



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Finaudit Třinec s. r. o.**, se sídlem Zámecké náměstí 1263, Frýdek-Místek, zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1, proti žalované: **Rada pro veřejný dohled nad auditem**, se sídlem Vodičkova 1935/38, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2023, č. j. RVDA-996/2023, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2024, č. j. 8 A 132/2023 - 69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalované se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou přiměřenosti pokuty uložené za porušení auditorských standardů s ohledem na tvrzené vybočení žalované z ustálené správní praxe a nepřihlédnutí ke skutkovým okolnostem.

[2] Žalobkyně je auditorskou společností. Disciplinární výbor Rady pro veřejný dohled nad auditem ji shledal vinnou ze spáchání přestupku nedodržení postupu v souladu s auditorskými standardy při provádění auditu účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky společnosti TOMA, a. s. [§ 49b odst. 3 písm. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech

a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o auditorech“)]. Za to žalobkyni udělil pokutu 250 000 Kč.

[3] Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítla žalovaná napadeným rozhodnutím, ve kterém se se závěry Disciplinárního výboru ztotožnila.

[4] Následně podanou žalobu zamítl městský soud napadeným rozsudkem. Shledal, že závěry správních orgánů o neprovedení testů účetních zápisů (bod 44 napadeného rozsudku), neprovedení testů věcné správnosti k ověření reálné hodnoty investic do nemovitostí (bod 49 tamtéž) a neprovedení testů k ověření odložené daně, úvěrů a půjček (bod 58 tamtéž) jsou správné. Jako důvodnou neshledal konečně ani námitku nepřiměřenosti uložené pokuty. Konstatoval, že úvaze o její výši správní orgány věnovaly dostatečnou pozornost (bod 63 tamtéž), včetně vyhodnocení námítky o silném negativním dopadu na hospodářskou činnost žalobkyně (body 65 a 66 tamtéž). Trest tak byl dostatečně individualizován a na jeho výši nic nemění ani ohrožovací povaha spáchaného deliktu (body 67 až 69 tamtéž).

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření

II.a Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala na to, že v jejím případě je uložena pokuta „*zcela bezprecedentní*“. Městský soud úplně pominul její argumentaci o nepřiměřené výši uložené sankce ve srovnání s dosavadní praxí žalované a s přihlédnutím k povaze a závažnosti spáchaného přestupku. V řízení byla zohledněna pouze zásada individualizace trestu, navíc akcentující toliko okolnosti jdoucí k tíži stěžovatelky, v rozporu se zásadou rovnosti. V soudním řízení přitom stěžovatelka na předchozí rozhodovací praxi žalované poukázala. Konkrétní rozhodnutí ovšem nemohla předložit, neboť je prakticky nelze dohledat.

[7] Zároveň stěžovatelka namítla, že výše pokuty byla posouzena nesprávně. Má za to, že s ohledem na ohrožovací povahu deliktu, svoji předchozí bezúhonnost, okolnosti vytýkaných provinění i její majetkové poměry je uložena sankce nepřiměřeně vysoká. Zákon navíc nestanovuje dolní hranici sazby pokuty. Stěžovatelka také poukázala na to, že auditorské standardy jsou vysoce technické a rozsáhlé normy, a tak jejich nedodržení lze identifikovat „*i u takového auditora, který je papežštější než papež*.“ Přísný přístup žalované vůči auditorům v posledních letech také vede k monopolizaci trhu s auditorskými službami.

II.b Vyjádření žalované

[8] Žalovaná ve svém vyjádření ke kasační stížnosti označuje argumentaci stěžovatelky ohledně nesprávné individualizace trestu za zavádějící a manipulativní. Nijak totiž nekonkretizuje opomenuté okolnosti, nerozporuje hodnocení vytýkaných nedostatků.

pokračování

Žalovaná proto uvedla, že „[n]a poslech úderně zněla, rétoricky vděčná, avšak obecná provolání o porušení vůdčích zásad trestání se formulují veskrze snadno, jejich aplikace na skutkový stav konkrétního případu se však jeví jako evidentní slabinou podané kasační stížnosti.“

[9] Zásada rovnosti přitom není dle žalované absolutní a je významně modifikovaná zásadou individualizace trestu. Je zcela legitimní uložit přísnější sankci s ohledem na povahu a závažnost deliktu. Žalovaná připomněla, že stěžovatelka se dopustila řady pochybení, přičemž nejzávažnější je neotestování vzorku účetních zápisů, neidentifikování nadhodnocení podílů a neprovedení testů věcné správnosti k ověření hodnoty investic do nemovitostí. Uložený postih je sice nejprísnejší, který žalovaná dosud uložila, není ovšem svévolný, bezdůvodně excesivní a je odůvodněn vyčerpávajícím způsobem. Za důvodnou nemá ani argumentaci nízkou nebezpečností ohrožovacího deliktu, jelikož naopak takovému jednání je věnována pozornost již preventivně. Žalovaná proto navrhla kasační stížnost zamítnout.

II.c Replika stěžovatelky

[10] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalované odmítla formu a tón komunikace žalované s tím, že pouze dokresluje její přístup k věci. Následně připomněla, že k deliktům došlo za ztížených okolností, kdy přebírala nového klienta za pandemie COVID-19. V tomto rozsahu se snažila učinit maximum možného.

[11] Následně stěžovatelka setrvala na tom, že při udělení bezprecedentně vysoké sankce ji musí žalovaná před soudem obhájit. Ve vztahu k povaze ohrožovacích deliktů pak uvedla, že žalovaná jasně nevyjádřila, v čem konkrétně byl provedený audit natolik defektní, ani neprovedla detailní rozbor jednotlivých pochybení a jejich dopadu.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek městského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

III.a K přezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[13] Stěžovatelka předně namítala, že se městský soud dostatečně nevypořádal s nepřiměřeností uložené pokuty. Konkrétně uvedla, že městský soud měl reagovat na srovnání s dosavadní rozhodovací praxí žalované a zhodnotit výši uložené sankce ve vztahu k povaze a závažnosti přestupku. Námitka není důvodná.

[14] Obecně platí, že soud musí vypořádat všechny nosné námitky žalobce, a to alespoň implicitně (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 - 78, bod 23). Úkolem soudu je „vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může

v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33; či nález ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08). Zároveň se mohou soudy ztotožňovat se závěry z napadených rozhodnutí a přebírat je (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[15] V projednávané věci je napadený rozsudek přezkoumatelný. Městský soud se vyjádřil ke stěžovatelkou předloženým údajům o dříve uložených sankcích s tím, že správní orgány odůvodnily svůj postup i ve světle správní praxe (bod 67 napadeného rozsudku) a zároveň hodnotil i výši pokuty ve vztahu k povaze a závažnosti spáchaného přestupku (bod 63 napadeného rozsudku). Jakkoliv jde o strohé vypořádání, splňuje podmínky přezkoumatelnosti. Vada nepřezkoumatelnosti je totiž vyhrazena pouze takovým situacím, není-li z napadeného rozsudku seznatelné, jaký názor soud zaujal k důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů naopak nezakládá to, že soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

III.b K přiměřenosti sankce

[16] V druhé kasační námitce stěžovatelka brojila proti samotné výši sankce, která dle ní nezohledňuje předchozí rozhodovací praxi žalované a skutkové okolnosti případu. Námitka je nedůvodná.

[17] Stanovení výše pokuty je obecně věcí správního uvážení, které soudy přezkoumávají pouze z pohledu jeho zneužití anebo překročení jeho hranic (§ 78 odst. 1 věta druhá s. ř. s.; usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42, č. 906/2006 Sb. NSS; nověji pak např. rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2025, č. j. 5 As 285/2023 - 35, bod 25).

[18] Ve vztahu k zohlednění předchozí rozhodovací praxe platí, že referenčním hlediskem při tomto přezkumu je i dodržování rovného zacházení a zákazu libovůle, jelikož správní orgány mají obecně povinnost dbát na to, *aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly* (§ 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád), což je odrazem ústavních principů (čl. 1 Listiny základních práv a svobod; usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 78). Stěžovatelka tak má pravdu, pokud odkazuje na judikaturu kasačního soudu, dle které *„při posuzování přiměřenosti výše uložené pokuty přitom srovnání s jinými pokutami uloženými ve více či méně srovnatelných věcech hraje důležitou roli, a nelze na něj proto zcela rezignovat“* (rozsudky NSS ze dne 14. 2. 2014, č. j. 4 Ads 118/2013 - 33, bod 21; a ze dne 28. 12. 2016, č. j. 3 As 149/2015 - 49, část III.B.).

[19] K nezákonnému stanovení pokuty v rozporu se správní praxí může dojít, pokud se prokáže, *„že skutečně existuje ustálená správní praxe týkající se výše pokut ukládaných ve srovnatelných případech a že pokuta uložená stěžovateli mnohonásobně takovouto obvyklou výši pokuty přesahuje, aniž by odlišný postup byl žalovaným dostatečně odůvodněn“* (rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2013, č. j. 4 Ads 9/2013 - 32, bod 14). Je zásadně na žalobci, aby existenci

pokračování

takové praxe tvrdil a prokázal (rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2024, č. j. 3 Afs 238/2023 - 49, bod 40; či ze dne 11. 3. 2021, č. j. 2 As 56/2020 - 46, bod 26 a judikatura tam citovaná).

[20] Toto obecné pravidlo je v určitých situacích modifikováno. Nelze tak „*např. po žalobci spravedlivě požadovat, aby prokázal, že neexistují jiná rozhodnutí v obdobných věcech než ta, kterých se dovolává, ani nelze od žalobce požadovat, aby doložil přesný obsah rozhodnutí správních orgánů, k nimž nemá přístup*“; v takové situaci musí žalobce doložit „*že správní orgán v rozhodné době v typově srovnatelných věcech [...] rozhodoval určitým způsobem*“, a případné vysvětlení odlišností je pak na žalovaném (rozsudek NSS č. j. 4 Ads 118/2013 - 33, bod 18). V některých případech totiž žalobci nemají „*k prokázání svého tvrzení co jiného předložit a nelze [jim] proto klást k tíži, že z přehledu [sankcí uložených správním orgánem] nejsou přímo patrné skutkové okolnosti jednotlivých případů*“ (rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 9 As 206/2020 - 46, bod 34).

[21] Je také nutné připomenout, že u přestupků s velmi širokou škálou rozdílných skutečností, za nichž může dojít k jejich spáchání, se nelze spokojit s pouhým mechanickým srovnáním věcí a uložených pokut dle stejného zákonného ustanovení. Za relevantní srovnání lze v takové situaci považovat pouze skutkově shodné anebo podobné případy. Proto nejsou relevantní ani výpočty průměrné výše ukládané pokuty (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 8 As 82/2019 - 49, body 16 a 18).

[22] V projednávané věci Nejvyšší správní soud považuje za klíčové, že stěžovatelka neunesla své břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně existující správní praxe.

[23] Zaprvé je důležité, že rozhodovací praxe Disciplinárního výboru je veřejně dostupná, jakkoliv v omezené míře. Jak poukázala sama stěžovatelka, výroková část jeho rozhodnutí o přestupcích se povinně zveřejňuje (§ 49f odst. 1 a 4 zákona o auditorech). Výroková část rozhodnutí přitom obsahuje popis skutku a druh a výměru trestu (§ 93 odst. 1 písm. a) a e) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich], z čehož je možné seznat alespoň základní skutkové okolnosti případu a uložený trest. Za takové situace lze po žalobkyni spravedlivě požadovat, aby prokázala existenci ustálené správní praxe a vybočení z ní nad rámec jejího současného žalobního tvrzení. Nejvyšší správní soud chápe, že způsob zveřejnění těchto dokumentů nemusí být uživatelsky nejpřívětivější a lze si představit lepší a vhodnější zpřístupňování rozhodovací praxe Disciplinárního výboru [což by ostatně bylo v souladu se zásadou dobré správy (§ 4 správního řádu)]. To nicméně nemůže zvrátit závěr o (jakkoliv ztížené) veřejné dostupnosti základních informací o již udělených pokutách, a tedy povinnosti žalobkyně řádně tvrdit a prokázat existenci ustálené praxe.

[24] Zadruhé stěžovatelka spáchala přestupek, jehož definice je široká. K naplnění skutkové podstaty totiž dojde, pokud auditor *v rozporu s § 18 nepostupuje v souladu s auditorskými standardy upravenými právem Evropské unie a s auditorskými standardy vydanými Komorou nebo vnitřními předpisy Komory* [...] (§ 49b odst. 1 písm. c) zákona o auditorech]. Takové jednání může mít mnoho podob (což ostatně připouští i stěžovatelka), a proto je nutné odmítnout stěžovatelkou poskytnutý průměr pokut ukládaných žalovanou jako dostatečnou indicii pro unesení důkazního břemene. Sám o sobě totiž nic neprokazuje.

[25] Stěžovatelka tak městskému soudu nepředložila dostatečné tvrzení a důkazy ohledně ustálené praxe žalovaného, ačkoliv výrokové části jeho rozhodnutí jsou ze zákona veřejně dostupné. Předložený průměr uložených pokut jiným subjektům, které spáchaly přestupek podle téhož ustanovení, pak není dostatečný. Za takové situace se nemohla úspěšně dovolávat uložení pokuty v rozporu s dosavadní praxí.

[26] K hodnocení skutkových okolností případu pak kasační soud připomíná, že při ukládání sankcí jsou správní orgány povinny dodržovat princip zákonnosti trestání (dodržení zákonných pravidel) a individualizace trestu (odpovídající sankce za odpovídající jednání a s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem) (již rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2007, č. j. 3 As 32/2007 - 48). Z hlediska individualizace jsou relevantní *„zejména závažnost správního deliktu, význam chráněného zájmu, který byl správním deliktem dotčen, způsob spáchání správního deliktu, jeho následky a okolnosti, za nichž byl spáchán“* (rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2010, č. j. 7 As 71/2010 - 97, č. 2209/2011 Sb. NSS; nověji pak např. rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2025, č. j. 5 As 205/2024 - 35, bod 30).

[27] Kasační soud se neztotožňuje se stěžovatelkou, že by se správní orgány dostatečně nezabývaly okolnostmi spáchání přestupku ve vazbě na uloženou pokutu a nezohlednily je. Správní orgány (a následně i městský soud – body 63 až 69 napadeného rozsudku) při posouzení výše sankce výslovně zohlednily vysoký počet pochybení stěžovatelky a jejich závažnost, skutečnost, že na některá nyní vytýkaná pochybení byla upozorněna již dříve, a vyšší závažnost neověření výstupů svého experta u subjektů veřejného zájmu. Stejně tak zohlednily majetkovou situaci stěžovatelky i to, že nebyla dříve trestána (s. 18 a 19 rozhodnutí Disciplinárního výboru; bod 61 a 62 napadeného rozhodnutí). Zároveň vypořádaly i otázku dopadu pandemie COVID-19 (s. 8 rozhodnutí Disciplinárního výboru; body 9 a 10 napadeného rozhodnutí).

[28] U poukazu stěžovatelky na to, že ohrožovací delikty jsou z podstaty méně nebezpečné, jelikož při jejich spáchání nedochází k samotné poruše, Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem. U tohoto typu deliktů je zásadní to, že společenská nebezpečnost je dána již pouze ohrožením chráněného zájmu (bod 69 napadeného rozsudku). Jak již judikatura dovodila, *„[t]o, že k takovému následku nedošlo, nelze proto v rámci ukládání správní sankce u ohrožovacích deliktů zohlednit ve prospěch pachatele“* (rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 As 284/2018 - 32, bod 25; totožně pak např. ze dne 10. 11. 2020, č. j. 9 As 224/2020 - 47, bod 25).

[29] Konečně se kasační soud neztotožňuje ani s námitkou hodnocení pokut u přestupků, u kterých zákonodárce nestanovil spodní hranici sankce [a kterým je i nyní projednávaný přestupek, za který lze uložit *pokutu do 5 000 000 Kč* (§ 49b odst. 8 písm. b) zákona o auditorech)]. Obecně nevymezení spodní hranice připouští u případů, jejichž škodlivost je zanedbatelná, uložit pouze symbolickou pokutu (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2008, č. j. 7 Afs 27/2008 - 46). Zároveň ale nelze pominout, že správní orgán *„v rámci úvah o individualizaci trestu se pohybuje vždy ve škále, od nuly výše; nikoliv opačně od zákonné horní hranice směrem dolů“* (rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2022, č. j. 1 As 289/2021 - 43, bod 44). Se stěžovatelkou lze v tomto ohledu obecně souhlasit, že mohou existovat taková porušení auditorských standardů, u kterých bude připadat v úvahu neuložení pokuty. O takový případ zde však nešlo, jak odůvodnily správní orgány (bod [27] tohoto rozsudku). Kasační

pokračování

soud proto souhlasí s městským soudem (bod 63 napadeného rozsudku), že uložená sankce nevykazuje znaky libovůle ani překročení správního uvážení, a proto ob stojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl kasační soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalované v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Soud ji tedy náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. dubna 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu