



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Sylvy Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ATLAS AUDIT s.r.o.**, se sídlem K Bílému vrchu 1717, Čelákovice, zast. JUDr. Jiřím Matznerem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Anny Letenské 34/7, Praha 2, proti žalované: **Rada pro veřejný dohled nad auditem**, se sídlem Vodičkova 1935/38, Praha 1, proti rozhodnutí žalované ze dne 31. 1. 2024, č. j. RVDA-135/2024, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2024, č. j. 18 A 13/2024-66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalované **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Tato věc se týká otázky pravomoci žalované ke kontrolní činnosti u auditorů provádějících povinný audit subjektů veřejného zájmu v případě, kdy auditor tuto činnost ukončí, a také otázkou pravomoci vést případné přestupkové řízení. Konkrétně jde o přestupek spočívající v neposkytnutí potřebné součinnosti při kontrole realizované žalovanou.

[2] Kontrolní výbor žalované uznal žalobkyni 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, které byly

vybrány ke kontrole. Žalobkyně tedy neposkytnutím potřebné součinnosti znemožnila zahájení tzv. kontroly na místě, čímž porušila povinnost podle § 10 odst. 2 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), a dopustila se přestupku podle § 15 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Kontrolní výbor žalované žalobkyni uložil pokutu ve výši 50 000 Kč a náhradu nákladů řízení ve výši 1 000 Kč. Žalovaná zamítla odvolání žalobkyně a napadené rozhodnutí potvrdila.

[3] Proti rozhodnutí žalované se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti označila za správný závěr městského soudu, podle něhož za rok 2018 prováděla audit jak u subjektů veřejného zájmu spadajících do působnosti čl. 26 odst. 2 písm. a) nařízení 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 (dále „nařízení č. 537/2014“), tak u subjektů spadajících pod písm. b) téhož článku. Bylo na ni tedy možné vztáhnout § 24 odst. 5 písm. a) i písm. b) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále „zákon o auditorech“). Městský soud se však teleologickým výkladem nesprávně přiklonil k delší lhůtě podle § 24 odst. 5 písm. b) zákona o auditorech, po kterou je stěžovatelka považována za auditora subjektů veřejného zájmu, a žalovaná u ní tak může provádět kontrolu.

[5] Podle stěžovatelky odporuje výklad městského soudu účelu citovaného ustanovení i smyslu stanovených lhůt. U auditorů provádějících audit „významnějších“ subjektů veřejného zájmu je dán silnější veřejný zájem na prověřování auditora, a proto jsou kladeny vyšší nároky také na kontrolní orgán v podobě kontrol v tříletých cyklech. Ukončí-li však auditor provádění auditů subjektů veřejného zájmu, není již dán důvod, aby kontroly nadále prováděla žalovaná. Oprávnění provádět kontroly tak přechází zpět na Komoru auditorů České republiky (dále též „Komora“). Na kontrolách auditorů běžných účetních jednotek je totiž dán nižší veřejný zájem. Není důvod přiklonit se k delší lhůtě pro kontrolu auditora. I u auditora, který by prováděl audit desítek výhradně „významnějších“ subjektů veřejného zájmu, a splňoval by tak jen podmínky podle § 24 odst. 5 písm. a) zákona o auditorech, by byla doba, po kterou by podléhal kontrole ze strany žalované po ukončení činnosti u subjektů veřejného zájmu, tříletá.

[6] Provádí-li auditor povinný audit subjektů veřejného zájmu, kvůli čemuž se na něj vztahuje jak tříletá, tak šestiletá kontrolní perioda, je ve veřejném zájmu, aby byla prováděna kontrola kvality v kratší periodě. Po ukončení tohoto typu auditů však zvýšený veřejný zájem na tom, aby kontrolu prováděla žalovaná, zaniká, a nikoli vzniká, jak nesprávně dovodil městský soud.

[7] Žalovaná v okamžiku vydání napadeného rozhodnutí nesplňovala podmínky osobní příslušnosti vůči stěžovateli, a její rozhodnutí je tak nicotné. Městský soud posoudil tuto otázku nesprávně, neboť příslušnost správního orgánu musí být dána po celou dobu řízení. V opačném případě je vydané rozhodnutí nezákonné, případně nicotné. Žalovaná s ohledem

pokračování

na § 24 odst. 5 ve spojení s § 24 odst. 2, § 35 odst. 1 a § 39c odst. 4 písm. a) zákona o auditorech pozbyla svou příslušnost vůči stěžovateli nejpozději ke dni 31. 12. 2023.

[8] Stěžovatelka dále namítá, že skutek, který podle žalované spáchala, je od počátku řízení vymezen vadně. Přítomnost osoby oprávněné k předložení směrnic ISQC1 a ISQM1, dokumentace vnitřního kontrolního systému a spisů auditora vybraných ke kontrole totiž zajistila. Stěžovatelka nebyla povinna upozornit správní orgány na vadné vymezení skutku. Naopak bylo jejich povinností vymezit skutek správně a natolik přesně, aby jím bylo možné shledat stěžovatelku vinnou. Závěr městského soudu, podle něhož pokud zaměstnankyně stěžovatelky paní M. nepředložila kontrolorům požadované podklady, nebyla k jejich předložení oprávněna, ani závěr, že se navíc jedná pouze o obecné konstatování stěžovatelky bez jakýchkoli důkazů, neobstojí. Jinak by tomu bylo, pokud by byl skutek vymezen např. tak, že stěžovatelka kontrolním pracovníkům nepředložila požadované dokumenty. Vady řízení nelze klást k tíži stěžovatele. Stěžovatele nemůže jít k tíži ani procesní strategie, kterou zvolí.

[9] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, že právní úprava nestanoví povinnost učinit analýzu rizik a na jejím základě stanovit kontrolu. V řízení nebyla předložena analýza rizik, ačkoli to zákon požaduje. Žalovaná tedy zahájila kontrolu svévolně v rozporu se zákonem.

[10] Stěžovatelka dále namítá, že ve správním řízení požadovala nařídít ústní jednání. Městský soud přisvědčil žalované, že by to bylo nadbytečné, ale řádně neposoudil stěžovatelčiny námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka především poukázala na zdravotní indispozici svého jednatele, nařízení celozávodní dovolené a osobního vysvětlení důvodů svého jednání. Tyto skutečnosti byly nesprávně hodnoceny jako přítěžující okolnosti.

[11] Žalovaná se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s napadeným rozsudkem. Stěžovatelka nesprávně směšuje dva odlišné předměty právní regulace, a sice minimální (krajní) periodicitu kontrol kvality podle významnosti subjektů veřejného zájmu podle čl. 26 odst. 2 nařízení č. 537/2014 a fikci *auditora provádějícího povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu* podle § 24 odst. 5 zákona o auditorech. Posouzení městského soudu je oproti tomu správné.

[12] Od 1. 1. 2024 nemá sice žalovaná vůči stěžovateli věcnou (ani osobní) příslušnost k provádění kontroly kvality, nicméně vedení přestupkového řízení je na kontrole nezávislé. Není vyloučeno jeho skončení (i) po ukončení kontroly některým ze způsobů podle § 18 kontrolního řádu, (ii) v době, kdy obviněný kontrolní pravomoci již vůbec nepodléhá nebo (iii) poté, co kontrolní pravomoc přejde na jiný správní orgán. Žalovaná trvá na tom, že skutek je vymezen řádně místem, časem i způsobem spáchání. Stěžovatelčina tvrzení se jeví jako účelová. Analýza rizik není obligatorní součástí oznámení o zahájení kontroly. Nekonání ústního jednání bylo v napadeném rozhodnutí řádně a přezkoumatelně odůvodněno.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

III. A Žalovaná měla pravomoc provést kontrolu

[14] Stěžovatelka naposledy prováděla audit u subjektů veřejného zájmu v roce 2018. Z tohoto důvodu zpochybňuje pravomoc žalované provádět kontrolu v srpnu 2023. Pro odpověď na otázku, zda tato pravomoc žalované byla dána, je třeba posoudit, zda byla stěžovatelka v době, kdy u ní žalovaná prováděla kontrolu, auditorem provádějícím audit alespoň u jednoho subjektu veřejného zájmu, resp. zda se na ni dala uplatnit fikce podle § 24 odst. 5 zákona o auditorech, jak tvrdí žalovaná.

[15] Podle § 24 odst. 2 zákona o auditorech *system 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.*

[16] Podle § 35 odst. 1 zákona o auditorech je dozorčí komise *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.*

[17] 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.*

[18] Podle § 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.*

[19] Podle čl. 26 odst. 2 nařízení č. 537/2014 *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).*

[20] Podle čl. 2 bodu 13 směrnice č. 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 (dále jen „směrnice č. 2006/43/ES“), na kterou odkazuje nařízení č. 537/2014 v čl. 3 týkajícím se definic pojmů pro účely tohoto nařízení, 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.*

[21] Městský soud se v napadeném rozsudku touto otázkou podrobně zabýval. Vycházel z definice uvedené ve směrnici č. 2006/43/ES. Zdůraznil, že neklade na subjekt veřejného zájmu požadavek právní formy (body 44 až 55 napadeného rozsudku). Dospěl k závěru, že stěžovatelka jako auditor prováděla 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. Podle městského soudu tedy na stěžovatelku lze vztáhnout jak pravidlo uvedené v § 24 odst. 5 písm. a) zákona o auditorech, tak v písm. b) téhož ustanovení (bod 56 napadeného rozsudku). Tento závěr nečiní stěžovatelka sporným. Spornou je jen odpověď na otázku, jakou ze lhůt je v takovém případě třeba použít.

[22] Městský soud dospěl teleologickým výkladem § 24 odst. 5 zákona o auditorech k závěru, že na stěžovatelku je nutné vztáhnout lhůtu delší, tedy šestiletou, uvedenou v písm. b) citovaného ustanovení (v podrobnostech body 56-60 napadeného rozsudku). S tímto právním posouzením se kasační soud ztotožnil.

[23] NSS neshledává stěžovatelkou namítaný rozpor s logikou, účelem § 24 odst. 5 zákona o auditorech ani bodem 57 napadeného rozsudku. V tomto bodě městský soud upozornil na odlišný předmět úpravy čl. 26 odst. 2 nařízení č. 537/2014 a § 24 odst. 5 zákona o auditorech. Tuto odlišnost však stěžovatelka ve své argumentaci pomíjí.

[24] Nařízení č. 537/2014 stanoví krajní periodicitu kontrol podle významnosti subjektů veřejného zájmu, u nichž auditor provádí audit. U auditorů provádějících audit významných subjektů veřejného zájmu se musí kontrola konat v častějších intervalech, a sice nejméně jednou za tři roky. Auditori malých a středních podniků, které jsou subjekty veřejného zájmu, podléhají kontrole nejméně jedenkrát za šest let.

[25] Oproti tomu § 24 odst. 5 zákona o auditorech se týká situace, kdy auditor přestane vykonávat audit subjektů veřejného zájmu. Citované ustanovení konstruuje právní fikci, podle níž je auditorem subjektu veřejného zájmu i takový auditor, který již audit u subjektů veřejného zájmu neprovádí, ale v posledních třech či šesti letech tomu tak bylo. Délka této právní fikce sice odpovídá nejzazší periodicitě kontroly podle čl. 26 odst. 2 nařízení č. 537/2014, to však neznamená, že lze fikci stanovenou zákonem o auditorech pominout. Nelze tak argumentovat tím, že stěžovatelka po ukončení auditu subjektů veřejného zájmu

nadále prováděla audit běžných účetních jednotek, a žalovaná proto již nemohla kontrolu provést (resp. mohla tak činit pouze v kratší lhůtě).

[26] Podle stěžovatelky v případech, kdy auditor provádí povinný audit subjektů veřejného zájmu, pro který se na něj vztahuje jak tříletá kontrolní perioda, tak i šestiletá kontrolní perioda ve smyslu nařízení č. 537/2014, je ve veřejném zájmu, aby u něj byla prováděna kontrola kvality v kratší periodě. I v jejím případě se tedy musí použít lhůta kratší. Tato argumentační konstrukce však nezohledňuje zmiňovaný odlišný předmět výše citovaných ustanovení zákona o auditorech a nařízení č. 537/2014. Ze zákona o auditorech navíc podle NSS neplyne, že naplnění podmínek pro uplatnění fikce podle § 24 odst. 5 písm. a) vylučuje uplatnění fikce podle písm. b). Fikce se tedy mohou uplatnit vedle sebe, pokud činnost auditora spadala pod obě ustanovení (tedy pokud prováděl audit jak „významnějších“ subjektů veřejného zájmu, tak malých či středních podniků veřejného zájmu). NSS neshledal zákonný důvod pro to, aby se na stěžovatelku neuplatnila šestiletá lhůta pro kontrolu kvality po ukončení provádění auditů subjektu veřejného zájmu, pokud se na ni rovněž vztahuje [v řízení přitom nebylo sporné, že stěžovatelka v rozhodném období prováděla audit subjektů podle čl. 26 odst. 2 písm. a) i b) nařízení č. 537/2014].

[27] Jak vysvětlil městský soud, k tomuto výkladu je třeba se přiklonit s ohledem na veřejný zájem na zajištění zvýšeného dohledu nad auditory provádějícími audit u subjektů veřejného zájmu. NSS nesouhlasí s výkladem stěžovatelky, podle něhož by měla v okamžiku, kdy auditor ukončí provádění auditů subjektů veřejného zájmu, přejít příslušnost ke kontrole na Komoru auditorů České republiky, neboť na jejím provádění je nadále dán nižší veřejný zájem. Tento výklad je v rozporu s § 24 odst. 5 zákona o auditorech, který naopak počítá s oprávněním žalované provádět kontroly i poté, co auditor přestane vykonávat audit subjektů veřejného zájmu. Znemožnit žalované v takovém případě provést kontrolu by odporovalo požadavkům uplatňovaným v oblasti kontrol kvality u auditorů subjektů veřejného zájmu. Cílem kontroly kvality je nejen prevence, ale i řešení případně zjištěných nedostatků ve způsobu provádění auditorské činnosti a vnitřním systémem řízení kvality. Na základě čl. 24 a 26 nařízení č. 537/2014 je organizace, řízení a provádění kontrol kvality u auditorů provádějících povinné audity subjektů veřejného zájmu v působnosti žalované, resp. jejího kontrolního výboru. Stěžovatelkou navrhovaný postup by mohl vést k obcházení pravidel stanovených nařízením č. 537/2014 a ve svém důsledku by znamenal, že by po ukončení provádění auditů subjektů veřejného zájmu již žalovaná nemohla u auditora provést kontrolu kvality, což by bylo v rozporu s § 24 odst. 5 zákona o auditorech.

[28] Nařízením č. 537/2014 totiž vyloučilo možnost uplatňovat stávající systém zajištění kvality činností statutárních auditorů a auditorských společností, jehož organizace a řízení, stejně jako výkon kontrol kvality, byla v působnosti samosprávné profesní organizace, Komory auditorů České republiky. Žalovaná za systém kontroly kvality nesla konečnou odpovědnost a nad prováděním kontrol vykonávala dohled. Nařízením č. 537/2014 však znemožnilo delegaci úkolů souvisejících se systémem kontroly kvality u statutárních auditorů a auditorských společností provádějících povinný audit subjektů veřejného zájmu orgánem určeným k plnění funkce citovaným nařízením [důvodová zpráva k zákonu 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]. Podle

pokračování

NSS není důvod pro změnu pravomoci kontrolního orgánu ani poté, co auditor ukončí provádění auditů subjektů veřejného zájmu, pokud stále trvá fikce podle § 24 odst. 5 zákona o auditorech. Naopak je žalované třeba v souladu s tímto ustanovením zachovat lhůtu pro garanci nezávislé a objektivní kontroly i poté, co auditor ukončí audit subjektů veřejného zájmu.

[29] NSS na rozdíl od stěžovatelky neshledal, že by závěry městského soudu byly ve vzájemném rozporu. Lze shrnout, že pokud auditor v posledních třech či šesti letech prováděl audit u subjektu veřejného zájmu, uplatní se na něj fikce stanovená § 24 odst. 5 zákona o auditorech, a po stanovenou dobu se tak považuje za auditora subjektů veřejného zájmu, i když přestal audit u těchto subjektů vykonávat. Žalovaná je v tomto období oprávněna k provedení kontroly. V případě, kdy se na auditora vztahují fikce dle obou písmen § 24 odst. 5 zákona o auditorech, jako je tomu v případě stěžovatelky, je nutné přiklonit se ke lhůtě delší, tedy šestileté. Opačný výklad by umožnil, aby se auditor ukončením činnosti ve vztahu k subjektům veřejného zájmu vyhnul kontrole prováděné žalovanou. To by bylo jednak proti výslovnému znění zákona o auditorech, jednak by se jednalo i o obcházení pravidel stanovených nařízením č. 537/2014.

III. B Napadené rozhodnutí není nicotné

[30] Stěžovatelka v souvislosti s tvrzením, že žalovaná nebyla příslušná vést přestupkové řízení, namítala také nicotnost rozhodnutí žalované. Městský soud podle ní věc posoudil v rozporu s principem, že správní orgán musí být příslušný po celou dobu řízení, tedy v době spáchání přestupku i v době vydání rozhodnutí o něm. Stěžovatelka s odkazem na § 24 odst. 5 ve spojení s § 24 odst. 2, § 35 odst. 1 a § 39c odst. 4 písm. a) zákona o auditorech tvrdila, že žalovaná pozbyla svou příslušnost nejpozději ke dni 31. 12. 2023.

[31] Podle § 10 odst. 2 kontrolního řádu je kontrolovaná osoba *povinna vytvořit podmínky pro výkon kontroly, umožnit kontrolujícímu výkon jeho oprávnění stanovených tímto zákonem a poskytovat k tomu potřebnou součinnost a podat ve lhůtě určené kontrolujícím písemnou zprávu o odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou, pokud o to kontrolující požádá.*

[32] Podle § 15 odst. 1 písm. a) kontrolního řádu se právnická osoba *dopustí přestupku tím, že jako kontrolovaná osoba nesplní některou z povinností podle § 10 odst. 2.*

[33] Podle § 17 kontrolního řádu *přestupky podle § 15 projednává kontrolní orgán, který je příslušný k provedení kontroly, v souvislosti s níž byl přestupek spáchán.*

[34] Nicotné rozhodnutí je zatíženo natolik zásadní vadou, že je za rozhodnutí nelze vůbec považovat (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS). K této nejtěžší vadě správního rozhodnutí (jež se však fakticky jako individuální správní akt pouze jeví) přihlíží soud z úřední povinnosti [§ 76 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], a to i v řízení o kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta poslední s. ř. s.), neboť přezkum takového (právně neexistujícího aktu) je pojmově vyloučen (rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2016, č. j. 9 As 281/2015-57).

[35] Takovou vadou podle NSS napadené rozhodnutí netrpí. Městský soud se příslušné žalobní námitce věnoval především v bodech 71-73 svého rozsudku. Obecně dovedl, že zachování sankční pravomoci podle § 17 kontrolního řádu kontrolnímu orgánu v podobě stanovené kontrolním řádem tak, aby byl efektivně naplněn účel kontroly kvality, tedy aby byl zajištěn již jen její samotný výkon, odpovídá smyslu a účelu právní úpravy kontroly auditorské činnosti (k tomu odkázal na své rozsudky 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, které byly potvrzeny rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2023, č. j. 3 As 278/2020-32, a ze dne 11. 11. 2022, č. j. 3 As 279/2020-40).

[36] Městský soud zdůraznil nutnost zajistit efektivní výkon kontroly kontrolním orgánem. Poukázal na odlišnost vedení kontroly a přestupkového řízení. Přestupkové řízení má sice původ v události nastalé při kontrole, vůči kontrolnímu řízení však nemá akcesorický vztah. Je možné, aby přestupkové řízení probíhalo bez ohledu na osud kontroly, při níž měl být skutek, který je jeho předmětem, spáchán. Za rozhodnou označil městský soud skutečnost, že žalovaná byla příslušná k provádění kontroly v době, kdy kontrolu konala, resp. kdy došlo k přestupkovému jednání.

[37] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že systém zajištění kvality zahrnuje kontroly kvality organizované a řízené kontrolním výborem a dozorčí komisí (§ 24 odst. 2 zákona o auditorech). Dozorčí komise je kontrolním orgánem Komory (§ 35 odst. 1 zákona o auditorech). Kontrolní výbor organizuje a řídí kontroly kvality mj. u auditora provádějícího povinný audit alespoň jednoho subjektu veřejného zájmu [§ 39c odst. 4 písm. a) zákona o auditorech]. V § 24 odst. 5 zákona o auditorech jsou upraveny lhůty, po které se auditor považuje za auditora provádějícího audit subjektu veřejného zájmu (výše bod [25]).

[38] Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že od 1. 1. 2024 došlo ke změně kontrolního orgánu, jehož kontrole podléhá. Stalo se tak proto, že od účetního období, v němž stěžovatelka naposledy prováděla audit u subjektu veřejného zájmu, již uplynula doba podle § 24 odst. 5 písm. b) zákona o auditorech, během níž byla k provedení kontroly příslušná žalovaná. Jelikož byla žalovaná příslušná provést kontrolu v době, kdy ji prováděla, jak NSS vysvětlil výše v části III. A tohoto rozsudku, byla v souladu s § 17 kontrolního řádu příslušná i projednat přestupek, který s kontrolou souvisel.

[39] Stěžovatelčina poměrně chudá (byť projednatelná) kasační argumentace spočívající v odkazu na zákonná ustanovení a v tvrzení, že správní orgán musí být příslušný po celou dobu řízení, není způsobilá zpochybnit správnost ucelených závěrů městského soudu (výše body [35]-[36]). NSS tedy uzavírá, že žalovaná byla příslušná k provedení kontroly i k vedení přestupkového řízení a vydání rozhodnutí v něm. Napadená rozhodnutí proto nejsou z tohoto důvodu nezákonná ani nicotná.

III. C Skutek byl v rozhodnutí o přestupku popsán v souladu se zákonem i judikaturou

[40] Stěžovatelka dále zpochybňuje závěry městského soudu ohledně řádného vymezení skutku ve výroku rozhodnutí o přestupku. Stěžovatelka poprvé až v žalobě namítla, že pro účely kontroly zajistila přítomnost osoby oprávněné k předložení požadované dokumentace (paní M.). Městský soud tuto námitku neshledal důvodnou. Uvedl, že z popisu skutkového

pokračování

děje v protokolu o neposkytnutí součinnosti ze dne 7. 8. 2023, č. j. RVDA-931/2023, plyne, že paní M. osobou oprávněnou předložit požadovanou dokumentaci nebyla.

[41] Podle § 93 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, se ve výrokové části rozhodnutí o přestupku, kterým je obviněný uznán vinným z jeho spáchání, uvede také popis skutku s označením místa, času a způsobu jeho spáchání. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, č. 1546/2008 Sb. NSS, *„výrok rozhodnutí o jiném správním deliktu musí obsahovat popis skutku uvedením místa, času a způsobu spáchání, popřípadě i uvedením jiných skutečností, jichž je třeba k tomu, aby nemohl být zaměněn s jiným. Neuvede-li správní orgán takové náležitosti do výroku svého rozhodnutí, podstatně poruší ustanovení o řízení [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Zjistí-li soud k námitce účastníka řízení existenci této vady, správní rozhodnutí z tohoto důvodu zruší“*. K témuž závěru dospěl rozšířený senát také v usnesení ze dne 21. 2. 2017, č. j. 1 As 72/2016-48, č. 3539/2017 Sb. NSS. Relevantní nedostatek výroku rozhodnutí ve věci správního trestání podle něj zásadně představuje vadu ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., tedy podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Požadavky na skutkové věty a jejich určitost nicméně nelze klást obecně, paušálně, šablonovitě, ale vždy s přihlédnutím ke specifickým daného právního odvětví a povaze přestupku (rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 145/2019-57, bod 19).

[42] Stejně jako v trestním právu se i v oblasti správního trestání rozlišuje *skutek*, tedy to, co se ve vnějším světě objektivně stalo, a jeho slovní vyjádření, tedy *popis skutku*. Popis skutku zahrnuje popis těch jednání či skutkových okolností, které lze podřadit formálním znakům přestupku uvedeným v zákoně. Musí obsahovat skutkové okolnosti, jež jsou právně významné z hlediska naplnění jednotlivých znaků skutkové podstaty přestupku, který je předmětem řízení (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2025, č. j. 7 As 125/2024-30, bod 11).

[43] Stěžovatelka se podle žalované dopustila přestupku podle § 15 odst. 1 písm. a) kontrolního řádu tím, že porušila svou povinnost podle § 10 odst. 2 téhož zákona. Podle § 10 odst. 2 kontrolního řádu je kontrolovaná osoba povinna vytvořit podmínky pro výkon kontroly, umožnit kontrolujícímu výkon jeho oprávnění stanovených kontrolním řádem a poskytovat k tomu potřebnou součinnost.

[44] V rozhodnutí o přestupku bylo stěžovatelčino jednání popsáno takto: *„(...) dne 7. 8. 2023 v 8.47 až 9.37 hod na adrese K bílému vrchu 1717, 250 88 Čelákovice (v místě svého sídla) nezajistila přítomnost osoby oprávněné k předložení směrnic ISQC1 a ISQM1, dokumentace vnitřního kontrolního systému a spisů auditora vybraných ke kontrole (Schafer – Menk s.r.o., Isolit-Bravo, spol. s r.o. a SNEO, a.s.), tedy znemožnila zahájení tzv. kontroly na místě, když neposkytla potřebnou součinnost kontrolní skupině Rady pro veřejný dohled nad auditem a neumožnila tak kontrolujícím výkon jeho oprávnění stanovených zákonem o kontrole (...)“*.

[45] NSS, stejně jako městský soud (bod 76 napadeného rozsudku), ověřil ze správního spisu průběh skutkového děje zaznamenaného kontrolní skupinou. Z protokolu o neposkytnutí součinnosti ze dne 7. 8. 2023 plyne, že asistentka stěžovatelčina jednatele paní M. před příjezdem kontrolní skupiny jedné z kontrolerek telefonicky sdělila, že všichni

zaměstnanci stěžovatelky čerpají celozávodní dovolenou. Poté vpustila kontrolní skupinu do stěžovatelčina sídla. V rámci osobního kontaktu upřesnila, že celozávodní dovolená probíhá od 24. 7. do 11. 8. 2023. Sama přišla do práce o týden dříve, aby zajistila nezbytné administrativní úkony včetně vyřízení korespondence. Při tom také zjistila, že byl doručen dopis od žalované. Podle kontrolní skupiny se jednalo o dopis, jehož obsahem bylo vysvětlení zákonnosti kontroly kvality u stěžovatelky ze strany žalované a potvrzení termínu jejího konání. Paní M. poté poskytla kontrolní skupině k nahlédnutí kopii dopisu adresovaného žalované, v němž zástupce stěžovatelky odmítl provedení kontroly kvality pro rozpor se zákonem. Dále sdělil, že žalované nebude umožněno provést tuto kontrolu dne 7. 8. 2023 ani v jiném termínu. Proto stěžovatelka podle paní M. neočekávala dne 7. 8. 2023 zahájení kontroly. Na základě těchto zjištění kontrolní skupina opustila sídlo stěžovatelky. V protokolu je uvedeno, že kontrolní skupina neobdržela žádnou dokumentaci požadovanou ke kontrole kvality. K zahájení kontroly tak nedošlo z důvodu neposkytnutí součinnosti ze strany stěžovatelky.

[46] NSS souhlasí s městským soudem, že není logicky vysvětlitelné, z jakého důvodu by paní M. kontrolní skupině sdělovala důvody pro nemožnost zahájení kontroly namísto toho, aby předložila požadované písemnosti. Podle kasačního soudu je rozporné, že by paní M. byla zmocněna předložit dokumenty ke kontrole, kterou však podle jejího sdělení stěžovatelka neočekávala, a současně by argumentovala nepřítomností všech zaměstnanců a předkládala písemnost sdělující, že kontrola nebude umožněna. Ve správním řízení stěžovatelka obsah protokolu nezpochybňovala, ani nenamítala, že paní M. by měla oprávnění k tomu dokumentaci předložit, ačkoli předkládala podání s řadou námitek.

[47] Městský soud přílehavě upozornil na to, že obviněný z přestupku má právo zvolit si způsob obhajoby, tedy i zůstat ve správním řízení pasivní a své námitky uplatnit až v řízení před soudem. Bez ohledu na to musí správní orgány zjistit stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Není však jejich povinností domýšlet za obviněného z přestupku veškerá myslitelná tvrzení a s těmi se vypořádat. Krajský (městský) soud pak na základě žaloby přezkoumá, zda správní orgány v řízení 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 dostal své povinnosti zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, 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. Pokud by správní orgány nepostupovaly v souladu s požadavkem na zjištění stavu věci, o kterém nejsou důvodné pochybnosti, krajský soud na základě žalobních tvrzení a navrhovaných důkazů pochybnosti o skutkovém stavu sám odstraní, pokud není nutné doplnění v takovém rozsahu, že by soud nahrazoval činnost správních orgánů (usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS).

[48] NSS s ohledem na výše uvedené i na obsah správního spisu shrnuje, že popis skutku ve výroku rozhodnutí o přestupku odpovídá judikатурním požadavkům. Paní M., kterou kontrolní skupina znala z dřívějšíka, se provedení kontroly kvality snažila odvrátit

pokračování

poukazem na celozávodní dovolenou a předložením kopie dopisu zaslaného žalované. Na jednu stranu stěžovatelka tvrdí, že kontrolu neočekávala, na druhou stranu podle jejího žalobního tvrzení měla být paní M. osobou oprávněnou poskytnout žalované při kontrole součinnost. Jakkoli obecně platí, že obviněný z přestupku může být ve správním řízení pasivní a své námitky uplatnit až v žalobě, NSS ve shodě s městským soudem dospěl k závěru, že stěžovatelka svou žalobní námitku, podle níž byla paní M. oprávněnou osobou, uplatnila pouze v obecné rovině, a ani ji nepodložila žádnými důkazy. Tato argumentace tedy navíc působí nevěrohodně a není způsobila zvrátit ucelená skutková zjištění správních orgánů, jež vyústila v popis skutku v rozhodnutí o přestupku způsobem, který odpovídá zákonu i ustálené judikatuře.

III. D Absence analýzy rizik jako předpokladu zahájení kontroly

[49] Stěžovatelka dále zpochybňuje závěr městského soudu, že právní úprava výslovně nestanoví povinnost učinit analýzu rizik a na jejím základě naplánovat kontrolu.

[50] Podle NSS však městský soud ve své reakci na tuto žalobní námitku v bodech 88-89 napadeného rozsudku nevyslovil pouze tento závěr. Přisvědčil také závěrům žalované, že kontrolovaný subjekt nemůže odmítnout poskytnutí součinnosti při kontrole na základě subjektivního výkladu právních předpisů v případě, kdy se nejedná o zjevný excés správního orgánu. Obranou proti postupu kontrolního orgánu, byť by byl nezákonný, není odmítnutí potřebné součinnosti, nýbrž využití prostředků předvídaných zákonem.

[51] Městský soud dodal, že pokud by se stěžovatelka proti kontrole kvality bránila např. poukazem na neadekvátní četnost či rozsah kontrol vykonávaných u ní kontrolním orgánem, bylo by legitimní požadovat, aby kontrolní orgán vysvětlil, na základě jakých skutečností k takovým kontrolám přistupuje, a to i s odkazem na analýzu rizik, která je podle § 24 odst. 4 písm. d) zákona o auditorech pro provedení kontroly podkladem. To však podle městského soudu nebyl nynější případ. Stěžovatelka pouze obecně namítala, že analýza rizik není součástí správního spisu, resp. správních rozhodnutí, a z tohoto důvodu nebyla povinna poskytnout součinnost. Stěžovatelčin výklad podle městského soudu nemůže obstát, neboť kontrolovaná osoba má možnost bránit se proti pochybením při provádění kontroly, a to zejména námitkami podle § 13 kontrolního řádu, případně v navazujícím správním řízení. Nemůže však odmítat poskytnutí součinnosti kontrolnímu orgánu při řádně a včas ohlášené kontrole na místě, neboť by se tak stal systém kontrol zcela nefunkčním a neefektivním.

[52] Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze vyslovila nesouhlas se závěrem městského soudu o absenci povinnosti učinit analýzu rizik a uvedla, že podle § 24 odst. 4 písm. d) zákona o auditorech se provedení kontroly stanoví právě na základě analýzy rizik, která však nebyla součástí spisu a žalovaná ani nic takového netvrdila. Zahájení kontroly tak bylo svévolné.

[53] Kasační námitky jsou projednatelné, pokud kvalifikovaně zpochybňují rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatel je povinen v kasační stížnosti vymezit rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí a musí konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského soudu, a z kterých konkrétních důvodů považuje závěry soudu

za nezákonné (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2023, č. j. 8 Azs 299/2020-41, bod 10). Stěžovatelčina kasační argumentace týkající se absence analýzy rizik nereaguje na výše shrnuté odůvodnění městského soudu, a je tak podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, či ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

III. E Nenařízení ústního jednání v odvolacím řízení

[54] Stěžovatelka také nesouhlasí s tím, jak městský soud vypořádal její žalobní námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. V žalobě stěžovatelka tvrdila, že se žalovaná nevypořádala s jejími odvolacími námitkami v doplnění odvolání ze dne 5. 12. 2023 a nenařídila ústní jednání, které bylo nezbytné pro řádné zjištění skutkového stavu. Poukázala rovněž na nesprávnost závěru ohledně tvrzení o zdravotním stavu jejího jednatele. Kontrolní výbor podle stěžovatelky rezignoval na zjištění skutkového stavu, neboť si nevyžádal zdravotní dokumentaci, ani stěžovatelce neumožnil vysvětlit důvody a okolnosti jejího jednání. V důsledku nenařízení ústního jednání je rozhodnutí o přestupku nezákonné. Žalovaná se v napadeném rozhodnutí se související odvolací námitkou nevypořádala.

[55] Městský soud v bodech 93-95 a především v bodech 97-101 napadeného rozsudku přisvědčil žalované. Ta sice nezpochybnila zdravotní problémy stěžovatelčina jednatele, relativizovala však jejich význam pro nemožnost provést kontrolu. Upozornila na to, že jednatel nebyl ani v pracovní neschopnosti. Nadto šlo o nerozhodnou okolnost, neboť v době kontroly probíhala u stěžovatelky celozávodní dovolená. To však žalovaná vzhledem k okolnostem nepovažovala za důvod, pro který by bylo možné přesunout termín kontroly na místě, a tedy nehodnotit nastalou situaci jako neposkytnutí součinnosti ke kontrole. Stěžovatelka totiž kontrolnímu orgánu tuto skutečnost včas neoznámila. Žalovaná přiměřeně odkázala na požadavky kladené na řádnou omluvu z ústního jednání u správního orgánu.

[56] Městský soud dodal, že celozávodní dovolená je bezpochyby plánovanou skutečností, o níž stěžovatelka věděla, že nastane, a nebude možné kontrolu provést. Nadto měla stěžovatelka možnost po první omluvě ze zahájení kontroly na místě z června 2023 navrhnout dva termíny uskutečnění kontroly, čehož nevyužila, a žalovaná proto další termín kontroly na místě stanovila bez součinnosti s ní. Městský soud rovněž uvedl, že na postupu, kdy dané jednání bylo zohledněno při hodnocení přitěžujících okolností, neshledává nic nepřípustného, neboť svědčí o ztěžování postupu v řízení a o cílené snaze neumožnit provedení kontroly.

[57] Městský soud v bodech 97-99 svého rozsudku přisvědčil stěžovatelce v tom, že se žalovaná výslovně nevyjádřila k otázce nařízení ústního jednání. Dospěl však k závěru, že žalovaná reagovala na podstatu odvolací námitky. Jelikož byly stěžejní okolnosti podle žalované obsaženy v písemných vyjádřeních, neshledala výslech auditora jako nezbytný. Zdravotní obtíže stěžovatelčina jednatele datované do měsíců května a června 2023 nebyly pro věc podstatné, neboť skutek se stal až dne 7. 8. 2023. Nadto stěžovatelka na dobu plánované kontroly vyhlásila celozávodní dovolenou, která nebyla kontrolnímu orgánu předem avizována a sama o sobě znemožnila provedení kontroly. Podle městského

pokračování

soudu z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne závěr o nadbytečnosti konání ústního jednání, neboť žalovaná neshledala důvod provést důkazy navržené stěžovatelkou. Správní orgán sám rozhodne, zda důkazy navržené účastníkem řízení provede či nikoli; jejich neprovedení je však třeba odůvodnit. Žalovaná však této povinnosti dostála.

[58] S ohledem na výše popsany způsob vypořádání žalobní námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neshledal NSS důvodnou kasační argumentaci, podle níž městský soud tuto námitku řádně neposoudil. Smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené. Proto v případě, kdy se městský soud ztotožnil s rozhodnutím žalované, mohl odkázat na její odůvodnění se souhlasnou poznámkou (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Podle kasačního soudu bylo nezbytné, aby městský soud vycházel z napadeného rozhodnutí, neboť posuzoval, zda žalovaná své rozhodnutí dostatečně odůvodnila. Reakce městského soudu na stěžovatelčinu námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalované byla podle NSS adekvátní.

[59] Stěžovatelka také namítla, že se městský soud se závěry žalované nesprávně ztotožnil. Konkrétně však nepopsala, v čem tato nesprávnost má spočívat. Poukázala pouze na to, že se jednalo o skutečnosti týkající se zdravotní indispozice jejího jednatele, okolností ohledně nařízení celozávodní dovolené a vysvětlení důvodů jejího jednání, které bylo následně nesprávně hodnoceno. Jak již NSS vysvětlil (výše bod [53]), kasační námitky mají kvalifikovaně zpochybňovat rozhodnutí krajského soudu. Stěžovatelka se však v této části argumentace omezila na pouhý nesouhlas se závěry městského soudu, aniž vysvětlila, v čem jeho pochybení spočívá. V této části tedy stěžovatelčina kasační argumentace také nereaguje na odůvodnění napadeného rozsudku, a je tak ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

IV. Závěr a náklady řízení

[60] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[61] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalované nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. března 2026

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu