypořádala s odvolací námitkou, že nebylo nařízeno ústní jednání, přestože to bylo nezbytné pro zjištění stavu věci a pro uplatnění práv žalobkyně (žalobkyně tvrdila, že kontrolní výbor měl umožnit jejímu jednateři osobně vysvětlit důvody a okolnosti svého jednání, včetně jeho zdravotního stavu v průběhu provádění kontroly).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

12. V **sedmém žalobním bodě** žalobkyně namítá nepřiměřenost uložené pokuty. Žalobkyně je přesvědčena, že v daném případě při zohlednění všech okolností případu bylo plně dostačující uložení pouhého napomenutí. Meritem sporu mezi žalobkyní a správními orgány je otázka oprávněnosti konané kontroly (viz žalobní bod dva). Žalovaná také nesprávně vyhodnotila polehčující a přitěžující okolnosti. Polehčující okolností mělo být, že pokud žalovaná neshledala argumentaci žalobkyně stran nedostatku pravomoci k provedení kontroly za správnou, dopustila se žalobkyně tvrzeného přestupku v právním omylu, navíc se přestupku měla dopustit poprvé. Jako přitěžující okolnost naopak nelze shledat nepředložení určené dokumentace, neboť se jedná o podstatu přestupku, a tedy nepřípustné dvojí přičítání. Stejně tak se stěžovatelka ohrazuje proti přitěžující okolnosti spočívající v tom, že měla lživě uvést, že kontrola není možná ze zdravotních důvodů jednatele společnosti. Toto tvrzení je v rozporu s obsahem spisu. Žalobkyně předložila lékařské zprávy prokazující zdravotní problémy jejího jednatele. Celozávodní dovolená probíhající v termínu kontroly je jinou skutečností, z níž nelze o zdravotním stavu jednatele nic dovozovat. Nadto žalovaná nijak neodůvodnila, z čeho lživost tvrzení dovodila, její závěr je tak nepřezkoumatelný.
13. Pod **osmým žalobním bodem** žalobkyně namítá, že žalovaná nebyla oprávněna vydat napadené rozhodnutí, neboť podle jejího výkladu působnosti vůči žalobkyni působnost žalované vůči žalobkyni zanikla dne 31. 12. 2023.
14. Žalobkyně proto navrhuje zrušení rozhodnutí žalované. Pokud soud neshledá důvody pro jeho zrušení, domáhá se žalobkyně upuštění od uloženého trestu nebo alespoň jeho snížení.

III. Vyjádření žalované

15. Žalovaná s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Žalobkyně dle žalované v podstatné části žaloby opakuje argumentaci ze správního řízení, žalovaná proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
16. Argumentaci uplatněnou pod prvním žalobním bodem považuje žalovaná za účelovou. Pokud by Ing. M. byla oprávněna k poskytnutí potřebné součinnosti, nedává smysl, proč by se odvolávala na dovolenou ostatních zaměstnanců či zdravotní obtíže statutárního auditora, namísto realizace svých údajných oprávnění. Jediný racionální důvod její přítomnosti na místě spočíval v úkolu zopakovat domnělé překážky bránící provedení kontroly. Není racionální, aby žalobkyně deklarovala, že kontrolu neumožní, a zároveň pro její provedení vytvářela podmínky. Nadto žalovaná poukazuje na skutečnost, že žalobkyně uplatnila uvedenou argumentaci až v žalobě, k čemuž odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71.
17. K tvrzenému nedostatku pravomoci k provedení kontroly (druhý žalobní bod) žalovaná odkazuje na obsáhlou argumentaci uvedenou v odůvodnění rozhodnutí o odvolání (body 15-18). Závěry Ministerstva financí ČR č. j. MF-13833/2023/28-3 ze dne 20. 4. 2023, žalobkyně dezinterpretuje, což na základě dotazu žalované potvrdil rovněž sám původce odkazovaného stanoviska (srov. dopis Ministerstva financí ČR, č. j. MF-6810/2024/28-3 ze dne 6. 3. 2024).
18. K třetímu žalobnímu bodu a požadavku na předložení dosud neuzavřených spisů žalovaná uvádí, že se jednalo o nedopatření a nejde o důvod pro odeprání součinnosti při kontrole kvality.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

19. Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaná uvádí, že z právní úpravy neplyne povinnost, aby byla analýza rizik, na jejímž základě je kontrola kvality prováděna, součástí spisu či napadeného rozhodnutí.
20. V pátém žalobním bodě žalobkyně dle žalované neuvádí, v čem má spočívat zmatečnost její argumentace. Naopak je zřejmé, že argumentační větve žalobkyně (na straně jedné opakovaně sdělováno odmítnutí jakékoliv součinnosti nutné k provedení kontroly, a na straně druhé účelově vytvářen dojem, že by se auditor kontrole kvality podrobil nebýt jeho zdravotních obtíží a celozávodní dovolené) jsou vzájemně neslučitelné.
21. K šestému žalobnímu bodu žalovaná sděluje, že nebyl dán žádný důvod pro nařízení ústního jednání. Navrhované výslechy byly nadbytečné, neboť nemohly mít žádnou vypovídací hodnotu ve vazbě na vytýkaný skutek (srov. bod 12 odůvodnění rozhodnutí o odvolání). Podstatné okolnosti byly sděleny cestou písemných vyjádření a doloženy v listinné podobě.
22. Uloženou pokutu považuje žalovaná za adekvátní. Nesouhlasí ani s námitkou dvojího přičítání. Znakem skutkové podstaty není konkrétní forma nesoučinnosti, je proto nezbytné, aby správní orgán hodnotil konkrétní skutkové okolnosti (jejich intenzitu). Je totiž zřejmý rozdíl např. mezi neumožněním kontroly vůbec a dílčí nesoučinností v jejím průběhu. K žádnému excessu z pravidel ukládání sankcí v posuzovaném případě nedošlo.

IV. Doplnění žaloby a replika žalobkyně

23. V dalším podání žalobkyně rozvádí svoji argumentaci uplatněnou pod žalobním bodem č. 8. Odkazuje na § 17 kontrolního řádu, který stanoví, že přestupky podle § 15 projedná kontrolní orgán, který je příslušný k provedení kontroly, v souvislosti s nímž byl přestupek spáchán. Pominula-li k 31. 12. 2023 věcná působnost žalované k výkonu kontroly kvality, nebyla oprávněna pokračovat ani v přestupkovém řízení. V uvedené věci přitom nedošlo k přechodu působnosti ke kontrole na jiný správní orgán. Dle platné a účinné právní úpravy neexistuje od 1. 1. 2024 správní orgán, který by byl oprávněn k vedení přestupkového řízení v uvedené věci, neboť neexistují žádná přechodná ani jiná ustanovení kontrolního řádu ani jiného právního předpisu, na jejichž základě by byla žalovaná oprávněna pokračovat v řízení o přestupku. Žalobkyně s odkazem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí konstatuje, že správní orgán nemůže konat, pokud k tomu nemá zákonné zmocnění, tím spíše v oblasti správního trestání. Na danou situaci nedopadá ani § 132 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „**správní řád**“), k čemuž žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2009, č. j. Komp 6/2009-35, č. 2021/2010 Sb. NSS. Žalobkyně shrnuje, že nebylo-li rozhodnutí vydáno do 31. 12. 2023, mělo být řízení *ex lege* zastaveno z důvodu nedostatku věcné příslušnosti správních orgánů ve věci. Rozhodnutí vydané po 31. 12. 2023 je nicotné.
24. K vyjádření žalované žalobkyně opakuje svoji argumentaci uvedenou v žalobě pod bodem 1. Zdůrazňuje, že i pokud by se přestupku podle § 15 odst. 1 písm. a) kontrolního řádu dopustila, nemohlo se tak stát v rámci skutku, tak jak jej vymezila žalovaná, neboť žalobkyně zajistila osobu, která byla k předložení dokumentace oprávněna. To, že nadále byla vedena polemika o neoprávněnosti úkonů prvostupňového orgánu, je věcí druhou a ani ono deklarované odmítnutí kontroly žalobkyní, nebylo nikdy učiněno předmětem řízení (popsáno v rámci skutku). Ke své argumentaci žalobkyně odkazuje na § 78 přestupkového zákona, závěry poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu a judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2020, č. j. 9 As

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

173/2020-32, či ze dne ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 As 82/2020-54). Žalobkyně odmítá vyjádření žalované o účelovosti obhajoby. Je odpovědností správního orgánu vést řízení v souladu s právními předpisy.

25. Žalobkyně se také neztotožňuje s argumentací žalované, že v případě neumožnění kontroly se auditor ocitá mimo jakoukoliv veřejnou kontrolu své činnosti. Žalobkyně poukazuje na to, že meritem sporu je otázka věcné působnosti žalované k provádění kontroly, tuto působnost ovšem měla Komora auditorů.
26. Žalobkyně s ohledem na výše uvedené navrhl, aby soud prohlásil napadené rozhodnutí za nicotné.

V. Duplika žalované

27. Žalovaná v reakci na repliku žalobkyně uvedla, že vymezení skutku ve výroku rozhodnutí považuje za správné. Tvrze oprávnění asistentky Ing. M. není z čeho dovodit, v kontextu okolností případu jde naopak o účelové tvrzení auditora; asistentka nepochybně sama o sobě a bez dalšího nedisponuje žádným autonomním oprávněním konat bez ohledu na postoj jejího zaměstnavatele ke kontrole kvality. Kdyby tato asistentka skutečně byla oprávněna k poskytnutí součinnosti, pak by kontrolní skupina – zjevně v rozporu s tím, jak se věci běžně dějí – neseписovala protokol o nesoučinnosti (obsahově auditorem nikterak nezpochybněný) a potřebné kontrolní úkony provedla. Žalovaná opakuje, že kontrolu nelze v témže čase připouštět i odmítat zároveň.
28. Žalovaná připouští, že by skutek bylo možno formulovat jinak (přísněji), to však neznamená, že použitá formulace je nesprávná. Popis skutku je plně vyhovující kritériím judikatury citované žalobkyní.
29. Žalovaná nesouhlasí ani s namítanou nicotností napadeného rozhodnutí. Není sporu o tom, že od 1. 1. 2024 přešla kontrolní pravomoc nad žalobkyní na Komoru auditorů. Tato skutečnost však nemá žádný dopad na pravomoc k projednání přestupku nesoučinnosti. Pravomoc vymezenou v § 17 kontrolního řádu je nutno vztahovat vždy k době, kdy byl přestupek spáchán. Samotné vedení přestupkového řízení je na vedení kontroly nezávislé. K vedení řízení o přestupku není povolán kontrolní orgán příslušný k provedení kontroly obecně, ale napevno kontrolní orgán v souvislosti s jehož tehdy (nikoliv nutně i nyní) existující a uplatněnou kontrolní pravomocí byl přestupek spáchán. Právě tato souvislost je stěžejním prvkem, který vede k jednoznačnému ukotvení pravomoci. Ve věci nedošlo ke změně právní úpravy relevantní pro určení správního orgánu příslušného k přestupkovému řízení, pozměnily se pouze objektivně existující právní skutečnosti relevantní pro určení kontrolní pravomoci.

VI. Ústní jednání

30. Při jednání konaném dne 11. 12. 2024 účastníci řízení setrvali na svých písemných podáních. Žalobkyně akcentovala argumentaci k námitce č. 2 stran působnosti žalované k provedení kontroly a v návaznosti na ni k námitce č. 8 týkající se nicotnosti napadeného rozhodnutí. Shrnula též svoje námitky k vymezení skutku, který jí je žalovanou kladen za vinu, a otázku zdravotního stavu auditora v době kontroly. Žalovaná taktéž ke zmíněným námitkám zopakovala argumentaci uplatněnou již ve vyjádření k žalobě a k replice žalobkyně.
31. Dokazování soud při jednání neprováděl. Žalobkyně na důkazních návrzích listinami, které označila v žalobě, netrvala, neboť všechny jsou obsahem správního spisu, kterým se Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

dle ustálené judikatury nedokazuje a s jehož obsahem se soud seznámil a při hodnocení věci z něj vycházel.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

32. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.

VII. A Působnost žalované k provedení kontroly (žalobní bod č. 2)

33. Městský soud se nejprve věnoval sporné otázce označené pod žalobním bodem číslo 2, o níž i žalobkyně tvrdí, že se jedná o podstatu nynějšího sporu. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalovaná, resp. její kontrolní výbor, neměl v roce 2023 vůbec působnost k provádění kontroly u žalobkyně podle zákona o auditorech, stala by se bezpředmětnou i otázka, kterou žalobkyně vznáší pod bodem číslo 8, zda společně s působností k vedení kontroly zanikla s koncem roku 2023 také působnost k vedení přestupkového řízení, z jejíhož nedostatku žalobkyně odvozuje nicotnost napadeného rozhodnutí.
34. Dle § 24 odst. 2 zákona o auditorech *systém zajištění kvality zahrnuje kontroly kvality organizované a řízené a) kontrolním výborem podle § 39c odst. 4 písm. a) a b) dozorčí komisí podle § 35 odst. 1.*
35. Podle § 35 odst. 1 zákona o auditorech *Dozorčí komise je kontrolním orgánem Komory. Počet členů a náhradníků dozorčí komise stanoví statut Komory. Dozorčí komise organizuje a řídí kontroly kvality u auditora, který neprovádí povinný audit ani u jednoho subjektu veřejného zájmu, kontroluje dodržování tohoto zákona, plnění usnesení sněmu, dodržování jiného právního předpisu o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a dodržování vnitřních předpisů Komory všemi statutárními auditory, auditorskými společnostmi, asistenty auditora a orgány Komory.*
36. Podle § 39c odst. 4 písm. a) zákona o auditorech *kontrolní výbor organizuje a řídí kontroly kvality u auditora provádějícího povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu a podle § 24b a 24i a čl. 26, 31 a 32 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014.*
37. Podstatou sporu v nynější věci tedy zejména je, zda žalobkyně byla v době prováděné kontroly ze strany žalované (rok 2023) auditorem provádějícím audit alespoň u jednoho subjektu veřejného zájmu.
38. Dle § 24 odst. 5 zákona o auditorech *za auditora provádějícího povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu se pro účely systému zajištění kvality považuje auditor, který provedl povinný audit u subjektu veřejného zájmu*
- a) podle čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014, a to po dobu 3 let od počátku účetního období, za které tento povinný audit u subjektu veřejného zájmu provedl,*
- b) podle čl. 26 odst. 2 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014, a to po dobu 6 let od počátku účetního období, za které tento povinný audit u subjektu veřejného zájmu provedl.*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

39. Podle čl. 26 odst. 2 nařízení č. 537/2014 platí, že příslušné orgány určené podle čl. 20 odst. 1 zavedou účinný systém zajištění kvality auditu. Příslušné orgány provádějí přezkum zajištění kvality u statutárních auditorů a auditorských společností, kteří provádějí povinný audit subjektů veřejného zájmu, na základě analýzy rizik, a to:
- a) alespoň jednou za tři roky v případě statutárních auditorů a auditorských společností provádějících povinný audit jiných subjektů veřejného zájmu, než jsou subjekty veřejného zájmu ve smyslu čl. 2 bodu 17 a 18 směrnice 2006/43/ES, a
- b) alespoň jednou za šest let v případech jiných, než jsou uvedené v písmeni a).
40. Dle čl. 2 **směrnice 2006/43/ES**³ se pro účely této směrnice rozumí „středními podniky“ podniky uvedené v čl. 1 odst. 1 a v čl. 3 odst. 3 směrnice 2013/34/EU (bod 17) a „malými podniky“ podniky uvedené v čl. 1 odst. 1 a v čl. 3 odst. 2 směrnice 2013/34/EU (bod 18).
41. Podle čl. 1 odst. 1 směrnice 2013/34/EU *koordinální opatření stanovená touto směrnicí se použijí na právní a správní předpisy členských států, které se vztahují na formy podniků uvedené*
- a) v příloze I (pro ČR společnost s rušením omezeným a akciová společnost, pozn. soudu);
- b) v příloze II, *jestliže všichni přímí či nepřímí společníci podniku, jejichž ručení jinak není omezeno, fakticky ručí jen omezeně, neboť jsou sami podniky, které i) mají formu, která je uvedena v příloze I, nebo ii) se neřídí právem některého členského státu, avšak jejich právní forma je srovnatelná s formami uvedenými v příloze I (pro ČR veřejná obchodní společnost a komanditní společnost, pozn. soudu).*
42. Čl. 3 odst. 2 a odst. 3 směrnice 2013/34/EU pak definují ekonomická kritéria (bilanční suma, čistý obrat a průměrný počet zaměstnanců) pro určení malých a středních podniků.
43. Žalobkyně odkazuje na čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2013/34/EU, který stanoví, že *pro účely této směrnice se rozumí: „subjekty veřejného zájmu“ podniky spadající do oblasti působnosti článku 1, které se řídí právem některého členského státu a jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 14 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/39/ES ze dne 21. dubna 2004 o trzích finančních nástrojů;*
44. Žalobkyně má za to, že jí auditované uváděné subjekty – DEKINVEST podfond Alfa, ČNB IČ: 75159708 a FQI TRUST Cinzovni Domy, ČNB IČ: 75160064 – naplňují definici čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2013/34/EU, který je speciální úpravou vůči čl. 1 odst. 1 a čl. 3 odst. 2 a 3 dané směrnice, a z uvedeného důvodu jde o subjekty veřejného zájmu spadající do působnosti čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení č. 537/2014 a v návaznosti na to do působnosti § 24 odst. 5 písm. a) zákona o auditorech.
45. Správní orgán I. stupně v prvostupňovém rozhodnutí k této argumentaci konstatoval, že podle jeho názoru po dobu 3 let spadá pod působnost žalované auditor, jenž provedl audit pouze těch SVZ, které jsou sice emitenty cenných papírů, ale buď nesplňují požadavky na právní formu (tj. nejsou s. r. o. nebo a. s.), nebo tuto formu mají, ale jde o velký podnik. Přitom kontrolou parametrů účetních jednotek auditovaných žalobkyní bylo dle správního orgánu I. stupně potvrzeno, že minimálně dvě z nich splňují kritéria malého a středního podniku podle směrnice 2013/34/EU (Outulný investiční fond s proměnným

³ směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 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

základním kapitálem, a. s., a SPILBERK investiční fond s proměnným základním kapitálem, a. s.). V souladu s čl. 26 odst. 2 písm. b) nařízení č. 537/2014 tím byla založena působnost žalované k provedení kontroly kvality u žalobkyně po dobu šesti let od rozhodného data 1. 1. 2018.

46. Žalovaná svoji působnost k provádění kontroly odvodila od skutečnosti, že žalobkyně v roce 2018 prováděla audit pouze a výlučně u společností, které byly malými a středními podniky, a tedy na žalobkyni dopadal čl. 26 odst. 2 písm. b) nařízení č. 537/2014 (kontrola kvality alespoň jednou za 6 let) a také § 24 odst. 5 písm. b) zákona o auditorech (považuje se za auditora po dobu 6 let od počátku posledního auditovaného účetního období – tím byl rok 2018, proto žalobkyně přestala být auditorem SVZ k 31. 12. 2023). V napadeném rozhodnutí žalovaná uvedla: *pokud Ministerstvo financí ČR ve své interpretaci bez dalšího upřesnění uvádí obecné pravidlo, že auditori klientů, kteří jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu v kterémkoliv členském státě, spadají pod režim kontrol v tříleté periodě, je tento závěr nesprávný. Uvedené by bez dalšího doplnění platilo jedině tehdy, kdyby tito emitenti měli vždy jinou právní formu, než je akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným. Tak tomu však v posuzovaném případě nesporně není. Je-li tedy zachována předvídaná právní forma rovněž u emitentů cenných papírů, pak je třeba rozlišit na základě ekonomických kritérií, zda jde o malý, střední nebo velký podnik a podle toho určit tříletou nebo šestiletou periodu provádění kontrol.*
47. Městský soud v první řadě poukazuje na jistou nekonzistentnost vypořádání této námítky oběma správními orgány, neboť každý z nich dovodil její nedůvodnost s jiným odůvodněním. Správní orgán I. stupně akcentoval, že postačí, je-li mezi žalobkyní auditovanými SVZ některý subjekt, který spadá pod delší periodu kontroly, aby tím byla kontrolní působnost žalované založena po dobu 6 let. Vůči takovému výkladu se žalobkyně vymezila v odvolání, v němž uvedla, že ze seznamu 8 jí auditovaných SVZ, alespoň jeden spadá do kategorie čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení č. 537/2014. Stejně jako v žalobě pak tvrdila, že pokud splňuje hypotézy uvedené jak v čl. 26 odst. 2 písm. a), tak písm. b) nařízení 537/2014, má se na ni aplikovat prvně uvedené ustanovení, které je ustanovením speciálním a zároveň takový výklad odpovídá účelu právní normy. Žalovaná následně v napadeném rozhodnutí, na něž odkázala i ve vyjádření k žalobě, uvedla, že žalobkyni lze podřadit pouze pod čl. 26 odst. 1 písm. b) nařízení č. 537/2014 a návazně pod § 24 odst. 5 písm. b) zákona o auditorech, neboť všichni žalobkynini klienti SVZ spadali v rozhodném roce 2018 výlučně do kategorie malých a středních podniků. Z daného odůvodnění tak není zřejmé, zda správní orgány považovaly žalobkyní uváděné podfondy za SVZ či nikoliv.
48. Žalobkyně svůj závěr činí s odkazem na čl. 2 odst. 1 směrnice 2013/34/EU, takové argumentaci však městský soud nemohl přisvědčit. Je tomu tak zejména proto, že aby subjekt spadl pod definici čl. 2 odst. 1 směrnice 2013/34/EU, musí kumulativně splňovat 2 podmínky. Za první musí jít o podnik *spadající do oblasti působnosti článku 1*, tj. musí mít tímto článkem předvídanou právní formu (v případě ČR a. s. a s. r. o., případně za splnění dalších podmínek v. o. s. či k. s.) a dále současně musí naplnit jednu z podmínek stanovenou v čl. 2 odst. 1 písm. a) – d). Pokud žalobkyně uvádí, že jí auditované subjekty (podfondy) spadají pod čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2013/34/EU, přehlíží, že tyto subjekty nenaplnují již základní kritérium právní formy vyžadované článkem 1 směrnice 2013/34/EU.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

49. Podle § 165 odst. 1 zákona č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, *akciová společnost s proměnným základním kapitálem může vytvářet podfondy, připouští-li to její statuty. Podfond je účetně a majetkově oddělená část jejího jmění. O majetkových poměrech podfondu, jakož i o dalších skutečnostech, se vede účetnictví tak, aby umožnilo sestavení účetní závěrky za každý jednotlivý podfond.* Podfond nemá vlastní právní osobnost, resp. nejedná se o obchodní korporaci ve smyslu společností vymezených v čl. 1 odst. 1 směrnice 2013/34/EU. Tyto subjekty tak není možné podřadit ani pod čl. 2 odst. 1, ani pod čl. 3 odst. 2 a 3 dané směrnice a nelze je ve smyslu dané směrnice klasifikovat jako subjekty veřejného zájmu.
50. Tentýž závěr vyplývá z definice SVZ obsažené v české právní úpravě v § 1a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: *za subjekt veřejného zájmu se považuje účetní jednotka se sídlem v České republice, která je*
a) *uvedena v § 19a odst. 1 – tedy účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu (pozn. soudu)*
b) *bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,*
c) *pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,*
d) *penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření, nebo*
e) *zdravotní pojišťovnou.*
51. Městský soud ovšem nepřehlédl, že nařízení č. 537/2014, na nějž odkazuje sporný § 24 odst. 5 zákona o auditorech, obsahuje ve svém článku 3, který se týká definic pojmů pro účely daného nařízení, odkaz na čl. 2 směrnice 2006/43/ES. Podle čl. 2 bodu 13 poslední uvedené směrnice se „subjekty veřejného zájmu“ rozumí *subjekty, které se řídí právem členského státu a jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu ve smyslu čl. 4 odst. 1 bodu 14 směrnice 2004/39/ES, úvěrové instituce ve smyslu čl. 1 bodu 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/12/ES ze dne 20. března 2000 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o jejím výkonu a pojišťovny ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice 91/674/EHS. Členské státy mohou za subjekty veřejného zájmu označit další subjekty, například ty, které jsou důležité z hlediska veřejného zájmu vzhledem k povaze své činnosti, své velikosti nebo počtu svých zaměstnanců.*
52. Z této definice je při výkladu čl. 26 nařízení č. 537/2014, který ve svém odst. 2 písm. a) odkazuje na subjekty veřejného zájmu jiné, než jsou SVZ ve smyslu čl. 2 bodu 17 a 18 směrnice 2006/43/ES, třeba vycházet. Definice přitom neklade na subjekt veřejného zájmu požadavek právní formy. Takovou situaci ostatně připustily i správní orgány, které uváděly, že emitenti cenných papírů by byli subjekty veřejného zájmu podle čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení č. 537/2014, a tedy v návaznosti na to podle § 24 odst. 5 písm. a) zákona o auditorech, bez dalšího pouze v případě, že by nesplňovali požadavek právní formy.
53. Zároveň však žalovaná v napadeném rozhodnutí uvedla, že žalobkyní auditované SVZ jsou všechny malými a středními podniky. Z toho vyplývá, že všechny tyto subjekty musí splňovat taktéž požadavek právní formy s. r. o. či a. s. a lze tak implicitně dovodit, že žalobkyní uváděné podfondy žalovaná za SVZ nepovažovala, nevysvětlila však z jakého důvodu. Žalobkyně seznam jí auditovaných SVZ, kde se mimo 6 akciových společností vyskytovaly také 2 podfondy, předložila k požadavku správního orgánu I. stupně po zahájení kontroly kvality. Správní orgán I. stupně bez ohledu na případnou existenci SVZ

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

spadajících do působnosti § 24 odst. 5 písm. a) zákona o auditorech odvozoval pravomoc žalované k provedení kontroly kvality ze žalobkyní nerozporované existence alespoň dvou SVZ spadajících do působnosti § 24 odst. 5 písm. b) zákona o auditorech. Žalovaná však k odvolací námitce tuto argumentaci modifikovala. Městský soud upozorňuje, že neztotožnila-li se s výkladem správního orgánu I. stupně, bylo jejím úkolem vysvětlit, z jakého důvodu nepovažuje žalobkyní uváděné podfondy za subjekty veřejného zájmu. Pokud by tak učinila, bylo by možno přijmout její argumentaci, že žalobkyní auditované SVZ byly pouze malými a středními podniky ve smyslu čl. 26 odst. 2 písm. b) nařízení č. 537/2014, a tedy byla založena její kontrolní pravomoc podle § 24 odst. 5 písm. b) zákona o auditorech. Uvedeným způsobem však žalovaná na námitku žalobkyně vznesenou v odvolání dostatečně nereagovala.

54. Městský soud se ovšem s ohledem na zásadu, že rozhodnutí správního orgánu I. a II. stupně tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS, či rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25) a s ohledem na skutečnost, že jde o otázku právní, dále zabýval také argumentací správního orgánu I. stupně a žalobní námitkou, že spadají-li žalobkyní auditované SVZ do obou skupin vymezených v čl. 26 odst. 2 nařízení č. 537/2014, a tedy v § 24 odst. 5 zákona o auditorech, je čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení speciálním vůči písm. b) z důvodu speciality čl. 2 odst. 1 směrnice 2013/34/EU vůči jejímu čl. 3, a proto by se mělo na žalobkyni vztahovat pravidlo uvedené v § 24 odst. 5 písm. a), nikoliv v písm. b) zákona o auditorech. Takový výklad podle jejího názoru odpovídá též účelu daných právních norem.
55. S argumentací, že čl. 2 odst. 1 směrnice 2013/34/EU je vůči čl. 3 speciálním, se ovšem městský soud neztotožnil. Článek 2 odst. 1 směrnice je obecnou definicí SVZ. Subjekty veřejného zájmu podle čl. 2 odst. 1 směrnice přitom mohou být dále členěny podle ekonomických kritérií vyjádřených v čl. 3 směrnice. Subjekt veřejného zájmu naplňující kritérium čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2013/34/EU tak může být jak malým, tak středním podnikem podle § čl. 3 odst. 2 nebo 3 této směrnice. Tato argumentace tak pro posouzení, které z pravidel uvedených v § 24 odst. 5 zákona o auditorech se má na žalobkyni uplatnit, pokud prováděla audit u SVZ vymezených v obou písmenech tohoto ustanovení, není rozhodná.
56. Městský soud má za to, že v případě, kdy auditor prováděl audit jak u subjektů spadajících do působnosti čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení č. 537/2014, tak u subjektů spadajících pod písm. b) uvedeného článku, a tedy na něj lze vztáhnout jak pravidlo uvedené v § 24 odst. 5 písm. a), tak b) zákona o auditorech, je třeba přiklonit se ke lhůtě delší, tedy k lhůtě šestileté uvedené v § 24 odst. 5 písm. b) zákona o auditorech. K uvedenému závěru jej vede teleologický výklad daného ustanovení.
57. Předně je třeba konstatovat, že každé z uvedených ustanovení (čl. 26 odst. 2 nařízení č. 537/2014 a § 24 odst. 5 zákona o auditorech) má odlišný předmět úpravy. Čl. 26 odst. 2 nařízení č. 537/2014 stanoví krajní periodicitu kontrol podle významnosti subjektů veřejného zájmu, u nichž auditor provádí audit. Tato se musí u významnějších SVZ dít častěji, a to nejméně jednou za tři roky, u malých a středních podniků, které jsou SVZ postačí krajní periodičita kontrol v délce 6 let.
58. Naproti tomu § 24 odst. 5 zákona o auditorech konstruuje fikci, že auditorem subjektu veřejného zájmu je i takový auditor, který již audit u SVZ neprovádí, ale v posledních 3 či

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

6 letech tomu tak bylo. Délka této právní fikce tedy odpovídá nejzazší periodicitě kontroly podle čl. 26 odst. 2 nařízení č. 537/2014. Uvedené dle městského soudu vychází z předpokladu, že má-li příslušný orgán povinnost provést kontrolu nejméně jedenkrát za 3 či 6 let, je třeba mu tuto dobu poskytnout i poté, co auditor přestal provádět audity u subjektů veřejného zájmu, aby byl systém kontroly kvality účinně zajištěn a ukončením činnosti ve vztahu k subjektům veřejného zájmu nemohlo dojít k vyhnutí se uvedené kontrole, a tedy obcházení pravidel nastavených nařízením č. 537/2014.

59. Účelem pravidel zakotvených v § 24 odst. 5 zákona o auditorech je tedy poskytnout žalované časový prostor pro výkon kontroly i poté, co auditor audit u SVZ již nevykonává, aby bylo dosaženo účinné a efektivní kontroly. Nutnost přísnější kontroly auditorů provádějících audity u SVZ oproti ostatním auditorům plyne ze skutečnosti, že v případě auditů SVZ se na kvalitu práce auditorů spoléhá široká skupina osob a institucí s ohledem na vyšší míru důležitosti těchto subjektů z hospodářského hlediska (srov. bod 23 preambule směrnice 2006/43/ES) a také ze snahy uvedeným způsobem zabezpečit ochranu spotřebitelů a investorů (srov. bod 5 preambule nařízení č. 537/2014). Tyto vyšší nároky na kontrolu se projevují jednak v osobě kontrolního orgánu, kterým je žalovaná (tedy subjekt příslušný k provádění dohledu nad činností auditorů provádějících povinný audit SVZ podle čl. 20 nařízení č. 537/2014), oproti kontrole ostatních auditorů, která může být svěřena jinému orgánu, přičemž v ČR je to Komora auditorů. Dále v případě provádění auditu u „důležitějších“ SVZ jde o nutnost častější kontroly takového auditora (nejméně jednou za 3 roky, oproti 6 leté periodicitě u auditorů ostatních).
60. Působnost žalované k provádění kontrol u auditorů provádějících audit u SVZ přitom hraje v dohledu nad zajištěním systému kvality klíčovou roli. Z nařízení č. 537/2014 vyplývá nemožnost přenést úkoly související se systémem kontroly kvality u statutárních auditorů a auditorských společností provádějících povinný audit subjektů veřejného zájmu z orgánu určeného k plnění funkce příslušného orgánu podle uvedeného nařízení (žalovaná) na jiný subjekt [viz čl. 24 odst. 1 písm. a) nařízení č. 537/2014 či důvodová zpráva k novelizaci zákona o auditorech provedené zákonem č. 299/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony], stejně jako podmínka její nezávislosti na statutárních auditorech a auditorských společnostech (čl. 21 nařízení č. 537/2014).
61. Z uvedeného podle městského soudu plyne, že má-li auditor podléhat kontrole kvality ze strany žalované po určitou omezenou dobu a následně přejít pod kontrolu kvality pouze ze strany profesního samosprávného orgánu, jímž je Komora auditorů, je třeba s ohledem na veřejný zájem na zajištění zvýšeného dohledu nad auditory provádějícími audit u SVZ (z důvodů, které byly výše uvedeny) oproti auditorům ostatním, projevujícího se právě v osobě kontrolujícího orgánu, přiklonit se při výkladu daného ustanovení (§ 24 odst. 5 zákona o auditorech) k takovému výsledku, který přiznává tomuto orgánu působnost delší, nikoliv kratší.
62. Na uvedené nemůže mít vliv ani nutnost provést kontrolu u auditora provádějícího povinný audit u SVZ podle čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení č. 537/2014 v krajní periodě 3 let zakotvená v § 24 odst. 4 zákona o auditorech, neboť předmětem úpravy tohoto ustanovení je jiná otázka, která se s otázkou působnosti kontrolního orgánu nepřekrývá a výklad provedený městským soudem žádným způsobem nevylučuje. Skutečnost, zda kontrolní orgán provede kontrolu zajištění kvality u auditora nejméně jedenkrát za 3 roky nemá dle

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

soudu nutnou souvislost s dobou, po kterou auditor spadá do obecné působnosti žalované k provedení kontroly kvality, naplňuje-li podmínky také pro kontrolní lhůtu delší. Žádné ustanovení zákona o auditorech nestanoví, že kontrolní působnost žalované v případě auditora, který již povinný audit u SVZ neprovádí, by zanikala vykonáním kontroly kvality. Stanovuje-li zákon o auditorech, resp. nařízení č. 537/2014 minimální periodicitu kontroly, jedná se o dobu krajní, v níž musí být minimálně jedna kontrola provedena, neznamena to ovšem, že by nebylo možno provádět kontroly čtenější (srov. též rozsudek zdejšího soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 11 A 105/2018- 72, bod 43). Naopak žádoucí bude takový postup zejména tam, kde byly předchozí kontrolou zjištěny nedostatky.

63. Provedený výklad podle městského soudu nejde žalobkyni žádným způsobem k tíži, neboť kontrolní pravomoci určitého orgánu podléhá žalobkyně, jak sama uvádí, vždy a samotné vymezení, který subjekt je takovou pravomocí nadán, se ve veřejných subjektivních právech a povinnostech žalobkyně nikterak neprojeví. Ani tento argument tedy dle městského soudu nepředstavuje důvod, který by měl vést vyslovení opačného závěru stran výkladu sporného ustanovení a tedy popření, resp. zkrácení kontrolní pravomoci specializovaného kontrolního orgánu.
64. I přes nejasný přístup žalované stran vymezení subjektů veřejného zájmu auditovaných žalobkyní, městský soud shledal, že i pokud by na žalobkyni uváděné podfondy bylo nutno hledět jako na SVZ, s ohledem na mezi účastníky řízení nespornou skutečnost, že žalobkyně v rozhodném období roku 2018 prováděla audit také u SVZ, které spadají do působnosti čl. 26 odst. 2 písm. b) nařízení č. 537/2014, uplatní se stran kontrolní pravomoci § 24 odst. 5 písm. b) zákona o auditorech. Žalovaná měla proto založenu působnost ke kontrole po dobu 6 let od počátku účetního období, za které žalobkyně naposledy povinný audit u SVZ provedla, tedy od 1. 1. 2018 do konce roku 2023.
65. Městský soud se s vědomím, že není soudem poslední instance, a není tak povinen k položení předběžné otázky (čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie), blíže nezabýval vztahem definic subjektu veřejného zájmu uvedených ve směrnici 2013/34/EU a 2006/43/ES. Má za to, že skutečnost, zda žalobkyní uváděné podfondy spadají pod vymezení subjektů veřejného zájmu, měla v první řadě řešit ve svém rozhodnutí žalovaná. Protože však i pro případ, že by se o SVZ jednalo, byla působnost žalované k provedení kontroly podle jeho názoru dána, nepovažoval vyřešení dané otázky za nezbytné pro své rozhodnutí o věci.
66. Uvedená žalobní námitka tak není důvodná.

VII. B Působnost žalované k vedení přestupkového řízení (žalobní bod č. 8)

67. S ohledem na výše učiněný závěr, že časový aspekt působnosti ke kontrole žalobkyně ze strany žalované byl v roce 2023 naplněn, se soud dále zabýval námitkou, že s jejím zánikem ke konci roku 2023 zanikla také působnost k vedení přestupkového řízení podle § 17 kontrolního řádu.
68. Podle § 15 odst. 1 písm. a) kontrolního řádu *fyzická, právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že jako kontrolovaná osoba nesplní některou z povinností podle § 10 odst. 2.*
69. Podle § 10 odst. 2 kontrolního řádu *kontrolovaná osoba je povinna vytvořit podmínky pro výkon kontroly, umožnit kontrolujícímu výkon jeho oprávnění stanovených tímto zákonem a poskytovat k tomu potřebnou součinnost (...).*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

70. Podle § 17 kontrolního řádu *přestupky podle § 15 projednává kontrolní orgán, který je příslušný k provedení kontroly, v souvislosti s níž byl přestupek spáchán.*
71. Městský soud již dříve ve vztahu k použití kontrolního řádu a sankční pravomoci zakotvené v § 17 kontrolního řádu při výkonu kontroly kvality podle zákona o auditorech obecně dovodil, že zachování sankční pravomoci kontrolnímu orgánu v podobě stanovené kontrolním řádem tak, aby byl efektivně naplněn účel kontroly kvality, čili aby byl zajištěn již jen její samotný výkon, odpovídá smyslu a účelu právní úpravy kontroly auditorské činnosti a neshledal relevantní námitku stran nedostatečné pravomoci kontrolního orgánu k vedení přestupkového řízení a nutnosti vést řízení Kárnou komisí Komory auditorů podle zákona o auditorech: *Bylo by tedy v rozporu se smyslem výše soudem komentované právní úpravy kontroly kvality, aby kontrolnímu orgánu byla bez dalších výslovných omezení (zejména zákona o auditorech) odebrána pravomoc rozhodovat o ukládání sankcí, které mají vést k zajištění realizace samotné kontroly kvality žalobcem poskytovaných auditorských služeb, na jejichž vysoké poskytované kvalitě existoval veřejný zájem. Podle soudu je zjevné, že zákonodárce touto obecnou právní úpravou kontrolního řádu explicitně a též v souladu se smyslem a účelem kontroly stanovil výjimku v podobě ukládání „pořádkových pokut“ přímo ze strany kontrolního orgánu, a to na rozdíl od ukládání sankcí navazujících na meritorní kontrolní zjištění, která jsou typickým předmětem až navazujícího správního řízení o uložení pokut v návaznosti na kontrolním orgánem kvalifikovaně (tj. v kontrolním protokolu) deklarovaná kontrolní zjištění (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 8. 2020, č. j. 3 A 70/2019-75, a ze dne 5. 8. 2020, č. j. 11 A 105/2018- 72).*
72. Ačkoliv v nynější věci žalobkyně pravomoc žalované k vedení přestupkového řízení podle § 17 kontrolního řádu obecně nezpochybňuje a tvrdí pouze, že tato její pravomoc zanikla společně se zánikem jejího kontrolního oprávnění, z výše citovaných závěrů lze vyjít při hodnocení smyslu a účelu právní úpravy, která je nyní předmětem výkladu. Městský soud se ztotožňuje s výše vyjádřeným závěrem ohledně nutnosti zajištění efektivního výkonu kontroly ze strany kontrolního orgánu. Zásadní skutečností, kterou je nutno pro posouzení dané otázky zdůraznit, je dle městského soudu odlišení existence (vedení) kontroly od přestupkového řízení. Tato dvě řízení jsou na sobě nezávislá, resp. vedení přestupkového řízení má sice původ v události nastalé při prováděné kontrole, nemá vůči kontrolnímu řízení ovšem nijak akcesorický vztah, tedy je možné, aby přestupkové řízení probíhalo bez ohledu na osud kontroly, při níž měl být skutek, který je předmětem přestupkového řízení, spáchán. Například i v rámci kontroly, při které nebude u kontrolované osoby shledáno žádné pochybení z hlediska kontrolovaných skutečností, může dojít k dílčí nesoučinnosti, kterou bude moci kontrolní orgán řešit v rámci svého oprávnění daného § 17 kontrolního řádu. Městský soud má proto ve shodě s žalovanou za to, že určující pro posouzení pravomoci k vedení přestupkového řízení je pouze skutečnost, že správní orgán byl v době, kdy kontrolu konal, resp. kdy došlo k přestupkovému jednání, k jejímu provádění příslušný. Jak již soud vyložil výše, tato podmínka je v nynější věci naplněna. Skutečnost, že pravomoc k dalšímu provádění kontroly později zanikla, je pro posouzení pravomoci vést přestupkové řízení podle § 15 kontrolního řádu nerozhodná.
73. V dané věci nedošlo ke změně právních předpisů, na jejímž základě by byl upraven přechod kontrolní působnosti z jednoho správního orgánu na druhý a časové aspekty tohoto přechodu by bylo nutné (či vhodné) upravit přechodnými ustanoveními. V projednávané věci byla změna kontrolního orgánu, který nad žalobkyní jakožto auditorem

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

vykonává kontrolu v rámci systému zajištění kvality, dána plynutím času od rozhodné okolnosti (tedy účetního období, za které žalobkyně naposledy prováděla povinný audit u subjektu veřejného zájmu). I sama skutečnost, že na takovou situaci právní předpisy nereagují nasvědčuje výkladu, že pravomoc k vedení přestupkového řízení je navázána na kontrolní pravomoc v době spáchání tvrzeného přestupku, nikoliv na její trvání v době dalšího vedení přestupkového řízení. Opačný závěr by ve svém důsledku vedl k nemožnosti efektivního vymáhání zákonem uložených povinností na žalobkyni.

74. Městský soud s ohledem na výše uvedené neshledal tuto žalobní námitku důvodnou. Dále se tak proto mohl věnovat námitkám týkajícím se kontroly samotné, resp. přestupkového řízení.

VII. C Vymezení skutku (žalobní bod č. 1)

75. Ve vztahu ke kontrole samé žalobkyně namítá, že skutek, tak jak je správní orgány vymezily, tedy že nezajistila přítomnost osoby oprávněné k předání požadovaných dokumentů, nespáchala, neboť při kontrole dne 7. 8. 2023 byla přítomna paní P. M.
76. Uvedenou námitku městský soud neshledal důvodnou. Z popisu skutkového děje v protokolu o neposkytnutí součinnosti ze dne 7. 8. 2023 zcela zřejmě vyplývá, že paní M. osobou oprávněnou k poskytnutí žalovanou požadované dokumentace v rámci kontroly nebyla. Z uvedeného protokolu plyne, že asistentka paní M. kontrolní skupině sdělila, že zaměstnanci společnosti čerpají celofiremní dovolenou a předložila kontrolní skupině kopii dopisu adresovaného žalované ze dne 19. 7. 2023, jejímž obsahem bylo odmítnutí kontroly z důvodu tvrzené nezákonnosti (absence pravomoci žalované k provedení kontroly). Z uvedeného důvodu dle paní M. společnost dne 7. 8. 2023 zahájení kontroly neočekávala. Žádnou požadovanou dokumentaci od paní M. kontrolní skupina neobdržela a k zahájení kontroly na místě z uvedených důvodů nedošlo.
77. Z výše uvedené rekapitulace je zjevné, že paní M. nebyla oprávněna k předložení požadovaných podkladů, neboť pokud by tomu tak bylo, není logicky vysvětlitelné, z jakého důvodu by kontrolní skupině uvedená asistentka sdělovala důvody pro nemožnost zahájení kontroly namísto předložení uvedených písemností. Uvedené je podpořeno i písemným sdělením žalobkyně ze dne 20. 7. 2024, která dopředu deklarovala svůj úmysl kontrolu neumožnit z důvodu její tvrzené nezákonnosti: *„opakovaně vám proto oznamuji, že v ohlášeném termínu dne 7. 8. 2023 ani v jiný den Auditor a Auditorská společnost neumožní Radě provedení kontroly kvality č. 2023/č. 07, a proto není efektivní, aby se v oznámený den kontroloři dostavovali do sídla Auditorské společnosti.“*
78. Městský soud tak má za to, že skutek tak, jak byl vymezen v rozhodnutí správního orgánu I. stupně, byl obsahem správního spisu dostatečně prokázán.
79. Nadto ani městský soud nepřehlédl, že s uvedenou argumentací žalobkyně přichází poprvé až v řízení o žalobě. V průběhu správního řízení netvrdila, že by paní M. byla oprávněna požadovanou dokumentaci poskytnout, ve vztahu k neumožnění kontroly akcentovala pouze celozávodní dovolenou a zdravotní stav jednatele společnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je právem obviněného zvolit si způsob obhajoby, tedy i zůstat ve správním řízení pasivní a své námitky vznést až v řízení před správním soudem. Bez ohledu na to je povinností správního orgánu zjistit stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, nikoliv však za žalobce domýšlet veškerá myslitelná tvrzení. Krajský (zde městský) soud pak na základě žaloby přezkoumá, zda správní orgány v řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

o přestupku opatřily takovou sadu důkazů, která po provedeném zhodnocení s ohledem na povahu věci sama o sobě s dostatečnou přesvědčivostí vede k závěru, že se obviněný příslušného přestupku (skutku) dopustil, a zároveň neexistují žádné rozumné důvody k pochybám o věrohodnosti a úplnosti skutkových zjištění pro posouzení viny obviněného z přestupku. Dospěje-li k závěru, že správní orgán své povinnosti zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, dostál, může krajský soud nově uplatněná žalobní tvrzení ve světle takto zjištěného skutkového a právního stavu věci shledat irelevantními nebo nevěrohodnými a nově vznesené důkazní návrhy k jejich prokázání jako nadbytečné odmítnout (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS).

80. Městský soud má v dané věci za to, že pouze obecné konstatování žalobkyně, že p. M. k předložení dokumentace byla oprávněna, nadto bez navržení jakýchkoliv důkazů k prokázání uvedeného tvrzení, není způsobilé ke zpochybnění skutkového stavu tak, jak plyne ze správního spisu (zejména protokolu ze dne 7. 8. 2023) a opakuje, že má skutkový stav věci v této otázce za dostatečně zjištěný.
81. Taktéž požadavky ustálené judikatury správních soudů (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73), na něž ostatně poukazovala i žalobkyně, na dostatečnou určitost popisu skutku ve výroku rozhodnutí správního orgánu byly v nynější věci naplněny, jednání kladené žalobkyni za vinu bylo dostatečně konkretizováno co do času, místa i způsobu spáchání, a nepřichází tak v úvahu jeho záměna se skutkem jiným.

VII. D. Další důvody nezákonnosti kontroly (žalobní body 3 a 4)

82. Důvodnou neshledal soud ani námitku nezákonnosti rozsahu zahájené kontroly z důvodu požadavku na předložení dosud neuzavřených spisů. Správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí vysvětlily, že se jednalo o zjevnou chybu, nadto se netýkala všech požadovaných spisů.
83. Samotný rozsah kontroly kvality vyplývá z § 24 odst. 1 zákona o auditorech, podle kterého se kontrolou kvality u auditora zjišťuje, zda auditor postupuje při provádění auditorské činnosti v souladu se zákonem o auditorech, auditorskými standardy podle § 18 zákona o auditorech, etickým kodexem a vnitřními předpisy Komory a přímo použitelným předpisem Evropské unie upravujícím specifické požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu.
84. Žalovaná v oznámení o zahájení kontroly ze dne 10. 1. 2023 uvedla seznam požadavků pro vykonání kontroly kvality, zároveň však žalobkyni upozornila, že uvedené požadavky nejsou vyčerpávajícím souhrnem informací, které bude kontrolní skupina k provedení kontroly kvality potřebovat a že případné další podklady mohou být vyžádány v průběhu kontroly kvality.
85. Zároveň je třeba poukázat na skutečnost, že skutek, za který byla žalobkyně uznána vinnou, tedy nezajištění osoby oprávněné k předložení požadovaných dokumentů, se netýkal pouze neuzavřených spisů, žalovaná požadovala také předložení směrnic a dokumentace vnitřního kontrolního systému, které žalobkyně žalované taktéž neposkytla. Nelze proto na danou situaci nahlížet ani tak, že by žalovaná svými požadavky objektivně znemožnila žalobkyni povinnost součinnosti splnit, protože by požadovala pouze dokumenty, které žalobkyně nebyla schopna předložit. Žalobkyně však ve stanovený den

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

nepředložila dokumentaci žádnou, dopustila se tedy skutku tak, jak je popsán ve výroku rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

86. Žalobkyně dále namítá, že zahájení kontroly bylo svévolné z důvodu absence analýzy rizik, a proto nebyla povinna součinnost ke kontrole poskytnout.
87. Podle § 24 odst. 4 písm. d) zákona o auditorech se provedení kontroly kvality stanovuje na základě analýzy rizik.
88. Ve vztahu k této námitce se městský soud ztotožňuje s posouzením totožné odvolací námítky žalovanou. Ta poukázala na skutečnost, že právní úprava výslovně povinnost učinit analýzu rizik, na jejímž základě byla kontrola naplánovaná, nestanoví. Městský soud se má za to, že pokud by žalobkyně rozporovala provedení kontroly kvality například s poukazem na neadekvátní četnost či rozsáhlost kontrol vykonávaných u ní kontrolním orgánem, bylo by legitimní požadovat, aby kontrolní orgán vysvětlil, na základě jakých skutečností k takovým kontrolám u žalobkyně přistupuje, a to i s odkazem na analýzu rizik, která je podle výše uvedeného ustanovení zákona o auditorech pro provedení kontroly podkladem. Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo. Žalobkyně pouze obecně namítla, že analýza rizik není součástí správního spisu, resp. rozhodnutí správních orgánů, a z toho důvodu nebyla povinna poskytnout součinnost ke kontrole. S takovým výkladem ovšem městský soud nemůže souhlasit. Právní řád poskytuje kontrolované osobě obranu proti pochybením při provádění kontroly, kterou je zejména podání námitek podle § 13 kontrolního řádu, případně jejich vznesení ve správním řízení, které může na provedenou kontrolu navazovat. Takovou obranou však nemůže být *a priori* odmítání poskytnutí součinnosti kontrolnímu orgánu při řádně a včas ohlášené kontrole na místě (viz též žalovanou odkazovaný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 8. 2020, č. j. 3 A 70/2019-75, v němž soud vyslovil totožný závěr ve vztahu k tvrzenému šikanóznímu a neoprávněnému výkonu kontroly). Uvedeným postupem by se systém kontrol stal skutečně zcela nefunkčním a neefektivním.
89. Nad rámec nutného odůvodnění městský soud poukazuje také na odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně, z něž plyne, že při minulé kontrole kvality u žalobkyně provedené v roce 2021 byly v činnosti auditora zjištěny závažné nedostatky, správní orgán proto považoval za nutné kontrolu zopakovat a ověřit, zda došlo k jejich odstranění.

VII. E Procesní strategie žalobkyně v řízení (žalobní bod č. 5)

90. Žalobkyně se dále ohrazuje proti hodnocení své procesní strategie žalovanou jako zmatečné. Žalovaná podle jejího názoru v tomto směru nesprávně vyhodnotila získané důkazní prostředky.
91. Ani této námitce městský soud nepřisvědčil. Žalovaná v úvodu hodnocení odvolacích námitek uvedla, že žalobkynina argumentace trpí zjevnou zmatečností, neboť pokud deklarovala vůli kontrolu vůbec nepřipustit, jsou jí uváděné okolnosti stran celozávodní dovolené a zdravotních obtíží jednatele uváděny nadbytečně a jeví se jako nerozhodné.
92. Takový závěr je podle městského soudu zcela logický, neboť deklarovala-li žalobkyně, že kontrolu považuje za nezákonnou a z toho důvodu ji v jakémkoliv termínu neumožní, na uvedeném postoji nezmění nic ani další okolnosti, pro které nebylo dle žalobkyně z její strany možné poskytnout součinnost při kontrole. Ani pokud by tyto další okolnosti nebyly dány, z postoje žalobkyně jasně plynulo, že kontrolu by neumožnila. Na uvedeném hodnocení neshledává městský soud nic zmatečného.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

93. Nadto se však správní orgány zabývaly i žalobkyní tvrzenými důvody nemožnosti poskytnout dne 7. 8. 2023 součinnost a neshledaly je relevantními. I ve vztahu k nim podle názoru městského soudu vyhodnotily získané skutkové poznatky správně. Zejména žalovaná vysvětlila, že zdravotní problémy jednatele společnosti (které sice nezpochybnila, relativizovala však jejich význam pro nemožnost provést kontrolu, když upozornila, že auditor nebyl ani v pracovní neschopnosti) jsou pro umožnění kontroly nerozhodné, neboť v době kontroly byla vyhlášena celozávodní dovolená. Tuto pak žalovaná nepovažovala za důvod, pro který by bylo možno posunout termín kontroly na místě, a tedy nehodnotit nastalou situaci jako neposkytnutí součinnosti ke kontrole, zejména z toho důvodu, že tuto skutečnost žalobkyně kontrolnímu orgánu včas nesdělila, k čemuž přiměřeně odkázala na podmínky týkající se řádné omluvy z nařízeného ústního jednání u správního orgánu.
94. S takovým hodnocením se městský soud zcela ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje (str. 4 napadeného rozhodnutí). Celozávodní dovolená v termínu od 24. 7. 2023 je bezpochyby plánovanou skutečností, o níž žalobkyně věděla, že nastane, a že tedy z uvedeného důvodu (pokud by nebyl dán jiný důvod odmítnutí kontroly z její strany) nebude možno kontrolní skupině žalované kontrolu umožnit. Přesto však tuto skutečnost žalované dopředu nesdělila. Nadto správní orgány správně poukázaly také na skutečnost, že žalobkyně měla možnost po první omluvě ze zahájení kontroly na místě z června 2023 navrhnout dva termíny uskutečnění kontroly, tu ovšem nevyužila a žalovaná proto další termín kontroly na místě stanovila bez součinnosti se žalobkyní.
95. Dané jednání nebylo žalobkyni přičítáno k tíži ve vztahu k hodnocení spáchání přestupku (neboť jak bylo výše uvedeno, pro jeho posouzení se jedná o okolnost nerozhodnou), správní orgány však tuto okolnost neopomněly při hodnocení přitěžujících okolností na jejichž základě uvažovaly o výši pokuty za přestupek. Na takovém postupu neshledává městský soud nic nepřipustného, neboť jde o jednání žalobkyně, které svědčí o ztěžování postupu v řízení a o cílené snaze neumožnit žalované provedení kontroly za žádných okolností. Taková okolnost se dle městského soudu beze sporu může projevit právě ve výši sankce, jakou správní orgán za spáchaný přestupek uloží. Jedním z kritérií, které při určení druhu a výměry správního trestu správní orgán zvažuje, je mimo jiné povaha a závažnost přestupku, která je dána také způsobem spáchání přestupku a okolnostmi jeho spáchání [§ 38 písm. c) a d) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“)].

VII.F Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí (žalobní bod č. 6)

96. Městský soud se neztotožnil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, z důvodu absence reakce na odvolací námitku týkající se nařízení ústního jednání a provedení výslechu jednatele žalobkyně, při kterém by vysvětlil důvody svého jednání včetně jeho zdravotního stavu.
97. Ačkoliv žalobkyni lze přisvědčit, že žalovaná se explicitně nevyjádřila k otázce nařízení ústního jednání jako takové, reagovala na podstatu žalobní námítky, již bylo tvrzení o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu a návrhy na provedení výslechu jednatele žalobkyně a dalších osob.
98. Tuto námitku, resp. požadavek neshledala důvodným. Vysvětlila, že podstatné okolnosti byly sděleny cestou písemných vyjádření (v tomto směru se dle soudu jedná zejména o nesouhlas žalobkyně s prováděním kontroly jako takové z důvodu nedostatku pravomoci

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

žalované, což ostatně žalobkyně několikrát zdůraznila i v žalobě) a že výslech auditora nemá žádnou vypovídací potenci ve vazbě na vytýkaný skutek. Akcentovala, že dřívější zdravotní potíže auditora z května a června roku 2023 jsou v dané věci nerozhodné, neboť vytýkaný skutek se odehrál dne 7. 8. 2023. Bezprostředně před tímto datem přitom jednatel absolvoval pobyt ve Španělsku, žalovaná proto neměla jeho zdravotní stav za setrvalé takový, aby mu znemožňoval podrobení se kontrole kvality. Zejména však, jak již bylo výše uvedeno, považovala otázku zdravotního stavu auditora pro posouzení věci za nepodstatnou, neboť na dobu plánované kontroly byla vyhlášena celozávodní dovolená, která nebyla kontrolnímu orgánu předem avizována, která sama o sobě provedení kontroly znemožnila.

99. Městský soud má za to, že z uvedeného odůvodnění zjevně vyplývá závěr žalované o nadbytečnosti nařízení ústního jednání, neboť provedení žalobkyní navrhovaných důkazů neshledala potřebným. Žalovaná se v napadeném rozhodnutí vyjádřila k navrhovaným výsledkům také dalších osob (ošetřujícího lékaře či kontrolorky Ing. Š.). Je přitom v kompetenci správního orgánu rozhodnout, zda navržené důkazy provede či nikoliv (§ 52 správního řádu). Jejich neprovedení musí odůvodnit, což se v projednávané věci stalo, a městský soud tak v postupu žalované neshledal pochybení.
100. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být dle ustálené judikatury vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. obdobně usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Není namístě klást přemrštěné, příliš formální a nepřiměřeně vysoké požadavky na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost soudem je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat.
101. Tak tomu ovšem v nynější věci nebylo, jak již soud výše popsal. Žalovaná se k podstatě odvolací námitky vyjádřila a toto vyjádření je způsobilé být předmětem soudního přezkumu. Námitka nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí proto není důvodná.

VII.G Uložený trest (žalobní bod č. 7)

102. Žalobkyně nesouhlasí s výší uložené pokuty. Městský soud v první řadě připomíná východiska soudního přezkumu ukládání pokut za přestupky. To se děje ve sféře správního uvážení (diskrečního práva) správního orgánu, tedy v zákonem dovolené volnosti správního orgánu rozhodnout ve vymezených hranicích, resp. volit některé z více možných řešení, které zákon dovoluje. Toto správní uvážení lze v rámci hodnocení zákonnosti rozhodnutí přezkoumávat jen z těch hledisek, zda správní orgán při stanovení výše sankce zohlednil zákonem stanovená kritéria, zda jeho úvahy o výši pokuty jsou racionální, ucelené, koherentní a v souladu se zásadami logiky, zda správní orgán nevybočil z mezí správního uvážení nebo je nezneužil (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2012, čj. 1 Afs 1/2012-36, č. 2671/2012 Sb. NSS). Městský soud předesílá, že takto vymezená pochybení správních orgánů v nyní projednávané věci neshledal.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

103. Městský soud se neztotožnil s náhledem žalobkyně, že s ohledem na meritum sporu (otázka oprávněnosti konané kontroly) a zohlednění všech okolností případu bylo dostačující uložení napomenutí. Jak správní orgán I. stupně, tak žalovaná vysvětlily, že jednání žalobkyně považují za závažné, neboť její přístup vedl ke zmaření kontroly jako takové. Žalobkyně opakovaně deklarovala svůj postoj kontrolu vůbec neumožnit, a to s ohledem na vlastní úsudek o její nezákonnosti. Zdůraznily, že žalobkyně má možnost brojít proti oprávněnosti kontroly, má se tak ovšem dít zákonem předvídaným způsobem (tedy podáním námitek proti kontrolnímu zjištění či v navazujících správních řízeních). Pokud by podobným způsobem postupovali všichni auditori, stal by se systém kontrol zcela nefunkční.
104. S uvedeným hodnocením městský soud souzní a odkazuje i na závěry učiněné níže. Zákon se sankcí v podobě uložení pokuty počítá (§ 17 odst. 2 kontrolního řádu) a správní orgány postupovaly při jejím ukládání v souladu se všemi výše nastíněnými požadavky. S ohledem na výše vyjádřenou závažnost spáchaného přestupku podle názoru soudu nebylo uložení pokuty zjevně nepřiměřené.
105. Městský soud nepřisvědčil ani argumentaci, že žalobkyně se přestupku dopustila v právním omylu. Podle § 17 odst. 1 zákona o odpovědnosti za přestupky *kdo při spáchání přestupku neví, že jeho čin je protiprávní, nejedná zaviněně, nemohl-li se omylu vyvarovat*. Z uvedené citace je zřejmé, že právní úprava pojmově spojuje jednání v právním omylu se zaviněním, tedy pouze odpovědností fyzických osob za přestupky, u nichž je otázka zavinění relevantní. U osob právnických (jíž je i žalobkyně) je zavinění prvkem irelevantním, neboť v oblasti odpovědnosti za přestupky právnických osob jde o odpovědnost objektivní bez ohledu na zavinění (viz § 20 zákona o odpovědnosti za přestupky). Z uvedeného důvodu proto nelze v žalobkynině případě o spáchání přestupku v právním omylu ani uvažovat (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 9 As 165/2017-45).
106. Nad rámec nutného odůvodnění dále městský soud uvádí, že za nezaviněné jednání v právním omylu lze považovat pouze takovou situaci, kdy se pachatel nemohl omylu vyvarovat. Z § 17 odst. 2 zákona o odpovědnosti za přestupky přitom vyplývá, že omylu bylo možno se vyvarovat, pokud povinnost seznámit se s příslušnou právní úpravou vyplývala pro pachatele ze zákona nebo jiného právního předpisu, úředního rozhodnutí nebo smlouvy, z jeho zaměstnání, povolání, postavení nebo funkce, anebo mohl-li pachatel protiprávnost činu rozpoznat bez zřejmých obtíží. Žalobkyně měla povinnost seznámit se s příslušnou právní úpravou ze své pozice auditorské společnosti, které je uloženo dodržovat zákonem o auditorech a dalšími právními předpisy stanovená pravidla, včetně pravidel týkajících se kontrol kvality, nadto žalovaná v průběhu řízení žalobkyni před ohlášeným termínem kontroly na místě sdělila, z jakého důvodu nepovažuje její výklad právních předpisů za správný (viz vyřízení stížnosti žalovanou ze dne 30. 7. 2024, v níž taktéž žalovaná upozorňuje, že se nic nemění na obsahu dřívějších sdělení ve věci kontroly, tedy taktéž stanovení nového termínu k zahájení kontroly na místě na den 7. 8. 2023 ze dne 15. 6. 2023). Rozhodla-li se proto žalobkyně přes výše uvedené kontroly neumožnit, je také na ní, aby za své jednání nesla patřičné následky.
107. Žalobkyně dále brojí proti hodnocení přitěžujících okolností správním orgánem I. stupně. V první řadě namítá, že správní orgány nepřipustně jako přitěžující okolnost hodnotily nepředložení požadované dokumentace, což je ovšem znakem skutkové podstaty a jedná se tak o porušení zásady zákazu dvojího přičítání.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

108. Téhož námitce městský soud nepřisvědčil. Zásadu zákazu dvojího přičítání je třeba chápat tak, že k okolnosti, která je zákonným znakem deliktu, nelze přihlídnout jako k okolnosti polehčující nebo přitěžující při ukládání sankce. Jednu a tutéž skutečnost, která je v posuzované věci dána v intenzitě nezbytné pro naplnění určitého zákonného znaku skutkové podstaty konkrétního porušení právní povinnosti, nelze současně hodnotit jako okolnost obecně polehčující či obecně přitěžující (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2012, č. j. 4 Ads 114/2011-105, ze dne 17. 3. 2010, č. j. 4 Ads 66/2009-101, ze dne 29. 10. 2009, č. j. 6 As 22/2009-84, ze dne 20. 4. 2006, č. j. 4 As 14/2005-84, či ze dne 25. 1. 2006, č. j. 4 As 22/2005-68).
109. V nynější věci je znakem skutkové podstaty *nesplnění některé z povinností podle § 10 odst. 2 kontrolního řádu*, tedy *vytvoření podmínek pro výkon kontroly, umožnění kontrolujícímu výkon jeho oprávnění stanovených tímto zákonem a poskytování k tomu potřebné součinnosti*.
110. Z uvedené citace vyplývá, že zákonný znak skutkové podstaty přestupku, z něž byla žalobkyně uznána vinnou spočívá pouze v neposkytnutí součinnosti kontrolnímu orgánu. Konkrétní forma takového neposkytnutí součinnosti již není upravena. Zákon neobsahuje speciální skutkové podstaty, které by reagovaly na konkrétní možné způsoby, kterými může kontrolovaná osoba mařit výkon kontroly, a stejně tak zákon neobsahuje ani k nim adekvátní odstupňované rozmezí pro uložení sankce, které by reagovalo na typově různou závažnost různého jednání.
111. Uvedená skutková podstata tak může být naplněna typově různým jednáním a městský soud se tak ztotožňuje se žalovanou, že konkrétní forma neposkytnutí součinnosti je okolností, která může být hodnocena jako relevantní při ukládání trestu, ať už jde o posouzení následku, způsobu spáchání či dalších pro věc podstatných okolností věci, a nejedná se přitom o porušení zákazu dvojího přičítání.
112. Správní orgán I. stupně užil v části rozhodnutí týkající se odůvodnění pokuty a její výše formulaci, že jako přitěžující okolnost hodnotí to, že ačkoliv byl kontrolovaný vyrozuměn o nutnosti předložit určenou dokumentaci ve značném časovém předstihu, neučinil tak. Z pasáže předcházející tomuto závěru je ovšem zřejmé, že správní orgán I. stupně jako přitěžující nehodnotil ani tak samotné nepředložení požadované dokumentace (což by ovšem obecně také nebylo s ohledem na výše uvedené na závalu, neboť jak správně podotkla žalovaná, konkrétní formou nesoučinnosti byla zmařena celá kontrola jako taková; závažnost takového jednání je proto i dle městského soudu vyšší než pouze v případě dílčí nesoučinnosti – např. nepředložení pouze jednoho dokumentu), vyzdvihoval ovšem skutečnost, že žalobkyně byla o původním datu kontroly, která měla proběhnout dne 5. 6. 2023 informována 5 měsíců předem (přičemž tento termín s ní byl dohodnut již v září 2022), o kontrole nařízené na den 7. 8. 2023 pak sedm týdnů předem. Přesto žalobkyně namísto přípravy spisů ke kontrole a snahy o součinnost vyhlásila celozávodní dovolenou a zaslala žalované další písemnost, v níž kontrolu odmítli. Zopakoval, že námitku nezákonnosti kontroly je možné vznést, takovou námitkou však nelze legitimovat znemožnění kontroly. Správní orgán proto učinil závěr, že žalobkyně se kontrolu snažila úmyslně znemožnit.
113. Uvedené jednání před samotným neumožněním kontroly je dle městského soudu také relevantní okolností, kterou je v rámci zvažování výše sankce vzít v úvahu [viz již zmíněný § 38 písm. d) zákona o odpovědnosti za přestupky] a v postupu správního orgánu I. stupně tak městský soud neshledal žádné pochybení.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

114. Žalobkyně se také ohrazuje proti konstatování správního orgánu I. stupně o lživém tvrzení stran zdravotního stavu jednatele žalobkyně. K této námitce lze uvést, že správní orgán I. stupně zjevně vycházel ze žalobkyní deklarovaného odmítnutí kontroly pro její nezákonnost. Uvedené tvrzení o nemožnosti provedení kontroly z důvodu nepříznivého zdravotního stavu jednatele žalobkyně tak koliduje právě s několikrát jasně vyjádřeným postojem žalobkyně, že kontrolu neumožní z důvodu z jejího pohledu nevyřešené právní otázky. Jak následně rozebrala žalovaná v napadeném rozhodnutí, argumentace týkající se zdravotního stavu jednatele společnosti a vyhlášené celozávodní dovolené vzbuzuje dojem, že kontrola by mohla proběhnout, pokud by byla nahlášena na jiný termín, taková interpretace je však zjevně v rozporu s dalšími okolnostmi daného případu. Ačkoliv tedy městský soud považuje konstatování správního orgánu I. stupně za poněkud expresivní, na výše shrnuté podstatě věci to nic nemění (viz též odst. 82 tohoto rozsudku).
115. Městský soud neshledal ani důvod pro moderaci výše uložené pokuty, kterou žalobkyně navrhovala. Účelem moderace pokuty je její korekce v případech, že by sankce, pohybující se nejen v zákonném rozmezí a odpovídající i všem zásadám pro její ukládání a zohledňující kritéria potřebná pro její individualizaci, zjevně neodpovídala zohlednitelné představě o adekvátnosti a spravedlnosti sankce (rozsudek NSS č. j. 7 As 22/2012-23, č. 2672/2012 Sb. NSS z 19. 4. 2012). O takovou situaci v nynější věci podle městského soudu nejde. Uložená pokuta, která odpovídá 10 % maximální výše (§ 17 odst. 2 kontrolního řádu) a 0,5 % příjmu z auditní činnosti žalobkyně za rok 2022 (toto tvrzení správního orgánu I. stupně žalobkyně v odvolání ani žalobě nerozporovala), není dle městského soudu zjevně nepřiměřená či nespravedlivá ani co do její výše, ani s ohledem na skutkové okolnosti případu, které byly popsány v celém nynějším rozhodnutí.

VIII. Závěr a náklady řízení

116. Na základě shora uvedených skutečností soud žalobu shledal nedůvodnou, a v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. ji proto zamítl.
117. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. Žalobkyně v řízení neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaná, které by jakožto úspěšnému účastníku řízení náhrada nákladů řízení náležela, ji nepožadovala, nadto jí nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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 11. prosince 2024

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.