

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR (<i>Jiří Mikyňa</i>).....	2
Změny v českém účetním standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 – – Odpisování dlouhodobého majetku (<i>Lenka Růčková</i>).....	2
Slib auditorů konaný dne 19. října 2011 (<i>Libuše Šnajdrová</i>).....	3
Nabídka vzdělávacích akcí na 1. pol. 2012 (<i>Monika Kryštofková</i>).....	3
Poznatzky z Kárné komise (<i>Jiří Vrba</i>).....	4
Změna adresy RVDA.....	6
<i>Rozhovor s Janem Málkem, ředitelem odboru kontroly MF ČR</i> Ministerstvo financí pohledem auditora.....	7

TÉMA ČÍSLA – HOSPODÁŘSKÁ KRIMINALITA

Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů (<i>Jan Mikeš</i>).....	10
Účetnictví jako důkazní prostředek (<i>Miroslav Špecián</i>).....	14
Vybraná procesní práva a povinnosti auditora (<i>Jan Molín</i>).....	19
Novela zákona o znalcích – porovnání právní úpravy ČR versus SR (<i>Matěj Maršala</i>).....	24
<i>Rozhovor se Zacharym Rosenem, prezidentem české pobočky Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů</i> Forenzní služby v ČR.....	27

NA POMOC AUDITORŮM

Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (<i>Hana Březinová</i>).....	30
------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

K DISKUZI

Účetní závěrka, prohlášení vedení a smlouva o provedení auditu – podepisování (<i>Petr Ivanco, Tomáš Kučírek</i>).....	32
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

RECENZE	34
----------------------	----

LIDÉ A FIRMY	35
---------------------------	----



e-příloha Auditor 9/2011

OBSAH

- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **2.12. 2011**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **2.12. 2011**

Výbor pro účetní výkaznictví aneb co je nového v českém účetnictví



Irena Liškařová

Výbor pro účetní výkaznictví má dva podvýbory: podvýbor pro IFRS a podvýbor pro finanční instituce. Na svých pravidelných měsíčních jednáních, kterých se účastní i zástupci ministerstva financí, se výbor zabýval především účetními dotazy ze strany auditorů, připomínkovaním nových interpretací Národní účetní rady a novel zákona a vyhlášek o účetnictví.

Snahou výboru je reagovat na problémy účetnictví z praxe a doplnit stávající legislativu o tato řešení. Jedním z příkladů je poslední úprava vyhlášky o účetnictví pro podnikatele, kde se upravují odpisy goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Touto úpravou se umožnilo podnikatelům odepisovat tyto položky po dobu ekonomické životnosti a nově existuje i možnost odepsání těchto položek v případě jejich znehodnocení či nerealizovatelnosti. Další změna, která byla vyvolána požadavky z praxe, je rozšíření možnosti vykazování dle IFRS a sestavování účetní závěrky dle IFRS namísto českých účetních standardů pro společnosti, které jsou součástí konsolidačního celku, kde mateřská společnost sestavuje závěrku dle IFRS.

Některé otázky a úkoly k řešení nám přinesla finanční krize. Řešili jsme soulad českého účetního výkaznictví a auditorských standardů v oblasti nepřetržitého trvání účetní jednotky (ISA 570). Výsledkem těchto

jednání byla úprava vyhlášky pro podnikatele, kde příloha k účetní závěrce musí popisovat nepřetržitě trvání účetní jednotky, pokud existuje určitá nejistota. Auditor pak v těchto případech může vydat výrok s upozorněním na skutečnosti uvedené v příloze účetní závěrky. Současným úkolem je doplnění zatím nikde neřešeného účetnictví při insolvenční, kde spolupracujeme s odborníkem na insolvenční řízení z právnické fakulty UK.

Prolínání interpretací Národní účetní rady a změn v legislativě se projevilo například u interpretace I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace, která vedla k úpravě účetního standardu č. 17 tak, aby došlo k jednotnému účetnímu přístupu. To, že problematika dotací je stále nejasná, vyústilo v novou interpretaci publikovanou v říjnu, která se zabývá dotacemi přijatými v cizí měně.

Na závěr bych ráda zmínila připravovanou novelu vyhlášky o účetnictví, která je vyvolána převážně změnou zákona o přeměnách. Za zmínku ale stojí připomenout změnu, která bude v českém účetnictví průlomová a bude platit od roku 2013. Jedná se o změny účetních metod a opravy chyb minulých období, které se budou účtovat do vlastního kapitálu oproti stávající úpravě, podle níž se účtují do výsledku hospodaření běžného roku. Nová vyhláška by měla vyjít do konce roku.

Irena Liškařová

členka Výkonného výboru
a předsedkyně Výboru
pro účetní výkaznictví KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo dne 7. listopadu, zabýval jak běžnou agendou, tak i aktuálními otázkami, jako jsou návrhy v oblasti novelizace 4. a 7. směrnice Evropské komise týkající se mimo jiné i úprav limitů pro povinné auditu.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro správu profese na pokračování dočasněho zákazu výkonu auditorské činnosti auditora na vlastní žádost,
- zproštění mlčenlivosti jednatele auditorské společnosti v souvislosti se žádostí Policie ČR,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- rozpočet na rok 2012 a výhled plnění rozpočtu na rok 2011,

jež jsou v samostatné příloze aktuálního čísla časopisu Auditor,

- termín a místo předvánočního setkání členů Výkonného výboru, Dozorčí komise, Kárné komise, výborů KA ČR, redakční rady a pracovníků úřadu Komory.

Výkonný výbor dále projednal:

- první návrhy podkladů týkající se strategie KA ČR,
- plán aktivit v rámci česko-švýcarského projektu v roce 2012,
- návrh na jednání s MŠMT ohledně auditu prostředků z veřejných fondů,
- návrh směrnice novelizující 4. a 7. směrnici EK

a vzal na vědomí:

- informaci o slibu nových auditorů, který se konal dne 19. října 2011,

- zprávy z Výboru pro metodiku auditu,
- informace z oblasti IT týkající se implementace DMS (Document Management System),
- nabídku vzdělávacích akcí pořádaných KA ČR na první pololetí roku 2012,
- aktuální informace o postupu příprav pro konání sněmu a setkání Visegrádské čtyřky (V4) v roce 2012,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- informaci ze zasedání Národní účetní rady,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, RR a komisí,
- legislativní monitoring.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Změny v českém účetním standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku

Ve Finančním zpravodaji č. 5/2011 rozeslaném 30. října 2011 byla zveřejněna změna Českého účetního standardu pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, jehož vydání bylo oznámeno ve Finančním zpravodaji č. 3/2011 rozeslaném

30. března 2011 a který nově upravuje zejména následující oblasti:

- doplnění definice transferového podílu a postupu účtování v případě jeho použití při pořízení dlouhodobého majetku,
- volbu a změnu způsobu odepisování,
- základním způsobem odepisování se stává rovnoměrný, výkonový a komponentní způsob odepisování,
- zjednodušený způsob odepisování lze použít již pouze v účetním období roku 2011 a 2012,
- stanoví postup úpravy změny způsobu odepisování u již odepisovaného majetku s přihlédnutím ke zbývajícím době používání,
- doplnění přechodných ustanovení do předmětu standardu s ohledem na odklon od zjednodušeného způsobu odepisování,

- změna přílohy č. 1, která obsahuje Kategorizaci dlouhodobého majetku a zařazení do účetních odpisových skupin vycházející z Klasifikace produkce „CZ-CPA“ a Klasifikace stavebních děl „CZ-CC“.

Tento český účetní standard ve znění výše uvedených změn použijí některé vybrané účetní jednotky poprvé při sestavování účetní závěrky k 31. prosinci 2011.

Zpravodaj je dostupný na internetových stránkách Ministerstva financí www.mfcr.cz

Lenka Růckerová
metodické oddělení KA ČR





Slib auditorů konaný dne 19. října 2011

Dne 19. října 2011 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a příslušných vnitřních předpisů Komory bylo podmínkou zápisu do seznamu auditorů složit deset písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditori přišli složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Petra Šobotníka tak, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se dále za Komoru auditorů ČR zúčastnil člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro správu profese Pavel Kulhavý, člen Výkonného výboru a předseda Výboru pro auditorské zkoušky Zdeněk Grygar a ředitel úřadu Komory auditorů ČR Jiří Mikyna.

Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění

skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditori příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

Všichni přítomní zástupci Komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese, poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkouškového systému, tak i praxe asistentů auditora. Jejich osobních názorů si vedení Komory velice váží a bude jich využívat při organizování další činnosti Komory, při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přežeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Noví auditori, kteří složili slib dne 19. října 2011

Příjmení a jméno	Č. opr.	Zaměstnavatel
Ing. URBANOVÁ Markéta	2217	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. NĚMCOVÁ Pavlína	2218	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. KUDLÍK Pavel	2219	MAB audit, s.r.o.
Ing. KARPAŠ Jan	2220	A.A.T. spol. s r.o.
Ing. NADEMLEJNSKÁ Šárka	2221	Daně a audit, s.r.o.
Ing. ZIGÁČEK Miroslav	2222	Deloitte Audit s.r.o.
Ing. ŠEDIVÁ KREJČÍ Dana	2223	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Ing. HŮLOVÁ Martina	2224	Fučík & partneři, s.r.o.
Ing. KELLNER Jan, Ph.D.	2225	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. GARBIAROVÁ Marianna	2226	RSM TACOMA Auditing s.r.o.
Ing. MURIN Miroslav	2227	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. SIKORA Michal	2228	Moores Rowland Audit s.r.o.
Ing. LUKAŠÍKOVÁ Hana	2229	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
Ing. LETENSKÁ Pavla	2230	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. MACHÁČ Jan	2231	BDO Audit s.r.o.

VZDĚLÁVÁNÍ

Nabídka vzdělávacích akcí na první pololetí roku 2012

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je samostatná příloha s nabídkou vzdělávacích akcí na 1. pololetí 2012.

Jak jsme avizovali, do nabídky budou opět zařazeny semináře ke dvěma novelizovaným příručkám IFAC, a to k uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků a k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe. Nově bude v rámci prioritního tématu školená také Zpráva auditora. Všechny tyto semináře budou opět realizovány a financovány v rámci projektu „Technická asistence v oblasti finančního výkaznictví“ programu česko-švýcarské spolupráce. Účast na těchto seminářích bude bezplatná a bude započtena do plnění povinného rozsahu prioritního tématu. V této souvislosti připomínáme, že Výkonný výbor vyhlásil pro rok 2011 prioritní vzdělávací téma Klarifikované ISA a související témata v rozsahu 14 hodin s termínem splnění do 31. prosince 2012.

Opět upozorňujeme, že vzhledem k administrativní náročnosti a podmínkám projektu budou termíny a ostatní organizační pokyny k těmto seminářům zveřejněny dodatečně (předpokládáme v průběhu prosince). Sledujte proto v případě zájmu aktuální informace průběžně zveřejňované na internetových stránkách KA ČR v aktualitách.

Současně bychom se touto cestou chtěli omluvit za případné komplikace a zhoršenou komunikaci s externí firmou zajišťující organizaci výše uvedených seminářů v druhé polovině letošního roku. Vzhledem k tomu, že je KA ČR jedním z příjemců dotace, nemůže být dle podmínek projektu současně i organizátorem akcí, aby tak nedocházelo ke střetu zájmů.

Na základě Vašich podnětů a upozornění řešíme vzniklé problémy s poskytovatelem dotace a budeme se snažit, aby se v budoucnu podobné komplikace neopakovaly. Děkujeme proto za Vaši trpělivost a pochopení a věříme, že na druhou stranu uvítáte možnost

účastnit se těchto seminářů zdarma a oceníte vysokou profesionalitu a odbornost lektorského týmu z řad spolupracovníků komory.

V současné době klade Výkonný výbor velký důraz na školení mezinárodních účetních standardů. Na začátek roku jsme proto připravili dvoudenní seminář s přehledem jednotlivých standardů a příklady jejich aplikace v praxi, na který volně naváže jednodenní seminář zaměřený na finanční nástroje. S ohledem na zvýšení zájmu o tuto problematiku ze strany auditorů nabízíme oba semináře za zvýhodněnou cenu.

Cenově zvýhodněné (v souladu se závěry a usnesením loňského sněmu) je také diskusní odpoledne s prezidentem komory Petrem Šobotníkem zaměřené na aktuální dění v auditorské profesi nejen z pohledu specifik a praktických problémů v tuzemsku, ale i v kontextu evropském a jeho očekávaných dopadů.

Vzhledem ke změnám, které nás v příštím roce čekají, najdete v naší nabídce semináře zaměřené na aktuální daňovou (DPH, DPP), účetní a právní problematiku (přeměny obchodních společností, insolvenční zákon). Semináře jsme připravili ve spolupráci s odbornými výbory KA ČR a osvědčenými lektory.

Kromě prezenčních seminářů bude nejpozději začátkem příštího roku spuštěn novelizovaný e-learningový kurz Spis auditora – vybrané poznatky z dohledu a zcela nový kurz, který mapuje hlavní rozdíly mezi IFRS a ČÚS.

Kompletní nabídku vzdělávacích akcí, vč. e-learningových kurzů najdete také na internetových stránkách KA ČR, jejichž prostřednictvím je možné se na vybrané semináře on-line přihlásit.

Rádi bychom poděkovali všem, kteří navštěvují akce organizované Institutem vzdělávání za přízeň, a doufáme, že i nabídka připravená na 1. pololetí 2012 bude zajímavá a lákavá.

Monika Kryštková
Institut vzdělávání KA ČR

Poznatky z kárné komise

Tento příspěvek volně navazuje na obsah článku Radomíra Stružinského, místopředsedy kárné komise, s názvem: „Kárná komise po době hájení“ publikovaného v časopise Auditor č. 5/2011. S odstupem půl roku po zveřejnění tohoto příspěvku musím konstatovat, že „porce rad kárně obviněným auditorům“..., se zřejmě nedostala do povědomí těch, kterých se to týká, proto se k těmto problémům krátce vrátím, aby se některých chyb vyvarovali zejména ti kolegové, kteří se případně s kárnou komisí (KK) mohou v budoucnosti potkat.

Byl bych rád, kdyby těchto vzájemných setkání bylo co nejméně – avíza od dozorčí komise a již rozpracované případy v řešení kárné komise signalizují, že máme náplň činnosti nejméně na půl roku dopředu.

Celý řetěz budoucích problémů vzniká již nepochopením práv a povinností auditora při výkonu kontroly kvality. Zde je třeba připomenout platný Dozorčí řád (dále DR). Vyhýbání se kontrole z nejrůznějších důvodů již několikrát skončilo před kárnou komisí s nepříjemným závěrem, tj. udělením kárného opatření s tím, že kontrola se stejně nakonec musela vykonat. V tomto procesním vnitřním předpise komory jsou podrobně rozvedeny všechny povinné úkony jak na straně kontrolních pracovníků, tak i auditora. Málo auditorů si např. uvědomuje, že vyčerpáním marné lhůty pro námitky k závěrům zprávy o kontrole, kterou auditor podepisuje, se vzdává procesní možnosti tyto námitky dodatečně uplatnit (viz § 13 a 14 DR). Co tedy zbývá kárné komisí, která po zahájení kárného řízení obdrží kompletní dokumentaci, kde auditor neuplatnil žádné námitky? Toto je zahájeno dnem, kdy je doručen kárné komisí návrh dozorčí komise na kárné řízení. V souladu

s kárným řádem nemusí být nařízeno jednání za účasti kárně obviněného auditora. Přesto kárná komise zpravidla vyvolá ústní jednání v jeho přítomnosti. Součástí pozvánky na ústní jednání je i možnost písemného vyjádření kárně obviněného auditora. Tyto námitky, včetně příp. ústního vyjádření auditora při jednání kárné komise, jsou brány v úvahu jen tehdy, když jde o nové podněty či poznatky, které dosud v kárném řízení nebyly prezentovány. Kárná komise zjišťuje skutečný stav věci co nejúplněji a vychází z něj při rozhodování. Objasňuje se stejnou pečlivostí okolnosti svědčící proti kárně obviněnému i okolnosti svědčící v jeho prospěch a provádí v tomto směru důkazy i bez návrhu (viz § 7, odst. 2 KŘ). Pokud by vše takto probíhalo, nebylo by zřejmě nutné výše uvedené kárné řízení komentovat. Většina kárně obviněných auditorů se na jednání kárné komise sice řádně dostaví, aniž by však cokoliv k jeho průběhu uvedli. Co následuje poté, asi není třeba blíže komentovat.

Mnoho dalších případů kárného řízení je neplnění KPV, kde kárná komise obdrží vnitřní podnět od úřadu KA ČR a je zahájeno kárné řízení až po vyčerpání veškerých prostředků, kdy se snažíme vyzvat příslušného auditora, aby tuto skutečnost vysvětlil, příp. dodatečně doložil. Momentálně aktuální situaci „z této kuchyně kárné komise“ lze přiblížit ve vztahu k neplnění prioritního tématu „nový zákon o auditorech“, které bylo vyhlášeno pro rok 2010. Dopisem kárné komise z 9. května 2011 bylo celkem 114 auditorů vyzváno, aby doložili nebo alespoň využili možnosti následného splnění tohoto prioritního tématu formou e-learningového kurzu, který byl pro tento účel zpracován. Protože od nejméně třetiny jsme ani po půlroční odmlce neobdrželi žádnou reakci, bylo

rozhodnutím KK ze 7. listopadu 2011 zahájeno kárné řízení vůči 30 auditorům s tím, že již nebude nařízeno ústní jednání a při příštím jednání KK bude rozhodnuto o výši peněžní pokuty. Další zahájení kárných řízení bude následovat, neboť jde o kombinaci neplnění jak prioritního tématu, tak neplnění KPV za poslední čtyři roky, aniž by existovala u těchto vybraných auditorů jakákoliv snaha si tento výpadek odpovídajícím způsobem doplnit.

Nahlédnutím do zveřejněných účetních závěrek a výročních zpráv za rok 2010 lze zjistit, že řada auditorů dosud nevzala na vědomí nové aplikační doložky schválené sněmem KA ČR 22. listopadu 2010 a stále ověřují např. zprávu o vztazích mezi propojenými osobami jako prověrku dle ISRE 2400, o nové formulaci výroku auditora k účetní závěrce ani nemluvě. Je tedy zřejmé, že „opisují“ tyto výstupy rok od roku stejně, aniž by sledovali vývoj poslední verze klarifikovaných ISA

a v této souvislosti i vydaných tří aplikačních doložek (k ISA 700, 710, 720), včetně nové auditorské směrnice č. 56 – Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. Jak asi budeme nuceni reagovat na tyto nálezy, které následně dozorčí komise při kontrolách kvality u těchto auditorů zjistí? Není třeba připomínat, že tyto předpisy všichni auditori obdrželi v písemné podobě.

Jen krátce je nutno uvést, že administrativní náklady na tato kárná řízení jsou značné, což vyplývá z nastavených procesních pravidel správního řádu. Paušální částka ve výši 1000 Kč stanovená zákonem je naprosto symbolická. Za zvážení stojí začít uplatňovat dosud mrtvé ustanovení Kárného řádu, které umožňuje kromě nákladů řízení uložit účastníkovi i povinnost nahradit náklady řízení, které Komoře vznikly porušením jeho povinností (viz § 18, odst. 8 KŘ).

Jakékoliv odvolání proti rozhodnutí kárné komise již řeší Rada pro veřejný dohled nad auditem

(RVDA), což si řada auditorů rovněž dosud neuvědomila.

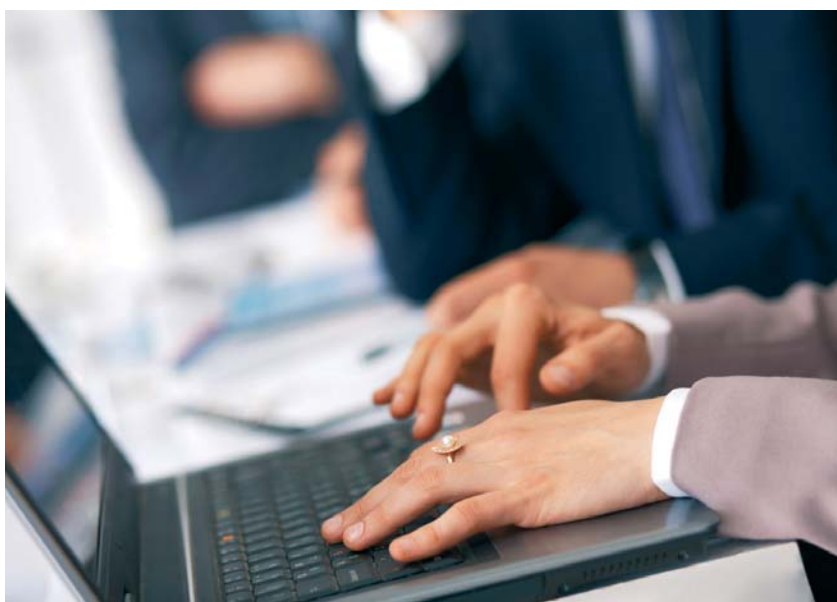
Všechny druhy kárných opatření, jak jsou rozvedeny v § 25 odst. 1 a) – e) zákona o auditorech, již byla kárná komise nucena uplatnit. Smutnou statistiku doplňuje skutečnost, že u dvou auditorů bylo pravomocně rozhodnuto o trvalém zákazu činnosti, dalších několik auditorů, ale i auditorek čeká, až jim uplyne dočasný zákaz činnosti, který byl v uvedených případech omezen na jeden rok. U některých se však zřejmě výchovný titul takového opatření minul účelem, protože máme konkrétní podněty o tom, že přesto, že mají uloženo kárné opatření „dočasného zákazu činnosti“, provozují auditorskou činnost nadále. Jak naložit s těmito auditory?

Možná neuškodí si § 25 zákona bedlivě prostudovat, neboť často si kárně obviněný auditor neuvědomí, že při opakovaném zjištění nedostatku ve spise, či jiných povinnostech, které mu ukládá zákon, může být částka



pokuty i v řádech statisíců, což mohou někteří auditoři, u nichž je toto rozhodnutí v plné moci, potvrdit. Neradi bychom rozšiřovali řady těch, kteří byli citováni v předchozím odstavci. Rozhodnutí o dočasném nebo trvalém zákazu činnosti zvažujeme až jako poslední možnost, kdy je zřejmé, že se dosavadní kárné opatření neosvědčilo, v jedné rovině s pokračujícími či opakovanými závažnými nedostatky porušení povinností podle zákona o auditorech (zpravidla ani není zaplácena peněžní pokuta dle dřívějšího uděleného kárného opatření). Komora v současné době vymáhá právní cestou pravomocně udělené pokuty z let 2009 – 2010 v nemalé výši.

Méně známým ustanovením mezi auditorskou obcí je aplikace § 25, odst. 3 zákona o auditorech, kde je možné při uložení pokuty za jednání, které bylo učiněno jménem auditorské společnosti nebo v souvislosti s jeho činností, současně uložit kárné opatření i auditorské společnosti. Tímto se současně i auditorská společnost stává účastníkem řízení. Vyhnout se kárnému postihu je v tom případě možné jen tehdy, prokáže-li auditorská společnost, že nemohla ani při vynaložení veškeré péče zabránit statutárnímu auditorovi v jednání porušení povinnosti stanovené tímto zákonem. Jak unese toto důkazní břemeno auditorská společnost s jedním statutárním auditorem a jednatelem v jedné



osobě, není asi třeba blíže rozebírat. Jsme si pochopitelně vědomi velmi tvrdého znění zákona v tomto posledně citovaném případě. Naše přesvědčení sice vychází z úvahy, že to tak zákonodárce ani nemyslel, nicméně je to platné ustanovení a zákon je nutno dodržovat. Zde tedy dochází k udělení dalšího kárného opatření, ačkoliv by se mohlo na první pohled zdát, že je auditor jako fyzická osoba a současně stejný auditor jako statutární orgán (jednatel) postížen za stejný skutek dvakrát, což obecný pohled na náš právní řád vylučuje.

Co uvést na závěr? Do data 7. listopadu 2011 bylo v tomto roce uloženo celkem 38 pravomocných kárných opatření (z toho 10

auditorským společnostem). Je to moc nebo málo? Na tuto otázku at si odpoví každý sám.

Úplně na závěr, stačí jen popřát všem auditorům, abychom se při řízení před kárnou komisí nikdy nesetkali. Možná jako prevence poslouží si znovu důkladně přečíst Dozorčí řád, Kárný řád a pochopitelně vybraná ustanovení zákona o auditorech č. 93/2009 Sb., který nabyl účinnosti 14. dubna 2009.

Jsem osobně přesvědčen, že se významné části auditorské obce výše uvedené řádky netýkají, proto se jim za tyto nepříjemné poznatky omlouvám.

Jiří Vrba
předseda kárné komise
Komory auditorů ČR

Změna adresy Rady pro veřejný dohled nad auditem

Rada pro veřejný dohled nad auditem bude od 2. ledna 2012 sídlit na adrese Rašínovo nábřeží 390/42, 128 00 Praha 2. V souvislosti se stěhováním bude provoz Rady ve dnech 27. - 30. prosince 2011 přerušen.

Rozhovor s Janem Málkem, ředitelem odboru kontroly Ministerstva financí ČR

Ministerstvo financí pohledem auditora

Odbor kontroly ministerstva zabezpečuje poměrně širokou škálu činností zaměřených na oblast finanční kontroly, přezkoumání hospodaření, legislativy a metodiky. Jaké úkoly spojené s jejich plněním vás v nejbližší době čekají?

Z uvedeného výčtu působnosti odboru Kontrola MF ČR je vidět, že odbor řeší celou řadu konkrétních úkolů. Před dokončením je např. „Manuál k jednotnému postupu při hodnocení kvality auditní a jiné poradenské nebo ujišťovací činnosti“ zajišťované útvaru interního auditu v orgánech a organizacích veřejné správy. Průběžně se upravují manuály v oblasti strukturálních fondů. Zcela nově se řeší problematika Fondu Solidarity, kde byl zpracován manuál a pracuje se na interních postupech ministerstva. Od příštího roku nás čeká zcela ojedinělá a rozsáhlá kontrola prostředků čerpaných na povodně v roce 2010.

Za stěžejní ale považuji zajištění legislativního procesu novely zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole („zákon“). Návrhem otvíráme prostor pro vytvoření auditu ve veřejné správě. Tímto krokem dojde ke sjednocení právního prostředí pro kontrolu národních finančních prostředků a prostředků ze zahraničí. Zároveň se přibližíme k vytvoření dvoustupňového systému finanční kontroly ve veřejné správě České republiky, kde v první rovině bude řídicí kontrola v odpovědnosti řídicích pracovníků a nad ní bude „bdít“ audit ve veřejné správě. Bezprostředně s novelou souvisí i nově zpracovávaná prováděcí vyhláška k tomuto zákonu.

Další úkoly úzce navazují na výsledky legislativního procesu. V případě schválení nové právní úpravy bude nezbytné zpracovat nebo alespoň významně upravit metodické pokyny pro oblast finanční kontroly, které vydává MF ČR, a zajistit proškolení zaměstnanců vykonávajících finanční kontrolu.

Významný je i úkol v oblasti vzdělávání, a to příprava kvalifikačního standardu pro interní audit ve veřejné správě.

V souvislosti s usnesením vlády č. 1/2011, kterým byla přijata Strategie vlády v boji proti korupci na období let 2010 až 2012, a s usnesením vlády č. 65/2011, kterým byla tato Strategie upravena, je nutné novelizovat zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole tak, aby byly posíleny nástroje pro odhalování indikátorů korupce, podvodů, zneužívání aktiv státu a Evropské unie. Jak to v současné době vypadá s novelizací tohoto zákona?

Návrh novely zákona o finanční kontrole byl předložen 30. června 2011 vládě a Legislativní radě



Ing. Jan Málek je od roku 2004 náměstkem ministra financí a od roku 2011 je ředitelem odboru kontroly Ministerstva financí ČR. Předtím působil několik let na Ministerstvu zemědělství ČR jako poradce ministra zemědělství, tajemník kolegia ministra zemědělství a také jako tajemník sboru poradců ministra zemědělství. V roce 2001 byl poradcem předsedy Senátu Parlamentu ČR.

vlády k projednání. Na základě stanoviska komisí a Legislativní rady vlády jsme návrh upravili, dopracovali a znovu předložili k projednání. Odhaduji, že počátkem prosince budeme vědět o osudu novely tohoto zákona více.

Odbor kontroly MF ČR vykonává dozor nad přezkoumáním, které bylo provedeno krajskými úřady nebo Magistrátem hl. m. Prahy v přenesené působnosti, anebo auditorem. Vidíte nějaké významné rozdíly v jejich přístupu k provádění přezkoumání hospodaření a v čem zejména spočívají?

Samo přezkoumávání hospodaření je svébytnou a auditu se blížící kontrolní činností, kterou sledujeme zákonnost procesů u územních samosprávných celků. Protože přezkoumání hospodaření je z velké části zajištěno v přenesené působnosti krajskými úřady nebo Magistrátem hlavního města Prahy (MHMP), anebo auditory/auditorskými společnostmi, je dozorová činnost MF ČR nezbytná.

Dozor nad přezkoumáním je tedy zcela specifickou následnou kontrolní činností, kterou lze realizovat až nad ukončeným přezkoumáním hospodaření. V podstatě sledujeme zanechanou auditní stopu a posuzujeme výsledek práce kontrolorů a/nebo auditorů se skutečností. Předmětem dozorové činnosti není hospodaření obcí, ale naplňování kritérií podle zákona č. 420/2004 Sb., přezkoumávanými subjekty. Pouze prostřednictvím dozorové činnosti je možné posoudit věcnou správnost uskutečněných přezkoumání obcí, městských částí a dobrovolných svazků obcí. Vycházíme ze zásady, že není podstatné, kdo přezkoumání vykoná, ale jak a v jaké kvalitě bylo zajištěno.

Určité rozdíly ve vykonaném přezkoumání mezi jednotlivými krajskými úřady a mezi krajskými úřady a auditory/auditorskými společnostmi jsou, ale

v žádném případě bych výsledky dozorů nepřeceňoval. Vzorek je poměrně úzký. Spíše nás zajímají trendy, a ty jsou jednoznačně pozitivní. Výsledky dozorů slouží pro metodické usměrňování na úrovni krajů a MHMP a pro jednání s Komorou auditorů ČR s cílem postupně sjednotit přístup k přezkoumání a nikoliv pro hodnocení subjektů, které jej zajišťovaly.

Jaké jsou zkušenosti odboru kontroly MF ČR s kvalitou práce externích auditorů nebo auditorských firem a jaká jsou nejčastější zjištění z provedených dozorů?

V období od 1. července 2010 do 30. června 2011 bylo vykonáno 59 dozorů v různých typech a velikostech měst a obcí. Kontrolována byla přezkoumání realizovaná v letech 2007 až 2009. Z tohoto počtu bylo ve 40 případech nalezeno pochybení. Za poměrně závažné považují, že u několika obcí nebylo přezkoumání hospodaření smluvně zabezpečeno ve smyslu zákona č. 420/2004 Sb. — smlouvy neobsahovaly vymezení předmětu přezkoumávání hospodaření a jeho hlediska podle § 2 a § 3 zákona. Pětina zpráv o výsledku přezkoumání hospodaření neobsahovala náležitosti stanovené § 10 zákona č. 420/2004 Sb. Přezkoumání hospodaření nebylo často vykonáváno zcela v souladu se zákonem č. 420/2004 Sb., především v oblasti posouzení plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací týkajících se rozpočtových prostředků.

Jednotlivá zjištění je možné rozdělit do tří základních skupin, a to: nedostatky ve smlouvách, ve zprávách o výsledku přezkoumání hospodaření a nedostatky týkající se „kontroly“ rozpočtu. Co byste v souvislosti s těmito nedostatky externím auditorům doporučili?

Větší pozornost by měla být věnována smluvní dokumentaci a veškerým potřebným náležitostem. Smlouvy by měly obsahovat vymezení předmětu přezkoumání a hlediska, dále pak způsob, místo a čas výkonu přezkoumávání. Auditori, ale i zástupci obcí a měst mohou využít příkladu vzorové smlouvy, který byl v minulosti publikován a bude opětovně publikován i letos na podzim.

Je nezbytné, aby zprávy o výsledku přezkoumávání hospodaření obsahovaly veškeré náležitosti ve smyslu ustanovení § 10 zákona o přezkoumávání hospodaření. Ve zprávách musí být uveden vždy popis zjištěných chyb a nedostatků, a to i z dílčích přezkoumání, včetně uvedení povinností stanovených zvláštními právními předpisy. Dále pak označení dokladů a jiných materiálů, ze kterých zjištění vychází. Závěr zprávy musí obsahovat vyjádření ve smyslu ustanovení §10 odst. 3 zákona č. 420/2004 Sb. o přezkoumávání. Zjištěné výsledky musí být součástí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Nelze je sdělovat pouze vedení obcí, městských částí HMP a dobrovolných svazků obcí formou dopisů nebo jiným sdělením mimo vlastní zprávu.

V případě rozpočtového procesu doporučuji věnovat pozornost otázkám týkajícím se sestavování rozpočtového výhledu a rozpočtu. Zkoumat, zda byl rozpočet zpracován v třídění podle rozpočtové skladby, zda byl návrh rozpočtu obce vhodným způsobem zveřejněn na úřední desce po dobu nejméně 15 dnů před jeho projednáním v zastupitelstvu účetní jednotky a zda rozpočet vycházel z rozpočtového výhledu. Dále pak zda byly změny rozpočtu obce uskutečňovány rozpočtovými opatřeními a jak byla rozpočtová opatření projednávána a schvalována.

V jakém poměru zabezpečují externí auditori a auditorské firmy přezkoumání hospodaření obcí v porovnání s krajskými úřady?

Z celkového počtu 6 245 obcí a 771 dobrovolných svazků obcí bylo v roce 2010 auditory a auditorскими společnostmi přezkoumáváno 883 obcí a 208 dobrovolných svazků obcí. Tento poměr se v posledních letech moc nemění.

Zákon č. 420/2004 Sb. je jedním ze základních „nástrojů“ pro provádění přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí. Plánuje odbor kontroly MF ČR, v souvislosti s reformou veřejných financí, jeho novelizaci? Kterých oblastí se aktualizace bude zejména týkat?

O zásadní novele tohoto zákona MF ČR v této chvíli neuvažuje. Naši legislativní kapacitu pokryla novela zákona o finanční kontrole. V souvislosti s připravovaným zákonem o finanční kontrole, který je v gesci Ministerstva vnitra a který má nahradit stávající zákon o státní kontrole, nevylučuji i dílčí změny v zákoně č. 420/2004 Sb. Tyto úpravy by se týkaly převážně zpřesnění procesu přezkoumání v návaznosti na proběhlé legislativní změny.

V poslední době se diskutuje nad otázkou, zda by přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí nemělo být nahrazeno auditem (ověřením) účetní závěrky. Jsou v této oblasti plánovány nějaké významné změny?

Předmětem přezkoumání jsou údaje o ročním hospodaření územního celku, které tvoří součást závěrečného účtu a dále oblast nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku a s majetkem státu, s nímž územní celek hospodaří. Audit (ověření) účetní závěrky je jiná činnost, která patří výhradně do vnější kontrolní činnosti, kterou zajišťují nezávislé kontrolní instituce. V žádném případě nemůže nahradit v plném rozsahu stávající systém přezkoumání. Zákon č. 420/2004 Sb. pracuje uvnitř systému veřejné správy a dává ujištění, že správa věcí veřejných je vykonávána v souladu se zákony a standardy České republiky.

V souvislosti s reformou veřejných financí došlo u vybraných účetních jednotek k razantnímu posílení akruálního principu. Vedle salda příjmů a výdajů tak mají účetní jednotky k dispozici i výsledek hospodaření za hlavní a hospodářskou činnost uvedený ve výkazu zisku a ztráty. Tyto dva výsledky se však od sebe významně odlišují. Působí odbor kontroly MF ČR na vedení obcí, krajů a dobrovolných svazků obcí, aby požadovalo vysvětlení základních rozdílů mezi oběma výsledky?

Odbor kontroly přímo nepožaduje vysvětlení základních rozdílů. Naší primární činností je sledovat zákonnost provedených operací, ale příslušné odbory MF ČR sledují poměrně pečlivě hospodaření obcí a vyhodnocují rizika pro veřejný sektor. Každoročně se provádí monitoring hospodaření obcí, kdy se za každou obec vypočítává 18 informativních a monitorujících ukazatelů. Zdrojem dat pro výpočet je rozvaha. Výsledkem je identifikace jednotlivých rizik a přehled rizikových obcí. Domnívám se, že sama probíhající reforma vede obce, kraje a dobrovolné svazky obcí k tomu, aby se rozdíly ve výsledcích zabývaly.

Váš odbor dlouhodobě spolupracuje s Výborem pro veřejný sektor Komory auditorů. V čem vidíte největší přínos této spolupráce?

Spolupráci s Komorou auditorů hodnotím pozitivně. Myslím, že jsme společně ušli kus cesty a výsledky se postupně dostávají. Oboustranně vedený dialog nás obohacuje. Pohled na obsah přezkoumání ze strany auditorů i kontrolorů se postupně mění. V poslední době dochází ke zpřesnění metodických materiálů a standardů a zkvalitnění vlastního výkonu



přezkoumání. Poznatky získané z jednotlivých dozorů jsou pak podkladem pro jednání vedení odboru Kontroly MF ČR se zástupci Výboru pro veřejný sektor KA ČR. Pravidelně uskutečňovaná setkání mají za cíl postupně sjednotit činnost auditorů i kontrolorů MF ČR, krajských úřadů a MHMP tak, aby byl zajištěn jednotný přístup a srovnatelnost výsledných dokumentů z přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků.

Rozhovor vedla Martina Smetanová

Odbor kontroly Ministerstva financí ČR

Odbor kontroly MF ČR vytváří koncepci systému veřejnosprávní kontroly, interního auditu a řídicí kontroly ve veřejné správě. Vypracovává návrhy zákonů a prováděcích předpisů v oblasti finanční kontroly. Řídí a metodicky koordinuje výkon veřejnosprávní kontroly a interního auditu ve veřejné správě. Vypracovává příslušné metodické dokumenty a zajišťuje odbornou přípravu zaměstnanců. Zabezpečuje veškeré činnosti spojené s výkonem finanční kontroly ve veřejné správě. Spolupracuje s interními auditory, profesními organizacemi a vědeckou obcí na rozvoji systému v oblasti finanční kontroly.

Přezkoumává hospodaření krajů, Regionálních rad a hl. m. Prahy za uplynulý kalendářní rok, přezkoumává hospodaření dobrovolných svazků obcí s účastí hl. m. Prahy, vykonává dozor nad přezkoumáním, které uskutečnily krajské úřady nebo Magistrát hl. m. Prahy v přenesené působnosti, anebo auditor. Koordinuje výkon přezkoumání a metodicky jej řídí. Řídí a kontroluje výkon přenesené působnosti uskutečněné krajskými úřady a Magistrátem hl. m. Prahy na úseku přezkoumávání hospodaření.

Vypracovává návrhy zákonů, prováděcích právních předpisů a příslušné metodické dokumenty. Zajišťuje odbornou přípravu kontrolorů krajů, hl. m. Prahy a oddělení finanční kontroly Finančních ředitelství, vykonávajících přezkoumávání hospodaření. Řídí a koordinuje činnost oddělení Finanční kontroly Finančních ředitelství v rámci působnosti zákona č. 320/2001 Sb., zákona č. 420/2004 Sb. a souvisejících právních předpisů.

Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů



Jan Mikeš

Článek shrnuje vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů provedených v roce 2010 a zaměřených na daně z příjmů. Tyto nálezy, které představují výsledky daňových kontrol, na svých stránkách publikuje Česká daňová správa (viz <http://cds.mfcr.cz/> v záložce „Výsledky činnosti“ ve složce „Vybrané nálezy z kontrol FÚ“).

Cílem článku je upozornit na důležité či opakující se případy neoprávněného ovlivnění základu daně, aby se čtenář mohl pohodlně seznámit s případy daňových úniků, ke kterým v poslední době došlo a se kterými by se ve své praxi mohl setkat. Dalším cílem je varování daňových subjektů, aby se nedopouštěly úmyslného krácení daně. Jestliže upozorním na mnohdy sofistikované případy snížení daňové povinnosti, které byly správcem daně odhaleny, snad tím odvrátím některé daňové subjekty od neoprávněného snižování základu daně a daňové povinnosti.

Celou problematiku lze rozdělit na dvě dílčí otázky. Nejprve se budu zabírat zatajením ekonomické činnosti, tedy různými způsoby nevykazování či snižování výnosů, druhá část tohoto článku se bude týkat navyšování nákladů.

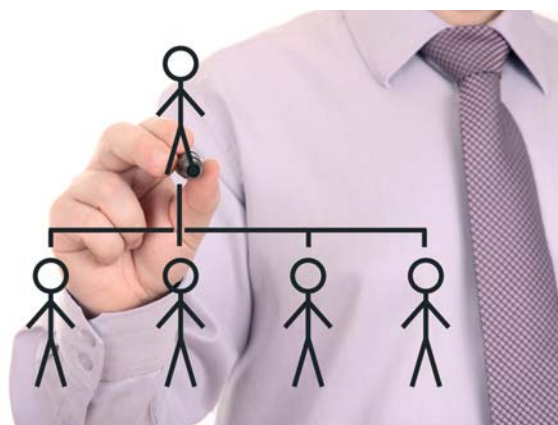
Zatajení ekonomické činnosti

Pravděpodobně nejjednodušším a zároveň velmi účinným způsobem snížení základu daně je zatajení ekonomické činnosti. K zatajení ekonomické činnosti může dojít třemi způsoby: vyhnutím se registraci k dani, nepodáním daňového přiznání a zatajením příjmů.

Zatajení ekonomické činnosti je nejméně kreativním způsobem snížení základu daně. Daňový subjekt k jeho spáchání nemusí vyvinout žádnou činnost, přesto patří mezi nejhůře odhalitelné, a tedy mimořádně účinné. Podle § 125 daňového řádu je subjekt povinen registrovat se k dani, i když nemá oprávnění k výkonu činnosti. Správce daně posléze rozhodne, zda subjekt registruje.

Ve vybraných nálezech finančních úřadů se vyhnutí se registraci k dani prakticky nevyskytuje, výjimkou jsou dva případy aukčních serverů. Domnívám se, že k tomu může docházet ze tří různých důvodů: Pro správce daně je problematické dohledat neregistrovaný subjekt, proto daňové subjekty raději „neinspiruje“ zveřejněním tohoto způsobu zkrácení daňové povinnosti. Je však také možné, že byly objevené případy fiskálně nezajímavé, a proto nebyly zveřejněny. Posledním důvodem může být, že v roce 2010 nebyl podobný případ odhalen.

Nepodání daňového přiznání také není příliš kreativním způsobem snížení základu daně, přesto k němu často dochází. Toto provinění se týkalo přibližně 10 % zveřejněných případů. Dle zákona o správě daní a poplatků, § 40, je daňový subjekt povinen podat daňové



přiznání v případě, že mu vznikla daňová povinnost, popřípadě na výzvu správce daně. Dle daňového řádu, § 136, je daňový subjekt povinen oznámit i fakt, že žádné zdanitelné příjmy neměl. Tím se správce daně chce pravděpodobně vyhnout zbytečným daňovým kontrolám u subjektů nevyvíjejících činnost z titulu nepodání daňového přiznání.

V případě odhalení nepodání daňového přiznání mírně převažují fyzické osoby, z odvětví se víckrát vyskytlo stavebnictví. Nejčastější způsob odhalení byl z důvodu vystavení daňových dokladů těmito subjekty, zpravidla se jednalo o faktury. Správce daně v případě odhalení nepodání daňového přiznání postupoval tvrdě a ve většině případů podal trestní oznámení.

Pravděpodobně nejoblíbenějším způsobem snižování daňové povinnosti bylo v roce 2010 zatajení příjmů, ve výsledcích kontrol se vyskytuje v 20 % případů. Zatajení příjmů se v 62,5 % případů dopustily fyzické osoby, zbylých 37,5 % připadá na právnické osoby. Daňové doměrky se objemově pohybovaly v desítkách tisíc až jednotkách milionů korun. Nejčastěji se jednalo o služby spojené s nemovitostmi – stavební, kamenické, podlahářské, výkopové a jiné zemní práce. Tři zveřejněné případy se týkaly pohostinství. Pohostinství je ve společnosti považováno za jeden z oborů, kde dochází k častým daňovým únikům. Malý počet zveřejněných případů týkajících se pohostinství toto tvrzení do velké míry zpochybňuje. Malý počet zveřejněných případů může být způsoben také jejich špatným prokazováním, nízkým objemem kontrol v pohostinstvích, nízkým objemem doměřených částek, popřípadě z preventivních důvodů.

Praktické příklady zatajení ekonomické činnosti

V únoru 2010 byl zveřejněn případ fyzické osoby podnikající v oboru kamenické práce. Daňový subjekt přijal značné sumy jako platby složenkami VAKUS, oproti tomu uvedl v daňové evidenci částku 1 950 000 Kč jako vklad podnikatele – jedním ze způsobů nepravdivého

vykázání tržeb je tedy jejich zaúčtování jako vklad podnikatele.

Častým případem ve stavebnictví bylo neúčtování o nedokončené výrobě. Vzhledem k dlouhodobosti stavebního projektu je fakturace prováděna v průběhu celé doby výstavby investice, mělo by logicky dojít i k průběžnému zdanění příjmů z výstavby stavebních investic. Nedokončená výroba je výkon, je tedy součástí provozního výsledku hospodaření a tedy i předmětem daní z příjmů. V roce 2010 byly zveřejněny tři případy neúčtování nedokončené výroby.

Jiný z případů se týkal občanského sdružení poskytujícího v letech 2006 – 2008 bezdrátové připojení k internetu. Tržby za služby byly účtovány jako příspěvky sdružení. Jelikož sdružení vydávalo faktury ve znění „připojení k síti (internet) za měsíc“, převládla skutková podstata nad tvrzením zástupců sdružení a byla doměřena daň ve výši 234 000 Kč. Další způsob nevýsledkového vykazování tržeb je jejich účtování jako příspěvky sdružení.

Velmi zajímavý byl případ nočního podniku zveřejněný v červenci 2010. Sledovaným obdobím byly roky 2005 – 2007. Tento podnik prodával mimobilanční („vnesené“) nápoje za hotové, ale kromě toho ještě přijímal platby platebními kartami, které jsou samozřejmě archivovány. Noční klub vydával tržby kartami za výběry hostů v hotovosti, kterou následně zaplatili útratu. Kdyby skutečně noční klub tuto službu známo jako „cashback“ nabízel, předběhl by tím dobu o více než rok, neboť cashback byl v ČR poprvé nabídnut společností Ahold 8. listopadu 2006. Právnícké osobě byla doměřena daň ve výši téměř 8 milionů Kč a bylo podáno trestní oznámení.

Poměrně častým případem zatajení příjmů je zřízení několika fakturačních účtů, přičemž některé jsou vedené na rodinné příslušníky a známé podnikatele – fyzické osoby. Tento případ se pro správce daně poměrně špatně zjišťuje, zpravidla na něj narazí při zkoumání daňové evidence jiného subjektu – odběratele výše zmíněné fyzické osoby. Přijaté daňové doklady s chybami v povinných náležitostech ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 28 odst. 2 (číslo účtu dodavatele však mezi tyto povinné údaje nepatří), mohou být daňově uplatněny až po odstranění všech pochybností. Je třeba zdůraznit, že vystavování nepravdivých faktur dodavatelem generuje při jejich daňovém uplatnění odběratelem riziko zkrácení daňové povinnosti na jeho straně, byť by bylo jejich daňové uplatnění v dobré víře. Proto je toto jednání ze strany dodavatele vysoce nesolidní a ztěžuje obchodní vztahy.

Navyšování nákladů

Navyšování nákladů je ohromně rozsáhlá oblast možností manipulace účetnictvím, takže je prakticky nemožné postihnout všechny možné způsoby navyšování výnosů, proto bude následující část textu více praktická a bude se více věnovat skutečně odhaleným případům zveřejněným na stránkách České daňové správy.

Větší pozornost bude věnována službám, neboť jsou snadněji manipulovatelné než dodání zboží. Na druhou stranu je ale pro daňového poplatníka složitější prokázat, že skutečně došlo k přijetí služby. Fotografování reklamních panelů u silnic, aby byl důkaz o jejich vyhotovení, je už dnes samozřejmostí. Daleko hůře se však prokazuje doba trvání kampaně, v případě odmítnutí součinnosti poskytovatele služby ji i já sám považuji za neprokazatelnou.

Falešné či jinak neprůkazné faktury

Předem této kapitoly je třeba vysvětlit, proč považuji manipulaci faktur u majetku za daleko složitější než u služeb. Faktury za hmotný majetek mohou být nadhodnoceny i podhodnoceny, ale je velmi obtížné zavést do účetnictví nákup neexistujícího dlouhodobého hmotného aktiva, neboť by jeho neexistence byla snadno odhalena daňovou kontrolou či auditem. Podobná situace se týká oblasti zásob. Další nevýhodou užívání dlouhodobého majetku všeobecně pro manipulaci základu daně je fakt, že ho nelze celý zahrnout naráz do daňové účinných výdajů/nákladů, snad až na drobný dlouhodobý majetek. Neuznané faktury na dlouhodobý hmotný majetek nebyly v roce 2010 zveřejněny, případy zásob byly vzhledem k řadě dalších provinění u těchto subjektů a minimálnímu doměrku daně nepodstatné.



Ted mě nezdržujte, čekám kontrolu z finančního úřadu!

Kresba: Ivan Svoboda



Trochu zajímavější situace je u dlouhodobého nehmotného majetku. Ocenění nehmotného majetku je totiž složitější, protože se málokdy vyrábí sériově a je takřka vždy diferencován. Cena závisí na mnoha faktorech včetně velikosti odběratelské firmy a na její ochotě platit. Účetní softwary jsou modulovatelné, cena modulů se opět může u jednotlivých odběratelů lišit. Některé softwary požadují příplatek za rozšíření počtu uživatelů v jednom modulu. Velké náklady vyvolá implementace softwaru, která může trvat i rok a mnohdy je dražší než samotná licenční smlouva. Do kalkulace celkových výdajů je ještě třeba zahrnout náklady na zaškolení zaměstnanců, budoucí pravidelné platby za hotline a updaty a jednorázové platby za upgrady. Lze tedy konstatovat, že tvorba ceny nehmotného majetku je subjektivní a složitá, a proto může být manipulovatelná. Žádný případ týkající se nehmotného majetku však nebyl v roce 2010 zveřejněn.

Falešných či jinak neprůkazných faktur se týkala celá čtvrtina případů doměrků daní z příjmů za rok 2010. Při podrobnějším průzkumu jednotlivých případů jsem dospěl k následujícímu zveřejnění:

- Až na jeden případ se daňové subjekty vždy pokusily obstarat si daňový doklad – ať už fakturu, nebo alespoň výdajový pokladní doklad.
- Takřka všechny případy se týkají stavebnictví, ať už stavebních prací pro odběratele nebo stavebních firem.
- Kromě neuznaných faktur za stavební práce se vyskytly také neuznané faktury za reklamní služby.
- K legalizaci výdajů na ukrajinské stavební dělníky několikrát sloužily nekontaktní firmy bez zaměstnanců, které přeprodovaly práci dělníků stavební firmě. Tyto přijaté faktury nebyly správcem daně uznány.
- Autorem neuznaných faktur byly většinou nekontaktní firmy, některé však dokonce ani neexistovaly, pozbyly živnostenského oprávnění, nebo byly v době fakturace v likvidaci.

- V případech neuznaných faktur se jedná zpravidla o milionové částky, nejvyšší doměrek byl 13 milionů Kč.

Velmi důležitým krokem pro správce daně je kontrola povinných náležitostí daňových dokladů. Nejdůležitější je odhalit, zda všechny daňové doklady opravdu náleží kontrolovanému subjektu.

Asi nejkřiklavějším příkladem falešných faktur byly přijaté faktury, které daňový subjekt nakupoval za domluvené procento z částky. Není třeba zdůrazňovat, že se fakturované služby pravděpodobně nikdy neuskutečnily.

Většina případů neuznaných faktur si je podobná. Jedná se o faktury na služby přijaté od nekontaktních subjektů, nebo si je „odběratel“ vyhotoví sám. Fakturovaná služba opět není poskytnuta.

Správce daně by při kontrole faktur měl postupovat metodou „cost versus benefit“, tedy že náklad na vyhledávací činnost u konkrétní faktury by neměl být vyšší než výnos z vyměřené daně. Přestože správce daně nezná pojem hladina významnosti, rozhodně by se nebál jeho zavedení do daňové soustavy, neboť je opravdu velmi málo přínosné, když správce daně zpochybňuje přijatou fakturu na svorky do sešivačky za 100 Kč kvůli chybějícímu DIČ odběratele, aniž si všimne předražených faktur na přijaté reklamní služby.

Část neuznaných faktur měla v roce 2010 některé z následujících rysů: Stejná grafika faktur u různých dodavatelů, stejné kontaktní osoby či stejná tiskárna, jiná číselná řada než u ostatních faktur od stejného dodavatele, faktury od osoby, která nikdy danou činnost nefakturovala. Ani jeden z těchto rysů samozřejmě automaticky neznamená falešnou fakturu, nicméně je třeba takovým dokladům věnovat zvýšenou pozornost.

V případě, že se správce daně rozhodne postupovat metodou výběrového vzorku účetních transakcí, může nejprve zkontrolovat nejvýznamnější účetní operace a poté postupovat podle následujícího schématu:

- Správce daně zkontroluje faktury na nižší částky, které však ve svém součtu jsou významné pro výši daňové povinnosti.
- Větší pravděpodobnost falešné faktury je u exotických dodavatelů, obzvláště je-li dodavatel daňovým subjektem daňového ráje.
- Vzhledem k četnosti falešných faktur fakturujících stavební práce a reklamní služby doporučuji věnovat jejich kontrole zvýšenou pozornost.
- Dalším tématem ke zkoumání mohou být faktury za služby, které daňový subjekt vzhledem k povaze své činnosti zřejmě nemohl poptávat.

Předražené faktury

Předražené faktury za služby jsou metodou, jak lze zvýšit hospodářský výsledek jednoho subjektu a snížit daňovou povinnost druhého. V případě potřeby navýšení zisku by účetní jednotka prodala službu nekonolidovanému subjektu, který by za ni nemusel zaplatit

(nesmíme ovšem zapomenout na dodanění neuhrazených závazků tři roky po splatnosti). Dodavateli tak vzroste zisk a pohledávky, které se časem stanou nedobytnými.

Z hlediska zaměření tohoto článku je důležitější druhý případ, kdy daňový subjekt potřebuje snížit daňovou povinnost.

Správce daně má za to, že daňový subjekt nakoupil zpravidla reklamní službu za neobvykle vysokou cenu. Správce daně tedy nerozporuje tvrzení, že služba byla poskytnuta, pouze výši fakturované částky. Postup daňového podvodu může být následující: Dodavatel prodá službu přeprodávajícímu subjektu číslo 1.

Následně dojde k složitému řetězci přeprůdežů služby mezi přeprodávajícími subjekty, které jsou nekontaktními osobami, aby nakonec od posledního přeprodávajícího subjektu v řadě koupil službu skutečný odběratel. Následně skutečný dodavatel vykoná službu pro odběratele a přeprodávající subjekty se na faktickém poskytnutí služby nijak nepodílejí. Částka postupnými přeprůdeži může narůst až na 25násobek.

Další případy navyšování nákladů

Lze předpokládat, že při daňové kontrole bude věnována velká pozornost opravným položkám a rezervám. Jedna ze základních českých daňových rezerv je rezerva na opravy hmotného majetku. Zde bych chtěl upozornit na následující skutečnost. Auto na leasing není v majetku nájemce (viz § 28, odst. 1 zákona o daních z příjmů), proto není z hlediska zákona o daních z příjmů dlouhodobým aktivem nájemce a nelze na něj tvořit rezervu na opravu.

Dalším příkladem neoprávněného navyšování nákladů v běžném období je nerespektování faktoru času. Urychlování nákladů může být provedeno různými způsoby. Subjekt zahrne dlouhodobý majetek přímo do daňových nákladů, účtuje o opravách namísto technického zhodnocení, popřípadě časově nerozlišuje náklady. V ideálním hospodářství při nulové inflaci by odložení daňových plateb v důsledku současného navýšení nákladů nemělo na kumulovanou daňovou povinnost v dlouhodobém horizontu vliv, nicméně správce daně jako ekonomicky racionální subjekt preferuje stejnou peněžní částku dnes před stejnou peněžní částkou za několik let a v případě krachu daňového subjektu by daň nebyla odvedena nikdy.

V praxi se často vyskytují problémy se zdaněním pohledávek při změně charakteru účetního výkaznictví. Daňový subjekt je povinen zdanit (nejenom) pohledávky při přechodu z daňové evidence na účetnictví, při přechodu na paušální výdaje a při přerušení činnosti.

K podnikovým kombinacím může docházet i z daňových důvodů, nicméně musí existovat i jiný ekonomický důvod k provedení fúze s druhou společností. Z § 23d odstavce (2) zákona o daních z příjmů vyplývá, že nelze provést podnikovou kombinaci pouze

za účelem snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti. V říjnu 2010 byl zveřejněn případ zamítnuté fúze dceřině společnosti, která dva roky nevykonávala činnost, a která byla pravděpodobně zfúzována pouze z důvodu uplatnění daňové ztráty dcery.

Zejména u fyzických osob se setkávali pracovníci správce daně s uplatňováním osobní spotřeby do daňově uznatelných nákladů. Na tomto místě je třeba upozornit, že nejsnadnější vykazání osobní spotřeby je zřejmě s využitím dokladů z exotických zemí, zejména jsou-li psané nesrozumitelným písmem (azbuka, čínské znaky, japonské znaky, arabsky apod.). Jsou-li částky jednotlivě nebo dohromady podstatné pro výši daňové povinnosti, je třeba věnovat jejich kontrole zvýšenou pozornost. Při zkoumání zveřejněných případů jsem dospěl k zjištění, že aplikace účtenek za osobní spotřebu se vyskytovala téměř vždy u daňových subjektů, které se dopustily více prohřešků najednou. To je způsobeno buď jejich neuplatňováním u „čistých“ firem, nebo byla kontrole dokladů u firem s jinými prohřešky věnována důkladnější pozornost.

V květnu 2010 byl zveřejněn důmyslně řešený případ osobní spotřeby. Jisté osoby založily sdružení s následujícím programem: „Rozvoj kultury tělesné a duševní, podpora členů ve sportovních aktivitách, zajištění sportovních, kulturních a vlastivědných akcí, podpora při navazování kontaktů s jinými spolky a propagace zdravého způsobu života“. Sdružení mělo jevit znaky dobročinného spolku, aby dary do něj byly daňově uznatelné, nicméně sdružení nemělo jiné příjmy než příspěvky členů a nikomu jinému také rozvoj tělesné a duševní kultury neposkytovalo. Správce daně vyměřil dodatečnou daňovou povinnost ve výši



17 152 Kč. Případ tedy není zajímavý ani tak výší daňového úniku, jako spíše důmyslným jednáním členů účelového sdružení.

Závěr

Možností jak nezákonně snížit základ daně a daňovou povinnost je nekonečné množství. Při jejich vynalézání jsou daňové subjekty poháněny jedním z největších stimulů – penězi. Daňoví poradci, auditoři či pracovníci správce daně vždy budou pozadu oproti daňovým poplatníkům, proto je třeba, aby se seznámili s případy, které už byly odhaleny, aby si tak zachovali přehled o současných trendech v daňových únicích. Čtenáři, který by měl zájem o podrobnější přehled odhalených

daňových úniků, vřele doporučuji prostudovat si „Vybrané nálezy z kontrol finančních úřadů“, popřípadě moji diplomovou práci. V daních totiž není praktických příkladů nikdy dost.

Jan Mikeš

Ing. Jan Mikeš zakončil své magisterské studium na VŠE v Praze obhájením diplomové práce „Vliv kreativního účetnictví na snížení základu daně“ v září 2011. V průběhu studia pracoval tři roky jako fotbalový komentátor oddílu FK Viktoria Žižkov, od března 2011 pracuje na pozici asistent finanční účetní v poradenské firmě TPA Horwath.

Účetnictví jako důkazní prostředek



Miroslav
Špecián

Jedno z předchozích čísel tohoto časopisu se v tematicky zaměřené sérii článků podrobně věnovalo otázce, jaký význam a důsledky může mít právo (byť pohříchu zejména právo trestní) pro osoby, jejichž profesí je ověřování účetnictví. Tento vztah však samozřejmě platí i obráceně a můžeme si tedy položit otázku, jaký význam

má naopak účetnictví pro osoby, jejichž profesí je aplikace práva. Tato otázka rozhodně není od věci a nevede do slepé uličky poznání. Zjistíme, že se před námi otevírá mimořádně široká a dosud jen málo popsaná oblast, v níž se obě profese a obě činnosti úzce prolínají. V následujícím textu bych se rád pokusil popsat tuto oblast alespoň v základních rysech. Hlavní ambicí toho článku je nastínit souvislosti, ve kterých si lze představit využití účetnictví jako důkazu v právních řízeních.

Dokazování v právních řízeních obecně

K reálné aplikaci práva dochází zpravidla ve sporech a tyto spory jsou řešeny prostřednictvím právních řízení.

Předmětem každého právního řízení je určitý skutek, resp. skutkové okolnosti.

Skutek je určitý faktický děj, který nastal v minulosti a ze kterého vyplývají právní následky.

Příkladem skutku je například tento děj: „Ing. A. jako účetní společnosti B s.r.o. předložil dne 1. 11. 2011 jednateli společnosti fakturu na úhradu stavebních prací č. 1001 a dosáhl toho, že společnost fakturovanou částku zaplatila téhož dne bankovním převodem na bankovní účet č. 10000001/0800.“

Tento děj (skutek) může být podle konkrétního kontextu předmětem řady různých právních řízení, počínaje daňovým řízením, v němž je řešena otázka daně z příjmu právnických osob, a konče trestním řízením, v němž je řešena otázka zpronevěry.

Potíž se skutkem spočívá v tom, že se udál již v minulosti a orgán (subjekt), který o něm má rozhodnout, nebyl (resp. dokonce nesměl být¹⁾) jeho přímým pozorovatelem či účastníkem.

Tento orgán si tak musí o skutku udělat závěr sám a nezbyvá mu, než aby to udělal nepřímou cestou za použití všech dostupných a dovolených prostředků.

Toto pozdější dohledávání a dovozování skutku z dostupných pramenů se označuje jako **dokazování** a nástroje a prostředky použité v jeho průběhu se označují jako **důkazní prostředky** (v praxi častěji spíše přímo jako **důkazy**).

Jedním z důkazů, které můžeme v řízení použít, je bezesporu účetnictví.

Řízení, v nichž lze provádět důkaz účetnictvím

Potenciálních právních řízení, v nichž může být použito účetnictví, je mimořádně množství. Jejich základní rozřazení provedeme tím, že použijeme tři hlediska.

Prvním z těchto hledisek je to, zda je v řízení přítomen **zahraniční (cizí) prvek**. Použitím tohoto hlediska rozdělíme řízení na řízení čistě vnitrostátní a řízení s cizím prvkem (řízení mezinárodní).

Dalším hlediskem je to, **kdo v řízení rozhoduje** (pak budeme rozlišovat zejména řízení soudní, řízení před správním orgánem a řízení před soukromým rozhodcem).

¹⁾ viz pravidla pro vyloučení z rozhodování pro podjatost, například § 30 odst. 1 tr. řádu či § 14 odst. 1 o.s.ř.

Konečně pak jako hledisko použijeme to, které **právní odvětví upravuje posuzovanou otázku** (a budeme rozlišovat řízení trestní, řízení občanskoprávní, řízení obchodněprávní, řízení daňové apod.).

Tato kategorizace pomocí tří uvedených kritérií nemá čistě akademický význam – je to naopak velice užitečná intelektuální rozcvička, která nám pomůže poměrně rychle se zorientovat v situaci a utvořit si základní představu o tom, jaké řízení nás čeká a na jaké okruhy problémů v něm velmi pravděpodobně narazíme.

Dalším kritériem, které nám již pomůže zúžit takto širokou skupinu pouze na ta řízení, v nichž může účetnictví sehrát roli, je hledisko **předmětu řízení**.

Aby bylo účetnictví v daném řízení použitelné, musí se logicky **překrývat předmět řízení** (tedy otázka, která je předmětem daného právního řízení) **s předmětem účetnictví**.

Ponechme nyní z kapacitních důvodů stranou ty evidence, které bývají někdy též řazeny k účetnictví (například daňová evidence podle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném a účinném znění, manažerské účetnictví apod.) a soustředíme se na „skutečné“ účetnictví, tedy podvojně finanční účetnictví, které je vymezeno zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném a účinném znění (dále jen „ZoÚ“).

Předmět podvojněho účetnictví je vymezen především v § 2 ZoÚ. Z tohoto ustanovení vyplývá, že účetnictví primárně eviduje:

- stav a pohyb majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv;
- náklady a výnosy;
- výsledek hospodaření.

Bylo by však chybou zůstat pouze u tohoto ustanovení. Zákon totiž v některých dalších ustanoveních předmět účetnictví fakticky rozšiřuje, zatímco v jiných jeho dosah zase fakticky omezuje.

Příkladem ustanovení, které předmět účetnictví fakticky rozšiřuje, je ustanovení § 11 ZoÚ, z něž lze dovodit, že účetnictví (resp. účetní doklady) musí evidovat i tyto pro právní řízení potenciálně velmi zajímavé okolnosti:

- účastníky a obsah transakce;
- okamžik uskutečnění dané transakce;
- osobu odpovědnou za danou transakci;
- osobu odpovědnou za zaúčtování dané transakce.

Dalším ustanovením, které předmět účetnictví fakticky rozšiřuje, je ustanovení § 1 odst. 3 ZoÚ, z něž vyplývá, že účetnictví zahrnuje i zjišťování účetních záznamů pro potřeby státu (tzn., že součástí účetnictví je i shromáždění účetních záznamů od jednotlivých organizačních složek státu a veřejnoprávních korporací v centrálním systému

účetních informací státu). Praktické využití tohoto abstraktně znějícího ustanovení v právních řízeních velmi dobře (až návodně) ilustruje důvodová zpráva k novelizačnímu zákonu č. 304/2008 Sb., v níž se uvádí, že „vznik účetnictví státu na akruálním principu je nezbytnou podmínkou zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů za Českou republiku, a to jak vůči Evropské unii, tak i vůči mezinárodním subjektům, včetně zahraničních investorů“.

Příkladem ustanovení, které dopad účetnictví omezuje, je ustanovení § 1 odst. 2 ZoÚ, které omezuje působnost zákona o účetnictví pouze na určité subjekty. Pokud daný subjekt nespadá do taxativního výčtu uvedeného v § 1 odst. 2, těžko můžeme očekávat, že by nám účetnictví pomohlo při objasňování jeho poměrů.

Výše uvedené skutečnosti můžeme shrnout do poznatku, že účetnictví může sloužit jako důkaz:

- (i) ve všech druzích právních řízení, tzn.:
 - v řízení vnitrostátním i mezinárodním,
 - v řízení před soudem, před správním orgánem i před soukromým rozhodcem;
 - v řízení ve všech právních odvětvích;

ale s těmito omezeními:

- (ii) skutkové okolnosti řízení zahrnují jednu nebo více následujících položek:
 - určení stavu a pohybu majetku a jiných aktiv a závazků a jiných pasiv;
 - určení nákladů a/nebo výnosů;
 - stanovení výsledku hospodaření;
 - identifikaci účastníků určité transakce;
 - stanovení doby uskutečnění určité transakce;
 - určení osoby odpovědné za danou transakci;
 - určení osoby odpovědné za zaznamenání této transakce;
- (iii) a skutkové okolnosti uvedené v odstavci (ii) výše se navíc týkají účetní jednotky (tzn. osoby taxativně uvedené v § 1 odst. 2 ZoÚ).



Já tady nekradu, majitel mě požádal o daňovou optimalizaci.

Kresba: Ivan Svoboda



Toto schéma lze chápat i jako určitý checklist, který nám pomůže odpovědět na otázku, zda má důkaz účetnictvím v daném případě smysl.

V obecné rovině nám pak k identifikaci důkazního potenciálu účetnictví může napomoci i přímo sám zákon o účetnictví, který v § 32 odst. 1 rámcově a příkladmo vy-

jmenovává některé případy, kdy jde účetnictví použít jako důkaz. Podle daného ustanovení jde zejména o tyto případy:

- trestní řízení;
- opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti;
- správní řízení;
- občanské soudní řízení;
- daňové řízení;
- sociální zabezpečení;
- veřejné zdravotní pojištění;
- ochrana autorských práv.

Výhody dokazování prováděného účetnictvím

Pokud aplikací výše uvedeného postupu dospějeme k závěru, že účetnictví může v daném řízení připadat v úvahu jako důkazní prostředek či pramen důkazu, je to zjištění nepochybně pozitivní.

Je totiž zřejmé, že účetnictví má mimořádný potenciál být důkazem velmi pádným.

V právních řízeních zpravidla platí, že rozhodující orgán hodnotí důkazy v rámci volného hodnocení důkazů, tzn. na základě svého vnitřního přesvědčení²⁾.

Při formování tohoto vnitřního přesvědčení je třeba brát v úvahu i specifické rysy účetnictví, které ho významně vyvyšují nad jiné důkazní prostředky.

K těmto specifickým rysům patří následující znaky.

Účetnictví je především informačním systémem, u něž zákon předepisuje tvrdé požadavky na jeho **správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost a přehlednost** (viz § 8 odst. 1 ZoÚ, § 19 odst. 6 ZoÚ a navazující právní předpisy).

Správnost a úplnost účetnictví je poměrně lehce ověřitelná, protože účetnictví je vybudováno tak, že poskytuje řadu vnitřních kontrolních mechanismů založených na matematických postupech. K ověření správnosti a úplnosti účetnictví je tedy k dispozici instrumentarium exaktních věd. Manipulace s účetnictvím je tak sice možná, ale podstatně složitější než například manipulace s jinými listinnými důkazy.

Na rozdíl od jiných srovnatelných důkazních prostředků dokazovaná **skutečnost v účetnictví zachycena být musí** – poměrně jednoznačně to určuje ustanovení § 11 odst. 2 ZoÚ, podle něž jsou účetní jednotky

povinny vyhotovovat účetní doklady bez zbytečného odkladu po zjištění skutečnosti, které se jimi zachycují, a to tak, aby bylo možno určit obsah každého účetního případu.

Na rozdíl od jiných důkazních prostředků je **účetnictví zpravidla k dispozici**, protože povinnost vést jej a poměrně dlouhou dobu jej pak ještě archivovat vyplývá přímo ze zákona (§ 8 odst. 6 ZoÚ, § 31 ZoÚ a navazující ustanovení). Ve srovnání s jinými listinnými důkazy je tak složitější věrohodně vysvětlit, proč účetnictví k dispozici není. I pokud pak lze věrohodně vysvětlit ztrátu či zničení účetnictví, není ještě zcela vyhráno a nastupuje povinnost uvedená v § 35 odst. 6 ZoÚ – tedy povinnost účetní jednotky provést jeho rekonstrukci. Obávám se, že toto ustanovení je zejména v praxi orgánů činných v trestním řízení z neznalosti zcela opomíjeno.

Jako další pozitivum lze uvést i to, že v mnoha případech podléhají účetní závěrky **ověření auditorem** jakožto osobou odlišnou od účetní jednotky (§ 20 ZoÚ). Jde o prvek externí nezávislé kontroly a o další okolnost, která může výrazně přispět k tomu, že účetnictví bude rozhodující orgán hodnotit jako věrohodný a spolehlivý důkaz.

Co je však na účetnictví nejlepší je to, že jeho neexistence či nesprávnost má kromě procesního důsledku (tzn. neprokázání určité skutečnosti) i důsledek v rovině správní odpovědnosti za správní delikt (porušení povinností vyplývajících ze zákona o účetnictví). Existují tu tedy **dva na sobě nezávislé sankční mechanismy**, které se vzájemně doplňují. Pokud účetnictví selže jako důkazní prostředek, může to vést alespoň k uložení pokuty za správní delikt ve smyslu § 37 a násl. ZoÚ. Takovéto luxusní „dozajištění“ důkazu poskytuje jen málokterý další důkazní prostředek.

Všechny tyto okolnosti ve svém souhrnu mohou důrazně přispět k vysoké důkazní váze účetnictví.

Obecné otázky použití účetnictví v trestním řízení a občanském soudním řízení

Je empirickou skutečností, že účetnictví se jako důkazní prostředek nejčastěji vyskytuje v trestním řízení, v občanském soudním řízení a v daňovém řízení.

Vzhledem k tomu, že trestní řízení a občanské soudní řízení představují dva symbolické protipóly v přístupu k dokazování a v použité metodě právní úpravy, zatímco řízení daňové stojí kdesi mezi nimi, budeme se v dalším textu věnovat právě těmto dvěma řízením.

V obou těchto řízeních může účetnictví nepochybně být použito jako důkaz. Oba procesní předpisy totiž shodně stanoví, že jako důkaz může být použito cokoliv, co může přispět k objasnění věci (§ 89 odst. 2 trestního řádu³⁾, § 125 občanského soudního řádu⁴⁾).

²⁾ Z nejdůležitějších řízení viz ustanovení § 2 odst. 6 tr. řádu, § 132 o.s.ř., § 8 daňového řádu a § 77 odst. 2 soudního řádu správního.

³⁾ zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, v platném a účinném znění – v textu článku je používána pouze zkratka tr. řád.

⁴⁾ zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v platném a účinném znění – v textu článku je používána pouze zkratka o.s.ř.

Je třeba si položit otázku, v jaké formě bude takový důkaz proveden. Je třeba konstatovat, že v obou případech jde v zásadě o shodné formy.

V první řadě může účetnictví sloužit jako určitý „zprostředkovatel“ důkazu, tedy jako důkaz určité skutečnosti, na jejímž základě bude vyhledán a proveden jiný navazující důkaz. Jak již bylo uvedeno, účetnictví musí identifikovat osobu odpovědnou za účetní případ a za zaúčtování. Podle ustanovení 11 odst. 1 písm.

f) ZoÚ musí účetní záznam obsahovat podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování. Tuto úpravu pak doplňuje ustanovení § 35 odst. 3 ZoÚ, podle kterého se opravy účetnictví musí provádět tak, aby bylo možno určit osobu odpovědnou za provedení každé opravy. Účetnictví tak může sloužit k tomu, že z něj **vyplyne jméno určité konkrétní osoby, která pak k dané věci bude vyslechnuta**, ať již jako svědek



či strana (resp. účastník) řízení. Před samotným výslechem těchto osob se pak bude třeba vypořádat s otázkou, zda daná osoba není oprávněna odepřít výpověď, anebo zda není její výslech zakázán. Může se stát, že z účetnictví se sice podaří identifikovat osobu odpovědnou za účetní případ, jeho zaúčtování či opravu, ale přesto tuto osobu nebude možné k věci vyslechnout.

Dále pak účetnictví může sloužit jako tzv. **listinný důkaz**, tedy jako listina, jejíž obsah potvrzuje či vyvrací dokazovanou skutečnost. V této formě je účetnictví používáno jako důkaz nejčastěji. Soudy zpravidla preferují, pokud je jim účetnictví předloženo ve formě listinného výstupu, i když je účetnictví vedeno ve skutečnosti v elektronické podobě. Při zajištění účetnictví jako listinného důkazu je třeba řešit otázku, jak se k dané listině fyzicky dostat. Jde zejména o posouzení, zda osoba, od které účetnictví vyžadujeme, má tzv. ediční povinnost (povinnost listinu předložit), anebo zda je její ediční povinnost z nějakého zákonem

stanoveného důvodu vyloučena (jde tu o určitou dobu institutu zákazu výpovědi svědka či práva svědka odepřít výpověď). Dále pak za zmínku stojí i určitý technický problém, který může nastat (a také nastává) při provádění účetnictví jako listinného důkazu při jednání před trestním soudem. Zatímco v civilním řízení soud listinu při jednání „přečte nebo sdělí její obsah“ (§ 129 odst. 1 o.s.ř.), v trestním řízení platí, že strany mají možnost požadovat, aby listina byla přečtena (§ 213 odst. 2 tr. řádu). V takovém případě pak je třeba počítat s vyčerpávajícím maratónem četby účetních záznamů.

Třetím (a v praxi druhým nejčastějším) způsobem důkazního využití účetnictví je jeho **transformace do podoby znaleckého posudku (odborného vyjádření)**. Jak již bylo uvedeno dříve, interpretace účetnictví vyžaduje zvláštní specializaci. Toho soudy a jiné orgány velice často a rády využívají. Jak v řízení trestním, tak i v řízení civilním lze přibrat znalce tehdy, vyžaduje-li objasnění určité okolnosti odborných znalostí (§ 105 tr. řádu, § 127 o.s.ř.). S oprávněným konstatováním, že posouzení účetnictví vyžaduje zvláštní odborné znalosti, pak soudy a jiné orgány ustanovují znalce, kterému uloží vyjádřit se k zadaným otázkám. Je ale znakem doby, která mimořádně nepřeje osobní odpovědnosti, že rozhodující orgány mnohdy používají formulaci těchto otázek k tomu, aby zastřeně přenesly odpovědnost za posouzení skutkových otázek přímo na znalce. Tato snaha je velmi častá zejména v trestním řízení, v němž orgán činný v trestním řízení zadá znalecký posudek takovým způsobem, který by mu v ideálním případě umožnil „opsat“ odpovědi na položené otázky přímo do výroku rozhodnutí. Tento nešvar se však nevyhýbá ani civilnímu řízení, neboť i v jeho rámci je soud povinen (tedy i oprávněn) provést důkaz znaleckým posudkem z úřední povinnosti vždy, když je pro rozhodnutí třeba odborných znalostí⁵⁾. V konečném důsledku tu pak za této situace nerozhoduje soud (či jiný orgán), ale znalec, jehož autoritou a specializací se soud zaštiťuje. Přidáme-li k tomu skutečnost, že nad soudním znalcem existuje jen velmi omezený dohled (nedostatečnost tohoto dohledu obzvláště vynikne při srovnání s takovými příbuznými samosprávnými profesemi, jako jsou auditoři apod.), je třeba konstatovat, že právě znalecké posudky si vyžadují od stran řízení mimořádnou pozornost. Strany řízení by předložený znalecký posudek neměly brát jako nedotknutelné dogma, ale měly by jej naopak podrobit racionální kritice, a to daleko pozorněji a důsledněji než u jiných důkazů. Tím správným procesním opatřením k takovéto kritice bude zejména podrobný výslech znalce k posudku při soudním jednání (§ 211 odst. 5 tr. řádu, § 127 odst. 2 ve spojení s § 122 odst. 1 o.s.ř.) anebo vyžádání oponentního znaleckého posudku (§ 110a tr. řádu, § 127a o.s.ř.).

⁵⁾ viz Svoboda, K. Dokazování. Praha: ASPI – Wolters Kluwer, 2009, s. 78

Specifické otázky použití účetnictví v trestním a civilním řízení

Tvrzení uvedená v předchozím odstavci by mohla svádět k závěru, že mezi trestním a civilním řízením v podstatě není velký rozdíl, ustanovení o důkazech se v obou předpisech liší jen číslem paragrafu a účetnictví se v těchto řízeních projevuje v zásadě stejným způsobem a ve stejných formách.

Tato zdánlivá podobnost obou řízení by však byla pouhou iluzí a víra v ní by mohla mít velmi nežádoucí důsledky.

Je pravdou, že oba procesní kodexy pocházejí z přibližně stejné historické epochy počátku 60. let minulého století a převládajícím principem dokazování v té době byl **princip materiální pravdy, spojený s vyšetřovací zásadou**. V praxi tak z pohledu účastníka řízení nebyl při dokazování mezi oběma druhy řízení velký rozdíl, neboť rozhodující orgán v obou typech řízení směřoval k tomu, aby zjistil skutečný skutkový stav.



Nosná myšlenka dokazování v podtextu obou procesních předpisů byla taková, že soud za spolupráce se stranami (účastníky řízení) vyšetří celou věc, zjistí, jak se skutek opravdu stal a na základě toho rozhodne.

Současný postmodernismus však materiální pravdu již nestaví do popředí, zachovává ji pouze tam, kde je skutečně nezbytná (tedy například v trestním řízení a nesporném civilním řízení) a na její místo pragmaticky klade spíše takové hodnoty, jako je rychlost a nízkonákladovost řízení a individuální aktivita stran řízení.

V důsledku tohoto vývoje se tak i oba procesní kodexy od sebe mimořádně vzdálily, resp. přesněji řečeno mimořádně se od sebe vzdálilo dokazování v trestním řízení a v civilním sporném řízení.

Praktický důsledek tohoto filosofického posunu je velmi hmatatelný a je dobré s ním dopředu počítat a zvážit jej při tvorbě procesní strategie.

Zatímco v trestním řízení mohou jeho účastníci společně na to, že zjištění skutečného stavu je vždy primární hodnotou nalézacího řízení a že tedy důkazy k prokázání tohoto stavu mohou být provedeny v zásadě kdykoliv a postarat se o ně musí především rozhodující orgán, v civilním sporu naopak musí počítat s tím, že důkaz musí nabídnout sami a včas.

V civilním sporném řízení se totiž na rozdíl od trestního řízení uplatňuje **tzv. koncentrace řízení**, která neznámá nic jiného, než že se soud o důkazy zajímá jen do určitého okamžiku. Po uplynutí tohoto okamžiku

nastanou účinky koncentrace řízení, vytvoří se důkazní stopstav, skutková situace se zakonzervuje ve stavu odpovídajícím tomuto okamžiku a v této podobě bude i rozhodující pro konečný výsledek sporu. Za pravdu bude soud považovat skutkový stav prokázaný k okamžiku koncentrace řízení, i kdyby nakonec vůbec pravdě neodpovídal.

Základní pravidla koncentrace řízení jsou stanovena v § 114c odst. 4 a v § 118b odst. 1 o.s.ř.

Převedená do konkrétní podoby tato ustanovení znamenají, že pokud účastník civilního sporu hodlá jako důkaz nabídnout či požadovat účetnictví, musí to navrhnout do skončení přípravného řízení (§ 114c odst. 4 o.s.ř.) anebo do skončení prvního jednání (§ 118b odst. 1 o.s.ř.).

Zároveň je ale věcí správné procesní strategie a taktiky pečovat o to, aby takový důkaz nebyl navržen dříve, než je to skutečně nutné. Existuje řada případů, kdy se předčasné navržení tohoto důkazu může nakonec obrátit proti tomu, kdo si od takového důkazu slibuje zjištění pro něj příznivých okolností.

Konečně je pak věcí procesní taktiky a strategie zvážit správný poměr ceny a výkonu tohoto důkazu, tedy předem stanovit náklady na provedení důkazu účetnictvím a poměřit je s očekávaným přínosem.

Ze všech těchto důvodů je proto třeba upozornit na to, že postup při důkazním využití účetnictví v trestním řízení se velice liší od postupu v civilním sporu.

Je třeba věnovat velkou pozornost nejenom samotnému obsahu informací, které z účetnictví vyplývají, ale i tomu, kdy a jak je třeba tyto informace předložit. Pouze správná kombinace všech těchto faktorů vede k úspěšnému výsledku dokazování.

Závěr

Cílem tohoto článku bylo nastínit obrysy prostředí, v němž účetnictví může sloužit jako důkaz v právním smyslu.

Všechny okolnosti mě vedou ke konstatování, že účetnictví má v právních řízeních mimořádný důkazní potenciál. Jeho systémové vlastnosti jej přímo předurčují k tomu, aby se prosadilo jako vysoce věrohodný a respektovaný pramen poznání majetkových transakcí a osob, které se na nich podílely a nesou za ně odpovědnost.

Tím, co brání jeho širšímu využití, je skutečnost, že toto využití vyžaduje dvojí specializaci: právní specializaci na procesní právo a právní úpravu účetnictví a ekonomickou (technickou) specializaci na metodologii účtování a interpretaci účetnictví. Vzájemná neprostupnost a komunikační bloky mezi těmito dvěma specializacemi často brání úplnému využití skutečně mimořádného potenciálu účetnictví v právních řízeních.

Dovolil bych si odhadnout, že dříve či později se i v našich vnitrostátních podmínkách prosadí specializovaný obor odpovídající anglosaskému „forensic accounting“. Velice se těším na dobu, kdy vznikne institucionální

platforma pro tento obor a jsem přesvědčen, že tuto oblast dokazování čeká velmi pozitivní vývoj a posun ke zcela nové kvalitě.

Miroslav Špecián

JUDr. Miroslav Špecián, Ph.D. ukončil v roce 1999 magisterské studium na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze, kde pak v roce 2002 obhájil rigorózní práci na téma *Evropské právo obchodních společností* a v roce 2006 disertační práci na téma *Obchodní právo a účetnictví*.

V letech 2002 až 2010 působil na státním zastupitelství a jako státní zástupce se věnoval především veřejnoprávnímu a trestněprávnímu pohledu na oblast obchodního života. V rámci specializace se zaměřoval zejména na hospodářskou trestnou činnost.

V roce 2009 byl stážistou u Evropského soudního dvora v Lucemburku, kde se soustředil především na procesní aspekty řízení před soudem a problematiku předběžných otázek, zejména tzv. PPU.

V současné době působí jako advokát a věnuje se zejména obchodnímu právu a mezinárodním obchodněprávním vztahům.

Vybraná procesní práva a povinnosti auditora



Jan Molín

Právní předpisy České republiky na mnoha místech požadují, aby fyzické a právnické osoby, mezi které lze samozřejmě zařadit i auditory a auditorské společnosti, poskytovaly součinnost při odhalování protiprávního jednání. Relativně ucelenou úpravu obsahují i normy trestního práva. Trestní součinnost lze přitom

konceptně rozlišit na:

- a) součinnost hmotněprávní a
- b) součinnost procesní.

Lze podotknout, že oba vymezené druhy součinnosti mají jiný právní základ – hmotněprávní součinnost vychází ze zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní zákoník“), přičemž součinnost procesní je upravena v zákoně č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní řád“). Odlišnost se dále projevuje i v tom směru, že se k jejich případnému nesplnění váží rozličné sankce.

Hmotněprávní trestní součinnost je determinována zejména trestnými činy nepřekážení trestného činu podle § 367 trestního zákoníku a neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku. Rozumí se jí tedy zejména povinnost oznámit vyjmenovaný dokonáný trestný čin, resp. povinnost překazít vyjmenovaný trestný čin ještě v době, kdy není dokonán a kdy je tedy ještě možné spáchání nebo dokonání takového činu zabránit. Pro bližší studium této problematiky

též zasazené do širšího kontextu odkazujeme čtenáře na některé dřívější články.¹⁾

Cílem tohoto článku je potom zabývat se součinností procesní a v rámci ní zejména některými právy a povinnostmi auditorů, resp. auditorských společností.

Vymezení procesní součinnosti a sankce za její nesplnění

Trestněprávní předpisy jsou obecně postaveny na zásadě, že orgány činné v trestním řízení v rámci trestního řízení shromažďují a vyhodnocují jednotlivé důkazy. Je nepochybné, že auditor může řadou těchto důkazů disponovat, navíc je sám o sobě nositelem důležitých informací, kterých se orgán činný v trestním řízení při objasňování trestného činu může dožadovat. Trestní předpisy proto zakotvují pravidla, jak tomuto požadavku vyhovět.

Obecná úprava procesní součinnosti je zakotvena v ustanovení § 8 odst. 1 trestního řádu. V souladu s tímto ustanovením jsou státní orgány, právnické a fyzické osoby povinny bez zbytečného odkladu, a to i bez úplaty, vyhovovat dožadáním orgánů činných v trestním řízení při plnění jejich úkolů.

V tomto kontextu však vyvstává kolizní otázka. Tak jako je tomu u řady jiných profesí, i profese auditora je spojena s jednou ze základních charakteristik, kterou je povinnost zachovávat mlčenlivost. Vzhledem k tomu, že tato povinnost mlčenlivosti je vymezena přímo zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o auditorech“)²⁾, označuje se jako tzv. mlčenlivost zákonná.³⁾

¹⁾ Např. Špecián, M.: Auditor a trestní právo. Auditor č. 6/2011, s. 10 – 14, Komora auditorů České republiky, Praha 2011, ISSN 1210-9096 nebo Molín, J. – Králíček, V.: Vybrané otázky profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních. Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 9/2010. Auditor, 2010, ročník XVII, č. 9, ISSN 1210-9096 nebo Molín, J.: Stručný přehled některých trestných činů souvisejících s výkonem auditorské činnosti. Auditor č. 6/2011, s. 15 – 19, Komora auditorů České republiky, Praha 2011, ISSN 1210-9096

²⁾ Blíže k vymezení mlčenlivosti viz např. Králíček, V.: Zákon o auditorech. Komentář. 1. vydání, 140 stran, Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2009, ISBN 978-80-7357-464-2

³⁾ Vedle mlčenlivosti zákonná je možné uvažovat i o mlčenlivosti smluvní, která je determinována smlouvou uzavřenou s klientem.

Na tuto skutečnost pak navazuje ustanovení § 8 odst. 4 trestního řádu. To totiž stanoví, že plnění povinnosti vyhovět dožádání orgánu činného v trestním řízení lze odmítnout, a to právě s odkazem na státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti (tj. s odkazem na mlčenlivost zákonnou). Lze tedy konstatovat, že v těchto případech zde proti sobě stojí zájem na objasnění trestného činu a zájem na zachování povinnosti mlčenlivosti a tím i ochrany důvěrných informací získaných při výkonu auditorské činnosti.

Uvedené však neznamená, že by se orgány činné v trestním řízení nemohly příslušných informací od auditorů dožadovat. Trestní předpisy věc řeší tak, že rozhodování o uvedených protichůdných zájmech se svěřuje do rukou nezávislého soudu, aby v dané trestní věci rozhodl, zda pro účely trestního řízení budou vyžadovány i informace, na něž se zákonná povinnost mlčenlivosti vztahuje. Trestní řád tuto skutečnost upravuje v ustanovení § 8 odst. 5: „Nestanoví-li zvláštní zákon podmínky, za nichž lze pro účely trestního řízení sdělovat informace, které jsou podle takového zákona utajovány, nebo na něž se vztahuje povinnost mlčenlivosti, lze tyto informace pro trestní řízení vyžadovat po předchozím souhlasu soudce.“

Z citovaného textu by se na první pohled mohlo zdát, že toto ustanovení není možné použít na případy zproštění mlčenlivosti auditora, neboť jeho mlčenlivost včetně podmínek jejího zproštění je upravena příslušným zákonem. Jednalo by se však o chybný závěr, neboť zákon o auditorech sice stanoví povinnost zachovávat mlčenlivost, avšak na druhé straně nestanoví podmínky, za nichž lze informace kryté povinnou mlčenlivostí pro účely trestního řízení ve smyslu citovaného ustanovení sdělovat.

Někteří autoři však doplňují, že ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu není obecným institutem, dle kterého by byl dovolen průlom do zákonné povinnosti mlčenlivosti ve všech případech: „Toto ustanovení je nutno vykládat tak, že absence zvláštní úpravy v jiném zákoně zakládá možnost nahradit neexistující podmínky prolomení mlčenlivosti v trestním řízení volnou úvahou nezávislého soudu. Při využití ustanovení § 8 odst. 5 tr. ř. je nutné důsledně dbát zásady přiměřenosti a zdrženlivosti vyplývající z § 2 odst. 4 tr. ř.“⁴⁾

V souladu s těmito výklady je tedy možné dospět k závěru, že postup dle ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu je zřejmě svázán s následujícími zásadami:

- a) je možné požadovat jen takové informace, které jsou nezbytné pro splnění účelu trestního řízení v dané konkrétní trestní věci,
- b) postup podle ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu lze aplikovat jen tehdy, pokud nelze informace získat jiným způsobem, který méně intenzivně zasahuje do chráněné sféry,

- c) rozsah informací musí být omezen na míru nezbytně nutnou pro objasnění trestní věci.

Pro úplnost je vhodné dodat, že sankcí za nesplnění procesní součinnosti může být pořádková pokuta v souladu s ustanovením § 66 trestního řádu až do výše 50 000 Kč, a to i opakovaně.

Možné role auditora v trestním řízení

Jak bylo uvedeno, trestní řád zakládá obecnou povinnost státních orgánů, fyzických a právnických osob vyhovovat dožádáním orgánů činných v trestním řízení při plnění jejich úkolů. Na tuto obecnou povinnost přitom navazují některé další (konkrétní) instituty. Otázka, jež v této souvislosti vyvstává, se pak týká zejména toho, zda předchází souhlas soudce k vyžadování informací pro trestní řízení od auditorů a dalších osob, na něž se vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti, se dotýká i těchto dalších institutů, popř. zda je tam úprava jiná, a pokud ano, jaký vztah je mezi tímto předchozím souhlasem soudce a příslušnou zvláštní úpravou.

Postavení auditora jako svědka v trestním řízení

Ve fázi již zahájeného trestního stíhání opatřují orgány činné v trestním řízení k prokázání rozhodných skutečností konkrétního trestného činu příslušné důkazy. Jako důkaz přitom může sloužit vše, co může přispět k objasnění věci, tedy zejména věci a listiny důležité pro trestní řízení, znalecké posudky, ale též výpovědi obviněného a výpovědi svědků. Posledně zmíněná možnost je přitom charakteristická nejen pro trestnou činnost hospodářského a majetkového charakteru, ale souvisí i s výkonem auditorské profese.

Obecný rámec pro svědeckou výpověď formuluje trestní řád v ustanovení § 97 odst. 1, podle kterého je každý povinen se na předvolání dostavit a vypovídat jako svědek o tom, co je mu známo o konkrétním trestném činu, pachateli nebo okolnostech důležitých pro trestní řízení. Povinnost dostavit se na takové předvolání je přitom absolutní, přičemž nástrojem pro donucení může být v konkrétním případě zejména zmíněná pořádková pokuta, popř. i předvedení. Pro úplnost lze doplnit, že od varianty nedostavení se k výsledku je odlišná varianta, kdy by se auditor k výsledku dostavil, ale bez zákonných důvodů by odmítl vypovídat. Podle některých výkladů by v takovém případě jeho opakované protiprávní jednání mohlo být hodnoceno jako vyjádření nedůvěry svědka ve spravedlivé hodnocení soudu, resp. jako urážlivé jednání vůči soudu ve smyslu znaků skutkové podstaty pohrdání soudem podle § 336 trestního zákoníku.

Trestní řád i v právní úpravě svědecké výpovědi vychází z respektování povinnosti mlčenlivosti, byť – jak

⁴⁾ Nett, A.: K problematice povinné mlčenlivosti daňového poradce (část 1.). Bulletin Komory daňových poradců České republiky č. 9/2006, Komora daňových poradců České republiky, Brno 2006, ISSN 1211-9946, str. 28

tomu bylo u obecné úpravy – pouze mlčenlivosti zákonné. V ustanovení § 99 odst. 2 trestního řádu totiž stanoví, že svědek nesmí být vyslýchán tehdy, jestliže by svou výpověď porušil státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, ledaže byl této povinnosti příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tuto povinnost má, zproštěn.

Formuluje se tím tedy řada vzájemně souvisejících okruhů, jež musí být zkoumány a které mohou být vyjádřeny otázkami,

- a) zda formy zproštění mlčenlivosti pro svědeckou výpověď auditora popsané v předchozím odstavci, tj. zproštění příslušným orgánem nebo tím, v jehož zájmu tyto osoby povinnost mlčenlivosti mají, jsou jedinými přípustnými způsoby, či zda i pro tyto případy existuje obecná možnost „zproštění mlčenlivosti“ formou předchozího souhlasu soudce v souladu s ustanovením § 8 odst. 5 trestního řádu a pokud ano, pak
- b) jaký je vztah mezi jednotlivými formami a
- c) zda zproštění mlčenlivosti a předchozí souhlas soudce vedou k neomezené možnosti získávat prostřednictvím výslechu svědka jakékoliv informace pro trestní řízení.



Předně platí, že ke zproštění mlčenlivosti může dojít v intencích zmíněného ustanovení § 99 odst. 2 trestního řádu. Znamená to tedy, že pro konkrétní případ může být auditor zproštěn své mlčenlivosti zejména klientem. Druhá forma, jež je předjímana rozebíraným ustanovením, se týká možnosti zproštění mlčenlivosti „příslušným orgánem“. U auditorské profese se tímto příslušným orgánem rozumí Komora auditorů České republiky, jak to mimo jiné vyplývá z ustanovení § 15 odst. 2 zákona o auditorech.⁵⁾ Lze proto očekávat, že Komora auditorů České republiky bude v této věci v důsledku této relativně nové pravomoci oslovována orgány činnými v trestním řízení.

V tomto kontextu je důležité zdůraznit, že právní řád nepropůjčuje Komoru auditorů České republiky možnost zprostit auditora mlčenlivosti ve všech (neomezených) případech, ale jen v případech odůvodněných, jak by šlo vyvodit též z ustanovení § 31 odst. 2 písm. j) zákona o auditorech.⁶⁾ Tento požadavek se z pohledu trestního řízení jeví jako ještě přísnější.⁷⁾

Dále je nutné zkoumat případy, kdy ke zproštění mlčenlivosti nedojde ani klientem ani Komorou auditorů České republiky. V tomto případě vzniká otázka, zda – byt' to v ustanovení § 99 odst. 2 trestního řádu není explicitně zmíněno – lze využít institutu předchozího souhlasu soudce podle ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu týkajícího se obecné součinnosti v trestním řízení, popř. jaký je vztah obou právních norem.

Tyto otázky byly v minulosti předmětem rozdílných výkladů, které vyústily v závěr, že orgány činné v trestním řízení mohou postupovat v zásadě nezávisle buď podle ustanovení § 99 odst. 2 trestního řádu, tj. například požádat o zproštění mlčenlivosti příslušný orgán či profesní komoru, je-li to možné, nebo formou výzvy vyzvat svědka (auditora), aby oslovil klienta s otázkou, zda ho zbaví či nezabaví povinnosti zachovávat mlčenlivost, nebo mají obecnou možnost postupovat tak, že pro vyžádání informací je udělen předchozí souhlas soudce. Orgány činné v trestním řízení tedy mohou v zásadě postupovat jakoukoliv cestou, a to bez ohledu na pořadí popsaných způsobů, což dokládá i stanovisko trestního kolegia Nejvyššího soudu České republiky.⁸⁾

⁵⁾ „Auditora a další osoby uvedené v odstavci 1 může zprostit mlčenlivosti o skutečnostech, které nejsou veřejně známy, účetní jednotka nebo Komora“ – ustanovení § 15 odst. 2 zákona o auditorech.

⁶⁾ „Komora ... j) v odůvodněných případech zprošťuje auditora mlčenlivosti podle § 15 odst. 2...“ – ustanovení § 31 odst. 2 písm. j) zákona o auditorech.

⁷⁾ „Kupříkladu Komora exekutorů opakovaně zdůrazňovala, že hlavní příčinou, pro kterou v konkrétních případech nevyhověla žádosti orgánů činných v trestním řízení o zproštění povinnosti mlčenlivosti určitého exekutora či jeho zaměstnance, byl nekonkrétní požadavek orgánu činného v trestním řízení... Odmítnutí takového požadavku bylo komorou i dle názoru Nejvyššího státního zástupce učiněno důvodně a je třeba takový požadavek považovat za nezákonný, odporující principům zdrženlivosti a subsidiarity.“ – Nett, A.: Právní stanovisko v otázce prolomení mlčenlivosti daňového poradce rozhodnutím soudu. Stanovisko pro KDP ČR publikované na www.kdpcr.org, 17 stran, str. 6.

⁸⁾ „Vydání souhlasu soudce s vyžadováním informací uvedených v § 8 odst. 5 tr. ř. pro trestní řízení není podmíněno předchozím neúspěšným pokusem orgánů činných v trestním řízení o jejich získání od subjektu, který je takovou povinností vázán, na základě jejího zproštění oprávněnou osobou.“ – Stanovisko trestního kolegia Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28. 6. 2006, sp. zn. Tpjn 303/2005, k podmínkám vydání rozhodnutí, jímž soudce dává souhlas s vyžadováním skutečností uvedených v § 8 odst. 5 tr. ř. pro trestní řízení.



Lze tedy uzavřít, že jakkoliv se zdá, že předchozí souhlas soudce není obecným institutem, což bylo argumentováno výše, je institutem „všezahrnujícím“, tedy vztahuje se na jakoukoliv formu trestní součinnosti auditora, tedy i na tu, jež má podobu svědeckého výslechu.

Takzvaný informativní výslech či podání vysvětlení a práva auditora

Od výslechu svědka tak, jak byl popsán v předchozím textu, je v zásadě nutné odlišit tzv. informativní výslech. Ten je upraven zejména ustanovením § 158 odst. 3 písm. a) trestního řádu, podle kterého je oprávněn policejní orgán, a to v rámci objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, vyžadovat vysvětlení od fyzických a právnických osob a státních orgánů. Vysvětlení může být přitom takto požadováno od oznamovatele trestného činu, dále od osoby, která je podezřelá ze spáchání trestného činu, popř. též od osoby, která má informace o dané věci, je tedy de facto v roli svědka, jakkoliv se o svědeckou výpověď nejedná, neboť ta je možná – až na výjimky týkající se neodkladných a neopakovatelných úkonů – až po sdělení obvinění. Z povahy věci tak vyplývá, že jde o úkon před zahájením trestního stíhání, který je tedy z hlediska pořadí činěn před případným výslechem svědka, tedy ve fázi, kdy auditor v rámci předvolání k podání vysvětlení ani nemusí být zpraven o tom, o jakou věc se jedná.

Trestní předpisy respektují i v rámci tohoto úkonu zákonnou mlčenlivost, neboť stanoví, že vysvětlení nesmí být požadováno od toho, kdo by jím porušil státem výslovně uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti. Tato právní úprava je přitom obsažena na jiném místě, než výše diskutovaná pravidla týkající se svědecké výpovědi, konkrétně pak v ustanovení § 158 odst. 7

trestního řádu, z hlediska jejích důsledků je však velmi podobná. I zde totiž platí, že vysvětlení lze požadovat, pokud auditora zprostil mlčenlivosti klient, resp. obecně osoba, v jejímž zájmu mlčenlivost existuje (účetní jednotka), nebo též Komora auditorů České republiky. Obdobné závěry jako výše lze i zde vyvodit v otázkách použití institutu předchozího souhlasu soudce, jakož i jeho vztahu ke zvláštní úpravě. I zde jsou navíc obdobné právní důsledky případného nedostavení se k podání vysvětlení.

Samostatnou otázkou, jež vyvstává pouze u tohoto úkonu, je zvážení skutečnosti, zda by se auditor dopustil protiprávního jednání v případě, že by o provedeném podání vysvětlení (a to i pro případ, že by s ohledem na neexistenci prolomení zákonné povinnosti mlčenlivosti fakticky nebylo provedeno) informoval svého klienta. Tato otázka je zde nastolena proto, že v případě podání vysvětlení – na rozdíl od svědecké výpovědi – totiž klient, kterého by se případné trestní stíhání týkalo, ještě nemusí vědět, že jeho protiprávní jednání je předmětem zájmu orgánů činných v trestním řízení. Podle názoru právních teoretiků lze zřejmě vyložit, že neexistuje právní norma, jež by takovou informaci ve vztahu ke klientovi zakazovala, jinými slovy, že se nejedná o maření případného vyšetření trestného činu.

V minulosti bylo také sporným tématem, zda se v případě podání vysvětlení může tohoto úkonu účastnit i případný advokát auditora. Věc vyřešil svým rozhodnutím Ústavní soud České republiky, který v postupu, kdy policejní orgán neumožnil přítomnost advokáta osoby, jež byla předvolána k podání vysvětlení, spatřil porušení jejího subjektivního ústavního práva vymezeného ustanovením čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.⁹⁾ S účinností od 1. ledna 2002 je navíc tento závěr začleněn do textu samotného trestního řádu, neboť jeho ustanovení § 158 odst. 4 výslovně stanoví, že při podání vysvětlení má každý právo na právní pomoc advokáta.

Možné další role auditora v trestním řízení

Auditoři však mohou v trestním řízení vystupovat i v jiných rolích než výše popsaných. Vedle mezního případu, kdy by byl auditor osobou podezřelou nebo obviněnou z trestného činu, jsou to pak zejména „expertní“ úlohy.

Jedna z takových expertních rolí je zakotvena v ustanovení § 105 odst. 1 věta první trestního řádu. Podle této úpravy má v konkrétní věci orgán činný v trestním řízení vyžádat tzv. odborné vyjádření, je-li třeba k objasnění skutečnosti důležité pro trestní řízení odborných znalostí. O odborné vyjádření lze kromě státního orgánu vyžádat i fyzickou nebo právnickou osobu, která má potřebné odborné předpoklady.¹⁰⁾ Pro tuto roli je příznačné, že auditor by v zásadě neměl vstoupit do trestní věci, jež by se mohla – byť nepřímo – dotýkat jeho klienta,

⁹⁾ „Každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení.“ – ustanovení čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

¹⁰⁾ „Jde o formy součinnosti, v jejichž rámci se může nejvýrazněji projevit vysoká odbornost dožadovaných orgánů a osob, což má zvláštní význam právě při dokazování hospodářské kriminality...“ – Šámal, P., Půry, F., Sotolář, A., Štenglová, I.: Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vydání, 801 stran, C. H. Beck, Praha 2001, ISBN 80-7179-493-7, str. 203

neboť by, mimo jiné, mohlo dojít k porušení zákonné povinnosti mlčenlivosti. Ke kolizní situaci by z teoretického i praktického hlediska však ani nemělo dojít, neboť ustanovení § 105 odst. 3 věta druhá trestního řádu předjímá postup, že orgán činný v trestním řízení zváží, zda osoba, od níž se odborné vyjádření vyžaduje, není podjatá, a to s ohledem na svůj poměr k obviněnému nebo jiným osobám zúčastněným na trestním řízení. Zároveň je pravděpodobné, že ve věci, o níž má auditor informace, bude vyslýchán jako svědek, i proto je nutné tyto formy od sebe odlišovat.

Odborné vyjádření auditora je zapotřebí odlišovat od svědecké výpovědi také v dalším ohledu. Svědek má totiž zásadně vypovídat o tom, co vnímal svými smysly, jeho postavení je tedy vytvořeno fakticky existující situací, kterou pozoroval nebo vnímal, jinými slovy vypovídá o skutečnostech, o nichž se dozvěděl mimo trestní řízení. Z tohoto důvodu není – oproti osobě, která zpracovává odborné vyjádření – v zásadě zastupitelný. Úkolem svědka není hodnocení vnímaných skutečností nebo vysvětlování skutečností zjištěných jinými důkazy. Právě tyto role jsou svěřeny případnému odborníkovi přizvanému pro danou trestní věc. Tato osoba se od svědka odlišuje navíc právě ve skutečnosti, že se o skutečnostech týkajících se trestné činnosti seznamuje až v probíhajícím trestním řízení.

Je-li posuzovaná otázka složitější, lze v případě auditora uvažovat i o roli další, a to v podobě znalce. Z povahy věci však plyne, že auditor musí mít pro tuto věc příslušnou kvalifikaci.¹¹⁾

Vydání věci a odnětí věci, průlom do zákonné povinnosti mlčenlivosti týkající se listin

Při odhalování protiprávního jednání v rámci trestního řízení hrají kromě svědeckých výpovědí důležitou roli zejména listinné a věcné důkazy, mezi které patří například písemné smlouvy, účetní doklady a ostatní účetní záznamy, byť v technické podobě,¹²⁾ ale i účetní knihy atp. Je proto nasnadě, že procesní trestní předpisy obsahují úpravu týkající se jejich zajištění, přičemž je třeba rozlišovat dva relativně samostatné instituty, tj. vydání věci a odnětí věci.

V souladu s ustanovením § 78 odst. 1 trestního řádu platí, že kdo má u sebe věc důležitou pro trestní řízení, je povinen ji na vyzvání předložit soudu, státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu. Je-li nutné věc pro trestní řízení zajistit, je povinen ji na vyzvání

v předchozí větě zmíněným orgánům vydat. Současně platí, že vyzvat k vydání věci je oprávněn předseda senátu a v přípravném řízení státní zástupce nebo policejní orgán. Je též důležité zmínit, že výzva k vydání věci může být učiněna i během podání vysvětlení, tj. ještě před zahájením trestního stíhání.

U vydání věci vyvstává meritorní problematika týkající se listin, s nimiž souvisí zákonná povinnost mlčenlivosti auditora. Trestní řád totiž stanoví, že povinnost vydání věci se nevztahuje na listinu, jejíž obsah se týká okolnosti, o které platí zákaz výsledku, a též dodává, že to neplatí, pokud došlo ke zproštění povinnosti mlčenlivosti v intencích výše diskutovaného ustanovení § 99 odst. 2 trestního řádu.

Při zevrubném studiu této problematiky lze dojít k závěru, že toto pravidlo – na rozdíl od úpravy týkající se výpovědi nebo podání vysvětlení – má velmi omezené uplatnění. Soudní praxe totiž vykládá, že aby šlo o listinu takto „chráněnou“, tedy aby mohl auditor její vydání zákonně odepřít, je zapotřebí zkoumat právní režim listiny, tedy na základě jakého právního předpisu byla vyhotovena a zda tento právní předpis zajišťuje utajení jejího obsahu a pokud ano, pak jakým způsobem.¹³⁾ Pravidel upravujících možnost nevydání této listiny je pak možné se dovolat pouze v případě, pokud listina byla vydána na základě tohoto zvláštního právního předpisu. V těchto konsekvencích lze dojít k závěru, že auditor takovými listinami při své činnosti v zásadě nedisponuje, neboť zákon o auditorech listiny takto pojaté neupravuje. Za takovou listinu přitom nelze považovat ty dokumenty, které byly auditorovi předány při vykonávání auditorické činnosti, byť by bylo argumentováno obecnou zákonnou povinností mlčenlivosti.

Trestní předpisy dále stanoví postup v situaci, není-li věc na základě výzvy vydána, přičemž následkem v konkrétním případě může být odnětí věci. Na možnost takového odnětí, jakož i na jiné právní následky související s jejím nevydáním, je třeba upozornit toho, kdo má věc u sebe, a to již v samotné výzvě k vydání věci.

Odnětí věci je realizováno na příkaz předsedy senátu a v přípravném řízení pak na příkaz státního zástupce nebo policejního orgánu. Policejní orgán však potřebuje k vydání příkazu k odnětí věci předchozí souhlas státního zástupce. Tohoto souhlasu není třeba, jestliže jej nelze předem dosáhnout a daná trestní věc nesnese odkladu. Lze dodat, že trestní předpisy

¹¹⁾ „Jako znalci pak budou přicházet v úvahu odborníci především z různých ekonomických oblastí, zejména pak finanční, účetní a daňové. V úvahu zde přichází v jednoduchých případech potvrzení nebo odborné vyjádření zpracované příslušným pracovníkem, dále znalecký posudek znalce – fyzické osoby nebo posudek státního orgánu či státního ústavu.“ – Šámal, P., Pury, F., Sotolář, A., Štenglová, I.: Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vydání, 801 stran, C. H. Beck, Praha 2001, ISBN 80-7179-493-7, str. 203 a 204

¹²⁾ Blíže například Mejzlík, L.: Účetní informační systémy. Využití informačních a telekomunikačních technologií v účetnictví. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2006. 173 s. ISBN 80-245-1136-3

¹³⁾ Viz například Nett, A.: K problematice zajištění věcí klientů daňového poradce orgány činnými v trestním řízení při prohlídce místa sídla daňového poradce. e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky č. 5/2008, Komora daňových poradců České republiky, Brno 2008, ISSN 1211-9946, str. 21

předjímají k úkonu odnětí věci přibrání osoby, která není na dané trestní věci zúčastněna.

Závěr

Cílem tohoto článku bylo přinést přehled a komentář k některým právům a povinnostem auditorů při odhalování protiprávního jednání v trestním řízení. Tak jako je tomu u jiných fyzických a právnických osob, i auditor má povinnost poskytovat orgánům činným v trestním řízení příslušnou součinnost. V jeho případě je však součinnost ohraničena zákonnou povinností zachovávat mlčenlivost.

Pochybením auditora, jež by mohlo být sankcionováno, by bylo, pokud by auditor nesdělil orgánům činným v trestním řízení příslušné informace tehdy, byl-li by k tomu podle právních předpisů povinen. Na druhou stranu by ale pochybením byl i případ, kdy by auditor informace, jež jsou kryty zákonnou povinností mlčenlivosti, v každém případě a bez dalšího orgánům činným v trestním řízení sdělil. Mohl by se tím dopustit

porušení povinnosti mlčenlivosti, které by navodilo jiné formy profesní odpovědnosti auditora (zejména odpovědnost disciplinární, popř. soukromoprávní).

Je tedy více než nutné, aby při jakýchkoliv pochybnostech auditor vždy vyhledal ve věci kvalitní právní pomoc. Prevencí je samozřejmě také již samotné zvážení přijetí zakázky, a to s ohledem na ostatní právní předpisy.

Jan Molín

Ing. Jan Molín, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Působí na katedře finančního účetnictví a auditingu, kde v roce 2010 obhájil doktorskou práci. Od roku 1999 je daňovým poradcem, praxi vykonává v účetní a poradenské společnosti MIVO s.r.o., kde je současně jednatelem.

Novela zákona o znalcích – porovnání právní úpravy ČR versus SR



Matěj Maršala

Předložená novela ministra spravedlnosti Jiřího Pospíšila je vedena snahou určitě o dobrý krok směrem ke zpřehlednění a zpřísnění

podmínek pro výkon znalecké činnosti, která nepochybně potřebuje jisté úpravy zejména s ohledem na stáří zákona, který byl napsán před 44 lety. Jejich provedení se ale zdá dost nešťastné, a to i s ohledem na některá ustanovení, která zůstala bez větších změn a dle názorů odborné znalecké obce je lze považovat za stejně palčivé jako zavedení postihů, které jsou touto novelou upraveny.

Panují obavy i s ohledem na aktuální vývoj na české politické scéně, že nový zákon sice bude opětovně připraven, nicméně nedojde k jeho schválení, jak tomu již

bylo za předchozích vlád, a takto připravená a předložená novela bude pouze trestat, nicméně nemožní (nezpřehlední) jmenování nových znalců.



Domnívám se, že se předkladatel této novely mohl zaměřit raději na sepsání zcela nového zákona, než na předkládání polovičaté novely. Pro inspiraci není potřeba chodit ani tak daleko, stačí se inspirovat například zákonem, který byl schválen v roce 2004 na Slovensku. Tento zákon platící na Slovensku

od roku 2004 lze považovat za moderní a v současnosti plně splňující požadavky na výkon znalecké činnosti v rámci evropského prostoru.

Dále je uvedeno několik klíčových oblastí, které buď předložená novela zcela ignoruje, upravuje nebo nově zavádí a je provedeno jejich srovnání se zákonem platným na Slovensku.

Jmenování

V porovnání s předkládanou novelou zákona č. 36/1967 Sb. o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela“), která vůbec nemění jmenování znalců pro jednotlivé obory, v § 3 odst. 1 uvádí: „Znalce jmenuje pro jednotlivé obory ministr spravedlnosti nebo předseda krajského soudu...“, platí na Slovensku moderní ustanovení § 5 zákona č. 382/2004 o znalcoch, tlumočnících a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov (dále

jen „zákon č. 382/2004“), říkájící: „Ministerstvo zapíše do seznamu do 60 dnů od doručení písemné žádosti o zápis fyzickou osobu, která je způsobilá k právním úkonům, bezúhonná, získala příslušné vzdělání, skončila speciální vzdělání, vykonávala praxi v oboru nejméně sedm let, složila zkoušku z příslušného oboru, odvětví, úspěšně skončila speciální studium, má materiální vybavení, nebyla v posledních třech letech vyškrtuta ze seznamu a složila slib“. Obdobně tomu je i u právnických osob. Předkládaná novela opět neřeší prostředí, které při vydávání znaleckých oprávnění panuje a kde je jmenování, resp. nejmenování potenciálních znalců a znaleckých ústavů netransparentní, a vyvolává pochybnosti, kdo se může znalcem/znaleckým ústavem stát a zda se tak děje jen dle skutečné potřeby.

Znalecký deník a znalecký posudek

Obdobně jako u podmínek jmenování jsou nedostatečně dotaženy i další paragrafy, novela sice v § 15 upravuje, že deník, který si znalci vedou, je možné vést v listinné nebo elektronické podobě, ale již do detailu neřeší, co má takový deník obsahovat (požaduje pouze předmět, objednatel, výši odměny a den proplacení). Na druhé straně v zákonu č. 382/2004 je v § 14 jasně zakotvené, co musí znalecký deník obsahovat, je to např. pořadové číslo úkonu v kalendářním roce, zadavatel, datum vyžádání, datum vykonání, účel a předmět, objekt úkonu, výše honoráře. Dále předložená novela zcela postrádá jakékoliv ustanovení znaleckého posudku, v porovnání se zákonem č. 382/2004, kde je toto upraveno v § 17 v odst. 1 a násl. V současnosti u nás platí jediná metodická pomůcka (příručka) sestavená ČNB pro účely veřejných nabídek, která není nikterak závazná.

Odměňování a náhrada nákladů

Co se týče odměňování a náhrady nákladů, je patrné, že česká novela se v § 17 značně inspirovala slovenským zákonem, i když v podstatných bodech ji již bohužel nekopíruje. V předložené novele je zakotveno, že znalci náležejí za vykonání znaleckého úkonu odměna, která se řídí prováděcím předpisem. V zákoně č. 382/2004 platícím na Slovensku se v § 3 uvádí: „Znalec se může dohodnout se zadavatelem na smluvní odměně, jestli se nedohodnou, náleží mu tarifní odměna“. Tato formulace tedy nevyklučuje možnost, že by znalec, resp. znalecký ústav pracoval v soudních řízeních za obvyklé sazby účtované v rámci běžných obchodních vztahů, což se jistě jeví jako transparentnější (férové) i s ohledem na náročnost, se kterou se znalci setkávají při práci pro

soudy a zároveň sazby, které si můžou dle prováděcí vyhlášky účtovat. Takováto formulace by v předkládané novele jistě odstranila „odpor“ znalců k práci pro české soudy a zároveň i zkvalitnila jejich práci.

Dále předložená novela zcela opomíjí situace, kdy je znalec povinen vykonat úkon prioritně nebo jeho vykonání bude za mimořádně obtížných okolností. V rámci již zmiňovaného zákona č. 382/2004 je možné přiznanou tarifní odměnu v těchto případech i zvýšit.

Pozastavení a zánik práva vykonávat znaleckou činnost

Navrhovaná novela zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících byla dle vyjádření ministra spravedlnosti tvořena převážně v duchu zpřísnění podmínek výkonu znalecké činnosti. Podobně jako celé novele, tak i ustanovením § 20, 20a a 20c a násl. se dá

inzerce

ANAG®
www.anag.cz

Občanský zákoník v dotazech a odpovědích
brožovaná 696 stran 559 Kč

ABECEDA bezpečnosti a ochrany zdraví při práci
kroužková 504 stran 599 Kč

Účetní a daňová problematika bytových družstev a společenství vlastníků jednotek od A do Z
brožovaná 400 stran 379 Kč

Pohledávky a jejich řešení v podnikové praxi
brožovaná 120 stran 259 Kč

QR code:



vytýkat jejich neúplnost a nejednoznačnost, zejména pak s ohledem na případné sankce. V § 20 a násl. dochází k definování podmínek, za kterých může dojít k zániku či pozastavení výkonu činnosti. K pozastavení může dojít z rozhodnutí předsedy krajského soudu nebo ministra spravedlnosti, a to tehdy, bylo-li vůči znalci zahájeno řízení o způsobilosti znalce k právním úkonům, zahájeno trestní řízení nebo má na základě pravomocného rozhodnutí nastoupit k trestu odnětí svobody. K zániku výkonu činnosti dochází smrtí, prohlášením za mrtvého, zbavením způsobilosti k právním úkonům, pravomocným odsouzením za úmyslný trestný čin, pravomocným uložením sankce vyškrtnutí ze seznamu, na základě vlastní žádosti. Dle slovenského zákona č. 382/2004 dochází k vyškrtnutí ze seznamu znalců na základě vlastní žádosti, při nevzniknutí pojištění za škodu při výkonu činnosti do tří měsíců od jmenování, výkon činnosti bez pojištění, při ukončení činnosti v oboru, pro který byl jmenován, na základě udělení sankce vyškrtnutí, nevyhovění požadavku na odbornou způsobilost (systém celoživotního vzdělávání) nebo když znalec více než půl roku nevykonává znaleckou činnost ze zdravotních důvodů.

Přestupky a sankce

Za přestupek se dle předložené novely bude nově považovat takové jednání, kdy dochází k výkonu činnosti v rozporu s § 8 (vykonání řádné činnosti ve stanovené lhůtě a v daném oboru), § 10 (výkon činnosti znalce osobně či ve spolupráci s konzultanty), § 10a (porušení mlčenlivosti), § 11 (podání znaleckého posudku ve věci, kde byl vyloučen), § 12 (odmítnutí poskytnutí posudku orgánu veřejné moci), § 13 (opakovaně nepodepíše nebo nepřipojí otisk pečeti na písemný znalecký posudek), § 15 (nevedení řádného znaleckého deníku), § 17 odst. 3 (nesprávné vyúčtování odměny), § 20 odst. 4 (výkon činnosti v případě jejího pozastavení). Výše pokut se liší v závislosti na závažnosti přestupku, a to od 50 do 200 tisíc Kč (u znaleckého ústavu až do 400 tisíc Kč), další sankcí může být i vyškrtnutí ze seznamu znalců/znaleckých ústavů. Ve slovenském zákoně č. 382/2004 se považuje za přestupek neoprávněné vydávání se za znalce, porušení povinností dle § 8 (neodevzdání průkazu znalce do 15 dní od vyškrtnutí ze seznamu) a porušení

§ 13 (povinnost mlčenlivosti). Maximální výše pokuty činní 40 tisíc Sk (cca 1 327 EUR). V případě správního deliktu může být uložena pokuta do 50 tisíc Sk (cca 1 659 EUR) u fyzické osoby a až do výše jednoho milionu Sk (33 193 EUR) u právnické osoby.

Závěr

Prezentované srovnání předkládané novely a platného znění slovenského zákona č. 382/2004 mělo za účel poukázat na rozdíly, resp. nedostatky předkládané novely, která se v současnosti nachází ve druhém čtení. Domnívám se, že předložená novela bude jen dalším pokusem o regulaci činnosti znalecké obce bez adekvátní liberalizace přístupu mladší a dnes již i zkušené generace, která se po 22 letech od „sametové“ revoluce v české kotlině zformovala a nadále zůstane „spolkem privilegovaných“. Výsledkem předložené novely tak bude pouze zavedení biče na všechny stávající znalce, který legálně umožní proškrtání jejich současného stavu bez adekvátních podmínek pro jmenování nových znalců.

Matěj Maršala

Ing. Matěj Maršala, MSc. pracuje jako konzultant ve znaleckém ústavu NSG Morison od roku 2008. Předtím působil ve společnosti Rödl & Partner. Oceňování se věnuje již více než šest let. V rámci své praxe pracoval na významných projektech pro mezinárodní společnosti působící v oblasti potravinářského, chemického a zpracovatelského průmyslu. V současnosti se zabývá projekty klasifikace položek majetku pro účely účetnictví, obvyklým nájemným jednotlivých položek dlouhodobého majetku a transakcemi s nemovitostmi. Vysokoškolské vzdělání získal na Vysoké škole podnikání v Ostravě a dále na University of Central Lancashire ve Velké Británii. Pro znaleckou činnost též absolvoval řadu odborných kurzů doma i v zahraničí. Mluví anglicky a německy.



Nejpalčivější problém mého podnikání spočívá v otázce, kde ty vydělané peníze uskladnit. Kresba: Ivan Svoboda

Rozhovor se Zacharym Rosenem, prezidentem české pobočky Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů

Forenzní služby v ČR

Kdo a proč si najímá forenzní auditory? Jak vypadá typická zakázka pro forenzního vyšetřovatele?

Forenzní auditory si klienti najímají, když potřebují jejich specializovanou odbornost kvůli vyšetření podvodu a posouzení jeho potenciálních důsledků. Těmito klienty jsou společnosti z nejrůznějších odvětví ekonomiky obávající se možných interních nebo externích hrozeb, které pro ně představují osoby páchající podvody nebo dopouštějící se jiného protiprávního jednání.

Forenzní zakázka může mít různou podobu. Forenzní auditori se zabývají vyšetřováním hospodářských trestných činů souvisejících s úplatkářstvím, posuzují riziko korupce a opatření proti praní špinavých peněz a vyhledávají a vymáhají majetek. Kromě toho klientům poskytují podporu v soudním řízení jako soudní znalci a podílejí se na řešení sporů. Stále širší využívání technologií jim umožňuje účinně pomáhat klientům, především bankám a pojišťovnám, při odhalování podvodů prostřednictvím analýzy dat.

Jak je na tom podle vašeho názoru trh s forezními službami v České republice? Vnímáte u nás ve srovnání s ostatními zeměmi nějaké neobvyklé nebo překvapivé rozdíly, pokud jde o kvalitu i kvantitu těchto služeb?

Velké finanční skandály, které se vynořily během hospodářské krize, nám ukázaly, že v celosvětovém měřítku roste jak velikost podvodů, tak jejich komplikovanost. Obchodní společnosti, státní organizace i širší veřejnost v České republice dnes už začínají chápat přínos forenzních auditorů i jejich sdružení, jakým je Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (Association of Certified Fraud Examiners, ACFE), protože jejich prostřednictvím získávají přístup ke školení, odborným znalostem i preventivním nástrojům pro boj proti podvodům. Poptávka po těchto službách je v současnosti jak v České republice, tak jinde ve světě velká.

Pokud jde o veřejný sektor, zaznamenal jste nějaký posun v poptávce po těchto službách?

Poptávka po službách forenzního auditora v České republice neustále roste. Především v posledních několika letech se na nás se žádostí o posouzení rizika podvodu obracely také společnosti z veřejného sektoru, obce i státní organizace.



Zachary Rosen je manažerem forenzních služeb ve společnosti Deloitte Advisory s.r.o., specializuje se na posuzování rizika podvodu, na vyšetřování podvodů a zavádění zásad pro boj s nimi. Má více než 15 let praxe v oblasti účetnictví, auditu IT, provozních auditů, podnikových financí a provozního

řízení nadnárodních společností. Pracoval jako kontrolor a auditor pro mezinárodní poradenskou společnost, pro niž pravidelně prováděl audit zakázek a účetních závěrek v Africe, Rusku a SNS. Působil rovněž na různých prodejních, provozních a manažerských pozicích v jedné nadnárodní chemické společnosti ve Spojených státech. Má magisterský titul z účetnictví a vyšetřování podvodů z Florida Atlantic University a magisterský titul v oboru Business Administration z Case Western Reserve University. Je spoluzakladatelem ACFE, certifikovaným vyšetřovatelem podvodů (CFE) a certifikovaným interním auditorem (CIA) a v současnosti usiluje o získání kvalifikace certifikovaného auditora (CPA).

Jaké kvalifikační a jiné požadavky musí forenzní odborník splňovat? Jaké minimální znalosti by měl mít?

Forenzní vyšetřovatelé mají možnost získat prostřednictvím ACFE odbornou certifikaci a stát se „certifikovaným vyšetřovatelem podvodů“ (Certified Fraud Examiner, CFE). Pro získání této kvalifikace je nutné splnit celou řadu odborných a kvalifikačních předpokladů. Etický kodex ACFE obsahuje mimo jiné následující požadavky:

- specializované znalosti a formální vzdělání v následujících oborech: účetnictví a audit, kriminologie, vyšetřování podvodů a právo;
- držitel titulu CFE je povinen absolvovat 20 hodin průběžného odborného vzdělávání ročně, z toho dvě hodiny se musí týkat školení v oblasti etiky;
- uchazeč o kvalifikaci CFE musí složit příslušnou zkoušku, její podmínkou jsou alespoň dva roky praxe v některém z uvedených oborů;

- vyšetřovatelé podvodů by se měli mimo jiné podílet na plánování zakázek, vykonávat dohled, při realizaci zakázek se musí vyvarovat střetu zájmů, musí pracovat s odbornou péčí, zachovávat mlčenlivost a vyvarovat se zkraslování faktů.

Jak důležitá je pro forenzního vyšetřovatele certifikace? Musí ji mít? Existuje nějaká vazba na soudní znalce podle českého práva?

Soudní znalci v České republice musí mít požadované znalosti a zkušenosti, aby dostali „kulaté razítko“ a mohli svědčit u soudu v případě, že potřebuje jejich znalecké služby.

Žádný globální požadavek, že forenzní vyšetřovatelé jsou povinni mít certifikaci, neexistuje. Nicméně jako u všech ostatních profesí vyžadujících specializovanou odbornost je i pro forenzní vyšetřovatele důležité a žádoucí, aby si osvojili penzum mezinárodně uznávaných znalostí. Cestou k tomuto osvojení je formální vzdělání a členství v profesní organizaci (jako je ACFE), která určuje normy uznávané danou profesní obcí i normy chování vůči klientům, kolegům a veřejnosti. Soudní znalci v České republice si stále více uvědomují, že ACFE jim nabízí příležitost větší specializace a školení zaměřené na globálně uznávanou nejlepší praxi.

Co říkáte případům, kdy si politici najímají forenzní odborníky, kteří nijak neprokážou své znalosti a odbornost?

Myslím, že tahle otázka by měla být širší a zahrnovat nejen politiky, ale i obchodní společnosti, které si najímají forenzní odborníky. Povinností politiků i managementu společností je pracovat ve veřejném zájmu, resp. v zájmu akcionářů. Ve Spojených státech závisí všeobecné uznání forenzního vyšetřovatele na jeho znalostech a zkušenostech s vyšetřováním podvodů, na jeho působení jako soudní znalec a na tom, zda k odhalování a prevenci podvodů používá osvědčené metody. U forenzních vyšetřovatelů sdružených v ACFE, kteří se řídí jejím etickým kodexem, se předpokládá, že budou postupovat odborně a s řádnou péčí a přijmou trest za případné porušení těchto norem.

Jak jsou forenzní vyšetřovatelé v České republice a ve světě organizováni?

Forenzní vyšetřovatelé se organizují prostřednictvím ACFE, která má pobočky ve více než 30 zemích a 55 tisíc členů. V České republice má ACFE přes 40 členů. Pobočky jsou po celém světě zakládány proto, aby si forenzní vyšetřovatelé mohli vyměňovat podněty, asociace jejich prostřednictvím poskytuje členům i ostatním forenzním odborníkům podporu, zajišťuje školení a šíří osvětu o problematice podvodů v celé podnikatelské obci.

Jaké máte jako prezident pobočky ACFE v České republice cíle? Jaké zájmy ACFE v České republice sleduje? Vnímáte asociaci jako uzavřenou odbornou skupinu, nebo jako organizaci sloužící veřejnému zájmu?

Vedle aktivit zaměřujících se na informování české podnikatelské a odborné obce prostřednictvím článků a workshopů, které organizuji, je mým cílem zapojit stávající členy do následujících činností:

- přednášky, články a tiskové zprávy o problematice podvodů;
- navazování užších vazeb mezi členy asociace prostřednictvím školení a seminářů;
- spolupráce s univerzitami, zapojování studentů, kteří mají zájem o forenzní účetnictví, audit a kriminologii, do práce naší pobočky;
- rozvoj vztahů s jinými odbornými organizacemi a s orgány činnými v trestním řízení;
- rozvoj členské základny, školení (příprava členů na zkoušku CFE s použitím manuálu forenzního vyšetřovatele a dalších studijních materiálů);
- školicí kurzy kontinuálního odborného vzdělávání (CPE), které držitelům titulu CFE umožňují splnit požadavky této kvalifikace na celoživotní vzdělávání;
- spolupráce s jednotlivými odvětvími ekonomiky a státními orgány, shromažďování podnětů a požadavků k problematice podvodů z jejich prostředí.

Jaké mají forenzní odborníci možnosti, pokud jde o vlastní vzdělávání?

Forenzní odborníci se mohou stát členy ACFE, získat kvalifikaci CFE, vzdělávat se a navazovat kontakty s ostatními odborníky v této oblasti prostřednictvím české pobočky ACFE.

Jaké forenzní techniky jsou užitečné, nebo dokonce nezbytné pro statutárního auditora? Co se auditori mohou od forenzních vyšetřovatelů naučit?

Nejdříve si musíme ujasnit rozdíl mezi statutárním a forenzním auditem. Statutární audit vyplývá ze zákona daného požadavku, podle něhož musí být účetní závěrka určité obchodní společnosti ověřena nezávislou třetí stranou, která na základě dostatečných důkazních informací vydá nezávislý výrok k tomu, zda je tato účetní závěrka správná a úplná a zda věrně zobrazuje skutečnost.

Forenzní šetření se naproti tomu zaměřuje na shromáždění důkazních informací o tom, zda došlo, či nedošlo k podvodu, a podnětem k jeho provedení je obvinění pocházející z externího nebo interního zdroje. Tento audit vychází z tvrzení, že existují nějaké signály svědčící o podvodu, které je třeba vyšetřit provedením dalších analýz a shromážděním a prověřením dalších důkazních informací.

Úkolem statutárního auditora není prokázat ani vyvrátit výskyt podvodu. Ale měl by znát signály ukazující na možnost podvodu, jakési „varovné vykřičníky“, protože mu to umožní vydat kvalitnější výrok k účetní závěrce.

Při identifikování signálů svědčících o možném výskytu podvodu mohou statutární auditoři využívat celou řadu forenzních technik. Jestliže má auditor například podezření, že společnost vede nějaké neexistující zaměstnance („mrtvé duše“), může prověřit mzdovou agendu a personální evidenci a seznámit se se způsobem jejího vedení. Může rovněž zkontrolovat proces vyplácení mezd. Jestliže jsou vypláceny v hotovosti, existuje riziko, že peníze budou předány jiné



osobě než té, která je vedena v mzdové agendě. Toto riziko lze ošetřit převodem mzdy na bankovní účet příslušného zaměstnance.

Jaké techniky se používají v obou profesích? Může se auditor jednoduše stát forezním vyšetřovatelem a naopak?

Obě profese prověřují provozní procesy a pro tyto účely provádějí výběr vzorků, které pak testují. Forezní auditoři se víc zaměřují na testování týkající se možných signálů výskytu podvodu, které mají za úkol.

Forezní auditor se musí naučit sestavit profil chování potenciálního pachatele podvodu a musí detailně znát různé scénáře podvodů a metody jejich odhalování.

Pokud se podíváme na audit i na forezní služby, myslíte si, že jsou nástroje pro analýzu dat pro tyto profese přínosem? Jinými slovy, jakou roli hrají podle vašeho názoru informační a komunikační technologie?

Nástroje pro analýzu dat jsou nesporně užitečné pro prevenci a odhalování podvodů a forezním vyšetřovatelům umožňují využívat různé technologie.

Společnosti, které si zadávají audit, mají dnes stále větší povědomí o implementačních technologiích zajišťujících kontinuální monitoring kontrol (Continuous Controls Monitoring, CCM).

CCM je nová technologie pro oblast správy a řízení, řízení rizik a dodržování předpisů, která slouží ke sledování kontrol v rámci systému ERP a dalších aplikací a která přispívá ke zkvalitnění finanční správy a řízení. Někteří forezní auditoři se specializují na poskytování podpory klientům při výběru dodavatele IT a při zavádění těchto technologií pro boj s podvody.

CCM automatizuje v reálném čase dva typy kontrol. Prováděním kontinuálního auditu snižuje náklady na tradiční audit, kontinuálním monitoringem snižuje podnikatelské ztráty a zajištěním efektivního fungování automatizovaných procesních kontrol zajišťuje vyšší ekonomickou výkonnost.

Co je podle vašeho názoru důležité, pokud jde o roli forezního odborníka v soudním řízení? Jaké chyby znalci dělají? Jaká je vaše zkušenost s českými soudy?

S českými soudy sice žádnou zkušenost nemám, nicméně ACFE zpracovala pro certifikované vyšetřovatele podvodů soubor pokynů pro účely jejich znaleckého působení v soudních řízeních. Obecně je třeba, aby dodržovali příslušné zákony a vypovídali pravdivě, objektivně a nezaujatě. Ať už vypovídají přímo před soudem nebo před právníky stran sporu či podávají jiné svědectví, měl by je vždy zastupovat právní zástupce. V odpovědích na položené otázky by měli uvádět jen ty informace, které znají, tj. ani více, ani méně. A konečně, rozhodnout o vině nebo nevině obžalovaného je věcí soudu, a ne forezního vyšetřovatele.

Jak se vám líbí výraz „forezní audit“, který používají česká média?

Používaný výraz není to hlavní. Tenhle výraz nicméně zbytečně vytváří problém, zda práce forezního vyšetřovatele zahrnuje i audit. V Americe se používají i jiné výrazy, které podle mého názoru umožňují lépe rozlišit mezi auditem a forezním šetřením. Spojení „forezní analýza“ nebo „forezní šetření“ jsou myslím jasnější. Spíše je ale třeba klást důraz na rozsah činností prováděných v rámci forenzních služeb a uplatňovat ideální premisu, že rámec, který forezní odborníci používají a ze kterého vychází definice forenzních služeb, je podobný. Za takovýto globálně uznávaný standard, přijímaný podnikatelskou obcí, státními i regulačními orgány, lze považovat rámec ACFE. Média i veřejnost budou výrazu „forezní audit“ rozumět lépe, až ještě vzroste počet forenzních vyšetřovatelů dodržujících jeden všeobecný standard.

Rozhovor vedl Jiří Pelák

Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

Insolvenční řízení je složitý právní a ekonomický proces, což se samozřejmě zrcadlí i v účetnictví. Fiskální řešení „vrácení“ DPH věřiteli v insolvenčním řízení je otázkou, která na sebe významně upozornila nejen daňové poradce, ale i auditory a účetní metodiky. Novela zákona o DPH provedená zákonem č. 47/2011 přinesla s účinností od 1. dubna 2011 nové znění § 44 zákona. Ihned se vyrojily otázky, jak nová ustanovení správně aplikovat a jak postupovat v účetnictví. Problém se dostal na program Koordinačního výboru pro daně MF, kde se schází se zástupci Generálního finančního ředitelství, Komory daňových poradců a Komory auditorů.

V souvislosti se závěry Koordinačního výboru vyvěsilo Ministerstvo financí na své internetové stránky informaci – Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení § 44 a § 46 – od 1. dubna 2011 (viz www.mfcr.cz)*. Dne 22. července 2011 vydalo Generální finanční ředitelství pod čj. 23024/11-3210-010165 další informaci, která potvrzuje stanovisko na internetových stránkách a přidává další zásadní informace. Dne 13. října 2011 se na dané téma znovu diskutovalo na Koordinačním výboru, a to v souvislosti se stanoviskem expertní skupiny Ministerstva spravedlnosti, jež má jiný názor na danou problematiku (Výkladová stanoviska expertní skupiny jsou dostupná na <http://insolvenzni-zakon.justice.cz>)* **.

Zástupci Generálního finančního ředitelství ujistili, že jimi publikovanými informacemi se lze bez rizika nadále řídit a že budou probíhat další mezirezortní jednání.

Věcná podstata

Ustanovení citovaného § 44 zákona o DPH v podstatě znamená, že věřitel má nárok na opravu výše daně na výstupu, což je „vrácení“ odvedené DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, a to tehdy, když dlužník nezaplatil za dodané zboží, příp. nemovitost nebo poskytnutou službu, a insolvenční soud proti dlužníkovi zahájil a vede insolvenční řízení. Přitom dlužník má povinnost odvést zpět původně uplatněný nárok na odpočet daně.

Aby mohl věřitel uplatnit provedení opravy výše daně u pohledávky za dlužníky v insolvenčním řízení, musí být zároveň splněno šest podmínek:

1. věřiteli při uskutečnění zdanitelného plnění vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň,
2. dlužník je v insolvenčním řízení a soud rozhodl o způsobu řešení úpadku,
3. pohledávka vznikla nejpozději šest měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku a dosud nezanikla,
4. věřitel přihlásil tuto pohledávku nejpozději ve lhůtě stanovení rozhodnutím soudu o úpadku dlužníka, tato pohledávka byla zjištěna a v insolvenčním řízení se k ní přihlíží,
5. věřitel a dlužník nejsou kapitálově spojenými osobami, osobami blízkými nebo osobami, které podnikají společně např. na základě smlouvy o sdružení,
6. věřitel doručil dlužníkovi opravný daňový doklad.

Opravu výše daně u pohledávky za dlužníky však nelze provést, pokud

- od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, uplynuly více než tři roky nebo
- dlužník přestal být plátcem DPH.

Věřitel vypočte DPH pomocí koeficientu a provede opravu v řádném daňovém přiznání (oprava je považována za samostatné zdanitelné plnění). Věřitel doručí opravný daňový doklad dlužníkovi, který je povinen snížit svoji daň na výstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem, ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění. Opravu výše daně na vstupu je dlužník povinen u přijatého zdanitelného plnění provést ve zdaňovacím období, v němž byly splněny podmínky pro možnost provedení opravy.

Velmi důležitou analýzu přechodných ustanovení k zákonu č. 47/2011 Sb., který novelizuje zákon o dani z přidané hodnoty, zveřejnilo Generální finanční ředitelství v informaci čj. 23024/11-3210-010165. Z ní dovozuje závěr, že lze opravit výši daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty i u pohledávek, které vznikly před 1. dubnem 2011. Opravou výše daně totiž vzniká podle Ministerstva financí nové samostatné zdanitelné plnění, které si věřitel uplatňuje v tom zdaňovacím období, v němž opravu výše daně uskutečnil.

„Vratkou“ DPH finančním úřadem věřiteli se do věřitelské role vůči dlužníkovi, jenž je v insolvenčním řízení, dostává finanční úřad. Pohledávka správce daně je podle názoru Ministerstva financí dle § 168 odst. 2 písm. d) zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů, pohledávkou za majetkovou podstatou. Ve smyslu insolvenčního zákona se pohledávky za majetkovou podstatou uspokojují v plné výši kdykoliv po rozhodnutí o úpadku.

* http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/DANE_DPH_od_01042011_Oprava_vyse_dane_u_pohledavek_za_dluzniky_v_insolvennim_rizeni.pdf

** <http://insolvenzni-zakon.justice.cz/expertni-skupina-s22/vykladova-stanoviska-expertni-skupiny.html>

Účetní postupy

Počínaje 1. dubnem 2011 má možnost věřitel v případě, kdy je jeho dlužník v insolvenčním řízení a je splněno zároveň šest uvedených podmínek stanovených zákonem o dani z přidané hodnoty, opravit výši daně u své pohledávky způsobem popsáným v § 44 zákona o DPH, resp. v informaci Generálního finančního ředitelství. Postupy účtování lze znázornit v následujících ilustrativních schématech.

Účtování u věřitele

Pol.	Účetní operace	Kč	MD	Dal
1.	Daňový doklad: vznik pohledávky	100 20	311 311	6xx 343
2.	Zaplacení DPH finančnímu úřadu	20	343	211
3.	Daňová opravná položka k pohledávce za dlužníkem v IŘ	120	558DN	391
4.	Daňový doklad: oprava výše daně za dlužníkem v IŘ	20	343	648DV
5.	Vrácení DPH od finančního úřadu	20	221	343
6.	Částečná úhrada pohledávky dle výsledků IŘ	12	221	311
7.	Daňový doklad: oprava výše daně	2	548DN	343
8.	Snížení daňové opravné položky k pohledávce	12	391	558DN
9.	Zaplacení DPH finančnímu úřadu	2	343	221
10.	Pravomocné skončení IŘ: odpis pohledávky	108	546DN	311
11.	Zrušení daňové opravné položky	108	391	558DN

Účtování u dlužníka

Pol.	Účetní operace	Kč	MD	Dal
1.	Daňový doklad: vznik závazku	100 20	5,0,1x 343	321 321
2.	Zaplacení DPH finančním úřadem	20	221	343
3.	Daňový doklad: oprava výše daně	20	548DN	343
4.	Úhrada závazku z titulu DPH	20	343	221
5.	Částečná úhrada závazku dle výsledku IŘ	12	321	221
6.	Daňový doklad: oprava výše daně	2	343	648DV
7.	Pravomocné skončení IŘ: odpis závazku	108	321	648DV
8.	Zaplacení DPH finančním úřadem	2	221	343

IŘ - insolvenční řízení
DN - daňový náklad
DV - daňový výnos

Přístup expertní skupiny Ministerstva spravedlnosti

Expertní pracovní skupina pro insolvenční právo Ministerstva spravedlnosti zveřejnila na internetových stránkách ministerstva výkladové stanovisko č. 6 ze zasedání expertní pracovní skupiny pro insolvenční právo ze dne 4. října 2011. Dospěla k závěru, že

1. pohledávka vzniklá státu (správci daně) není pohledávkou za majetkovou podstatou, protože se tato pohledávka v průběhu insolvenčního řízení neuspokojuje;
2. postup podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. dubna 2011, se neuplatní v dosud probíhajících konkursních řízeních podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání;
3. postup podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. dubna 2011, se neuplatní pro pohledávky, z nichž věřiteli vznikla povinnost přiznat daň za zdaňovací období, jež předcházelo 1. dubnu 2011 (před možnou opravou).

Závěr

Ustanovení § 44 zákona o dani z přidané hodnoty přinesla věřitelům, plátcům DPH příjemnou úpravu, že pokud budou splněny stanovené podmínky pro provedení opravy daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, získají ze své pohledávky alespoň finanční částku odpovídající výši DPH. Stát místo nich převezme pohledávku za majetkovou podstatou dlužníka, jenž je v insolvenčním řízení.

Věřitel má přihlášenou v insolvenčním řízení pohledávku včetně DPH. Dojde-li k plnému nebo částečnému uspokojení, opraví věřitel daň na vrub nákladů a vzniklý daňový závazek zaplatí finančnímu úřadu.

Oprava výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení se v účetnictví promítne výsledkově – v případě nároku vůči finančnímu úřadu jako provozní výnos (podléhá zdanění daní z příjmů), v případě povinnosti vůči finančnímu úřadu jako provozní náklad (daňový).

Celý takto připravený proces je však zpochybněn přístupem expertní skupiny Ministerstva spravedlnosti. V současnosti nelze jinak, než vyčkat výsledků dalších jednání příslušných resortů, případně rozhodnutí soudu v dané věci.

Hana Březinová

místopředsedkyně Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR

Účetní závěrka, prohlášení vedení a smlouva o provedení auditu – podepisování

Může být účetní závěrka podepsána osobou, která je k tomu zmocněna statutárním orgánem?

V souladu s § 18 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále též „zákon o účetnictví“), musí být k účetní závěrce připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky. Tímto požadavkem se zajišťuje především to, aby bylo možno určit odpovědnost statutárního orgánu za obsah účetní závěrky. Účetní závěrka se zveřejňuje ve sbírce listin a přinejmenším z hlediska věřitelů a obchodních partnerů dané společnosti je důležité zajistit hodnověrnost tohoto dokumentu. Ani zpráva auditora nemůže nahradit základní odpovědnost statutárního orgánu za vedení účetnictví. Je tedy nutné, aby bylo nezpochybnitelné, že statutární orgán byl seznámen a souhlasí s obsahem účetní závěrky, resp. aby statutární orgán navenek projevil, že podle jeho názoru je účetní závěrka správná a pravdivá.

V § 33a odst. 1 zákona o účetnictví (ve spojení s § 33a odst. 7), se uvádí, že podle tohoto zákona se za průkazný účetní záznam (pozn.: účetní závěrka je souhrnným účetním záznamem ve smyslu § 4 odst. 11 téhož předpisu) považuje pouze účetní záznam, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné podle odstavce 10. Přičemž v odst. 10 je uvedeno, že účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v této účetní jednotce, vztahující se k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu, a to takovým způsobem, aby bylo možno určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy připojeny.

Vnitřní předpis dle § 33a odst. 10 zákona o účetnictví samozřejmě musí respektovat ustanovení § 18 odst. 2 zákona o účetnictví, jež je speciální ve vztahu k § 33a odst. 1 a 10 (§ 33a odst. 1 a 10 se vztahuje obecně ke všem účetním záznamům, kdežto § 18 odst. 2 se vztahuje specificky k účetní závěrce, tj. souhrnnému účetnímu záznamu). K účetní závěrce tedy musí být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky takovým způsobem, aby bylo možno určit odpovědnost statutárního orgánu za obsah účetní závěrky, ke které byl uvedený záznam připojen.

V příslušné důvodové zprávě je uvedeno, že: „Povinnost účetní jednotky stanovit vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob, zahrnující i podpisový vzor, v této účetní jednotce upravuje odstavec 9 (pozn.: nyní odst. 10). Na podpisový záznam i identifikační záznam zákonem kladené požadavky zaručují, že původce takového záznamu nebude moci



odmítnout odpovědnost ani za jeho připojení ani za obsah účetního záznamu, k němuž je připojen. Navíc pro identifikační záznam má význam možnost odlišného rozdělení odpovědnosti mezi jednotlivé osoby, protože jejich role v připojování tohoto záznamu mohou být také velmi odlišné, např. může jít o seřizovače automatického zařízení, který má jinou odpovědnost než obsluha, která s tímto zařízením pracuje, i než osoba odpovědná za uskutečnění účetního případu nebo za jeho zaúčtování. Uvedenými ustanoveními se mimo jiné napomáhá i postihování trestné činnosti.“

Z výše uvedených důvodů se proto domníváme, že podpis účetní závěrky statutárním orgánem nelze nahradit podpisem na základě plné moci.

Určité nejasnosti se pak mohou týkat případů, kdy existuje více statutárních orgánů, popř. kdy existuje kolektivní statutární orgán. Má-li být odpovědnost rozložena na všechny statutární orgány, resp. na všechny členy kolektivního statutárního orgánu, pak je nutno, aby účetní závěrku podepsal každý z nich.

Zákon nicméně hovoří o podpisovém záznamu a o statutárním orgánu v jednotném čísle. Proto by měl být v případě více statutárních orgánů zákonný požadavek splněn podpisem alespoň jednoho statutárního orgánu, pokud je dle zápisu v obchodním rejstříku oprávněn navenek jednat samostatně. V případě kolektivního statutárního orgánu by zřejmě mělo postačovat, pokud bude účetní závěrka podepsána v souladu s pravidly pro podepisování příslušného kolektivního statutárního orgánu. V každém případě by však měla být účetní závěrka předtím schválena na jednání všech statutárních orgánů, resp. všech členů kolektivního statutárního orgánu. Dále musí být vždy dodržen vnitřní předpis dle § 33a odst. 10 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jinak by účetní závěrka jako souhrnný účetní záznam nemohla být považována za průkaznou.

V případě, že je ve společnosti více statutárních orgánů či v případě, že je ve společnosti kolektivní statutární orgán a auditor má pochybnosti o souhlasu některého (člena) statutárního orgánu s účetní závěrkou, doporučujeme, aby auditor požadoval podpis na účetní závěrce od všech statutárních orgánů, resp. od všech členů statutárního orgánu.

Může být prohlášení vedení účetní jednotky podepsáno osobou, která je k tomu zplnomocněna statutárním orgánem? Je podpis prohlášení vedení statutárním orgánem účetní jednotky dostatečný?

V souladu s odstavcem 10 standardu ISA 580 *Písemná prohlášení*, je auditor povinen požadovat od vedení poskytnutí písemného prohlášení o tom, že byla splněna povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně toho, že účetní závěrka vede k věrnému zobrazení. Auditor je povinen získat od vedení společnosti i další písemná prohlášení.

Otázkou pak může být, co se rozumí vedením společnosti. V samotném ISA 580 je uvedeno: *Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora získat při provádění auditu účetní závěrky písemná prohlášení od vedení a případně od osob pověřených správou a řízením účetní jednotky. ... Pro účely tohoto standardu ISA se pojmem „vedení“ rozumí „vedení a případně osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky“.*

Vzhledem k tomu, že za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky je v České republice odpovědný statutární orgán účetní jednotky, domníváme se, že toto prohlášení by mělo být podepsáno statutárním orgánem účetní jednotky.

Vzhledem k tomu, že je auditor povinen požadovat i další prohlášení, týkající se například poskytnutí všech relevantních informací, zaúčtování všech transakcí atd., je vhodné, aby bylo prohlášení vedení podepsáno též členem vedení, který má přímou

zodpovědnost za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky a disponuje odbornými znalostmi z této oblasti. Obvykle je takovou osobou finanční ředitel společnosti.

Pokud jde o podepisování prohlášení vedení na základě plné moci, opět se zde jedná o situaci, kdy se podpisem vyjadřuje to, že požadovaná osoba je seznámena a souhlasí s obsahem podepsaného dokumentu a potvrzuje, že je tento dokument podle jejího názoru správný a pravdivý. Podobně jako u otázky č. 1 se tedy domníváme, že tento podpis nelze nahradit podpisem na základě plné moci.

Musí být smlouva o provádění povinného auditu podepsána statutárním orgánem společnosti či zmocněncem na základě plné moci?

V § 17 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, je uvedeno, že statutární orgán účetní jednotky je oprávněn uzavřít smlouvu o provedení povinného auditu pouze s auditorem určeným způsobem dle zákona o auditorech. Domníváme se, že smyslem ustanovení § 17 odst. 1 zákona o auditorech je to, že auditora, se kterým je možno uzavřít smlouvu o provedení auditu, určí nejvyšší orgán účetní jednotky (v případě a.s. či s.r.o. je tímto orgánem valná hromada), a ne statutární orgán účetní jednotky.

S žádným jiným auditorem tuto smlouvu nelze uzavřít, a to ani s podpisem statutárního orgánu společnosti (tím méně pak s podpisem zplnomocněného zástupce).

Ve smluvní oblasti nicméně platí zásada, že je dovoleno vše, co není zakázáno. Byť si dovedeme představit i opačný výklad, dle našeho názoru nic nebrání tomu, aby smlouva o provádění povinného auditu (s auditorem, kterého určí nejvyšší orgán účetní jednotky) byla podepsána zmocněncem na základě plné moci. Dle našich informací nebyla tato problematika doposud v publikované judikatuře českých soudů řešena.



Petr Ivanco, advokát
Tomáš Kučírek, advokát

Informace obsažené v tomto článku jsou názorem autorů, nejedná se o právní radu, doporučení či jakoukoliv právní službu a nemohou být pokládány za základ pro jakékoli rozhodnutí nebo jednání. Vzhledem k neustálému vývoji právního prostředí nemusejí tyto informace v budoucnu odrážet jeho aktuální stav. Autoři nenesou žádnou odpovědnost v souvislosti s užitím těchto informací. Pro řešení právních otázek týkajících se konkrétních případů doporučujeme konzultaci s advokátem.

Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních

Publikace Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních je velmi zajímavá původní česká monografie, která byla v roce 2011 vydána nakladatelstvím Wolters Kluwer. Předmětem autorova zájmu je protiprávní jednání, které souvisí s problematikou výkonu auditorské, daňové a účetní profese. Autor tak v různých částech knihy zevrubně rozebírá problematiku profesní odpovědnosti, a to nejen její trestněprávní složky, ale zmiňuje i aspekt soukromoprávní (tj. problematiku vztahu ke klientovi), a rovněž složku disciplinární, jež je determinována vztahem k dané profesní komoře, která účetního, auditora nebo daňového poradce sdružuje.

Knihy je rozdělena celkem do pěti základních částí:

- V první části je rozebírán pojem „protiprávní jednání“ a soustřeďuje se na definice tohoto pojmu. Velmi zajímavé je pojednání o vztahu práva a morálky a v návaznosti na to stručná diskuze



o roli etických kodexů jednotlivých profesí a jejich faktický „přerod“ v normy právní.

- Druhá kapitola je podrobným pojednáním o trestněprávní složce profesní odpovědnosti. Autor zde popisuje základní pravidla týkající se trestní odpovědnosti, a to včetně promítnutí rekodifikované právní úpravy v ČR, a to prostřednictvím nového trestního zákoníku. Zvláštní pozornost věnuje hlavním trestným činům, které souvisejí zejména s auditorskou a daňovou profesí.
- Ve třetí části se autor věnuje protiprávnímu jednání uvnitř podniku, tedy tzv. vnitřním podvodným jednáním. Rozděluje tato jednání do tří skupin – na část neoprávněného nakládání s aktivy podniku, zkraslování (účetních) výkazů a korupční jednání. V každé z těchto částí popisuje nejčastější techniky páchaní takových protiprávních činů.
- Samostatná kapitola je věnována odhalování protiprávního jednání a související roli auditora, daňového poradce a účetního. Autor konfrontuje tyto otázky s profesní mlčenlivostí a s jejím případným prolomením. Věnuje se také sporným otázkám, jež souvisejí s tzv. invazivními prostředky v trestním řízení.
- Poslední (pátá) kapitola je zaměřena na otázky prevence protiprávního jednání, přičemž zvláštní pozornost je věnována problematice vnitřního kontrolního systému a jeho vztahu k eliminaci vnitřních podvodných jednání.

K hlavním přednostem publikace patří skutečnost, že autor nepřistoupil k problematice pouze z právního hlediska, jak



by se vzhledem k tématu mohlo předpokládat, ale využil vlastní kvalifikace účetního a daňového poradce a v kombinaci se svou pedagogickou akademickou zkušeností vytvořil výjimečnou původní českou monografii, která velmi systematicky a z interdisciplinárního hlediska řeší aspekty protiprávního jednání a odpovědnosti účetních a auditorů. Tato problematika patří v současnosti k velmi aktuálním nejen v ČR a publikace tak zaplňuje bílé místo v nabídce odborné literatury na toto téma v ČR a neměla by chybět v knihovně nejen auditorů, účetních a daňových poradců.

Ladislav Mejzlík

Název: Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních

*Autor: Ing. Jan Molín, Ph.D.
Vydal: Wolters Kluwer ČR,
Praha 2011, 188 stran.
ISBN 978-80-7357-600-4.*

Deloitte. Pavel Raštica, ředitel v auditním oddělení



Pavel Raštica

Ředitelem v oddělení auditorických služeb je nově Pavel Raštica (36), který zodpovídá za služby v brněnské pobočce Deloitte, poskytované zejména společností na Moravě. V České republice se podílí na řízení auditů mnoha významných klientů, zejména

výrobních podniků, společností z oblasti energetiky či stavebnictví. Má rovněž rozsáhlé zkušenosti v oblasti mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS), US GAAP a s implementací IFRS projektů. Ve společnosti Deloitte pracuje od roku 1998. V letech 2004 – 2007 pracoval v americké pobočce Deloitte ve Virginii a Washingtonu D.C., kde poskytoval

služby podnikům z odvětví spotřebního průmyslu, energetiky a realit. Je členem britské Asociace autorizovaných účetních znalců a auditorů (ACCA) a registrovaným auditorem v České republice. Vystudoval fakultu Ekonomicko-správní na Masarykově univerzitě v Brně, ve volném čase se rád věnuje cestování, lyžování, tenisu a dalším sportovním aktivitám.



Michal Bareš jmenován na pozici director



Michal Bareš

Michal Bareš byl v říjnu jmenován na pozici director v oddělení auditu a nadále se bude zaměřovat zejména na auditní služby

a finanční poradenství pro energetické, průmyslové a maloobchodní společnosti. Michal Bareš nastoupil do společnosti KPMG Česká republika po absolvování studia na Českém vysokém učení technickém v Praze v roce 1994. V roce 2000 byl

povýšen na pozici manager, o tři roky později na pozici senior manager. Je členem Komory auditorů České republiky. Ve svém volném čase se věnuje cestování a sportu, především běhu.



Pavel Vácha expertem na poradenství pro oblast interního auditu, ujišťovacích služeb, řízení rizik a správy společnosti



Pavel Vácha

Společnost Ernst & Young v říjnu posílila tým podnikového poradenství a řízení rizik. Pavel Vácha je expertem pro oblast interního auditu, ujišťovacích služeb, řízení rizik a správy společnosti. Přináší s sebou rozsáhlé zkušenosti z řízení tuzemských i mezinárodních projektů, které získal během svého působení v předních společnostech jako jsou T-Mobile nebo Philips Electronics. Během své dlouholeté mezinárodní praxe působil nejprve ve Philips Electronics v oddělení interního auditu pro střední a východní Evropu, od roku 1999 pak v T-Mobile Czech Republic

jako ředitel oddělení interního auditu, které po svém příchodu založil. Kromě řízení auditních projektů v České republice realizoval auditní projekty i v zahraničních útvarech obou zmíněných společností v rámci celé Evropy, kde prověřoval mimo jiné transparentnost tendrů, rizika zpronevěry, úroveň ochrany dat, nastavení interních kontrolních systémů, efektivitu projektů atd. Před mezinárodní kariérou získával zkušenosti v tuzemských společnostech v oblasti chemického průmyslu v prodeji, marketingu a controllingu. Pavel Vácha byl v letech 2004 – 2007 prezidentem Českého institutu interních auditorů; dnes je členem jeho čestného prezidia. Je

prvním nositelem titulu Certified Internal Auditor v České republice (1997). Je také certifikován Institute of Internal Auditors, Inc., jako kvalifikovaný hodnotitel kvality interního auditu.

Pavel Vácha vystudoval Vysokou školu chemicko-technologickou v Praze. V postgraduálním studiu dosáhl vědecké hodnosti kandidát chemických věd. Přednáší na odborných konferencích interního auditu jak v Čechách, tak v zahraničí. Je ženatý, má tři dcery a mezi jeho záliby patří sport (cyklistika, basketbal, tenis, lyžování), trekking v méně obvyklých destinacích, sbírání vinných chutí a hra na kytaru.

lidé a firmy



Pavla Hladká

Do pozice ředitelky v oddělení forenzních služeb pro region střední a východní Evropy mezinárodní poradenské společnosti Mazars v České republice nastoupila Pavla Hladká. V její působnosti je rozvoj forenzních služeb Mazars v rámci České

Pavla Hladká je ředitelkou oddělení forenzních služeb

republiky, Slovenska a dalších zemí střeoevropského regionu. Ve své pozici zúročí více než třináct let zkušeností s poskytováním poradenských služeb klientům soukromého i veřejného sektoru v Česku i v zahraničí. V posledních pěti letech se specializovala na oblast forenzních služeb v týmech KPMG a Deloitte, předchozích

osm let působila v auditorském oddělení pražské pobočky Mazars. Pavla Hladká vystudovala ekonomii na Ekonomické univerzitě v Bratislavě. Je certifikovanou vyšetřovatelkou podvodů (CFE) a místopředsedkyní české pobočky Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). Hovoří plynně anglicky. " -jk-

Co najdete v e-příloze č. 9/2011

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: lerova@kacr.cz.

Auditoři také mohou požádat o zasílání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz.

Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

Právo

Senát v říjnu schválil novelu zákona o přeměnách a s ní i změnu zákona o daních z příjmů a zákona o účetnictví. O tom, co tato novela přinese, si můžete přečíst v přetisku článku v e-příloze. Dále se z přetisků článků v této rubrice dozvíte, v čem se podobají tzv. pravý a nepravý squeeze-out a jaké jsou mezi nimi rozdíly, a také o tom, jak se vyvíjela judikatura vyšších soudů ve věci squeeze-outů.

Zaznamenali jsme

Ředitel LOM odvolal dva manažery, podnik má potíže s hospodařením

Ředitel Leteckých oprav Malešice (LOM) odvolal dva vrcholové manažery firmy. Audit ve společnosti potvrdil podezření o nevýhodných zakázkách. Obrana chce firmu restrukturalizovat a obměnit její vedení, jak uvedla ČTK.

Právo: Vondra zadal přes odpor právníků drahý audit bez soutěže

Situací ve státním podniku Letecké opravny Malešice a okolnostmi zadání zakázky se zabývá také druhý přetisk článku.

Audity proti korupci zahajují

Do protikorupčního auditu, projektu občanského sdružení Oživení, se již zapojilo sedm územních samosprávných celků. O tom, na co se audit zaměřuje si můžete přečíst v přetisku článku z časopisu Moderní obec.

Praha potichu ruší své sliby

Jak uvádí Hospodářské noviny, zatímco se pražští politici

předhánějí v nápadech na protikorupční opatření, z přijaté radniční strategie boje proti korupci některá zásadní opatření mizí.

Na odboru městského investora Prahy vznikne oddělení pro kontrolu

O novém oddělení na odboru městského investora (OMI) pražského magistrátu, které bude mít na starosti kontrolu, a důvodech jeho vzniku informovala ČTK.

Policie prověřuje další tendry zařízení služeb vnitra

Policie se zabývá dalšími zakázkami Zařízení služeb pro ministerstvo vnitra (ZSMV). ZSMV již dříve uvedlo, že zakázky z minulosti byly předraženy, škodu vyčíslilo na více než 8,2 milionu korun. Více o tom naleznete v e-příloze.

Skutečně zabránil zrušení anonymních akcí korupci?

Přetisk článku z E15 pojednává o problematice anonymních akcí a o jejich souvislosti s veřejnými zakázkami.

-Vel-