

Trestní zákoník – nový kodex trestního práva hmotného z pohledu auditora

1. Úvod

Možná bychom byli překvapeni, kolik lidí mimo profesi stále dává rovnítko mezi audit a účetnictví. Jsou přesvědčeni o tom, že auditor je něco jako „lepší účetní“, který se jednou ročně podívá na to, zda je účetnictví vedeno v souladu s předpisy, a (v lepším případě) zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz reality. Lidé uvnitř profese, tedy auditoři a asistenti auditorů, si jsou pochopitelně vědomi toho, že audit je průřezovou disciplínou, v níž k jejímu řádnému výkonu zdaleka nepostačuje znalost účetnictví a daní. Tuto skutečnost zcela dokonale reflektuje směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek v článku 8, kde určuje rozsah předmětů zahrnutých do testu teoretických znalostí. Lze tedy dovodit, že znalost těchto odborných disciplin by si měl auditor udržovat po celou dobu výkonu auditorské profese. Pro autory tohoto článku se ukázalo poněkud překvapivé, že mezi právními disciplínami (právo obchodních společností, úpadkové právo, daňové právo, občanské a obchodní právo, pracovní právo a právo sociálního zabezpečení) chybí trestní právo, a to i přesto, že se auditor při své činnosti setkává s řadou případů, kdy musí na (potenciální) trestnou činnost reagovat. Tak je tomu například v situaci popsané v § 21 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Auditor je mimo jiné povinen, pokud „... zjistí skutečnosti, o kterých se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu hospodářského trestného činu, trestných činů úplatkářství nebo trestných činů proti majetku,“ neprodleně písemně informovat členy statutárního orgánu a dozorčího orgánu účetní jednotky, popřípadě zastupitelstvo územního samosprávného celku nebo městské části hlavního města Prahy, pochopitelně v závislosti na tom, jakou účetní jednotku audituje. Zákon o auditorech již ani neodkazuje na příslušná ustanovení trestních předpisů, natož aby podal alespoň přiměřené vysvětlení (například v důvodové zprávě), co je třeba rozumět pod pojmem „důvodně se domnívat“. Pokud je nám známo, nebyl publikován případ porušení tohoto paragrafu a kárných důsledků pro auditora, ale potenciálně zde vidíme poměrně značné riziko pro výkon auditorské profese. Vše výše uvedené je pak třeba chápat jako jeden z příkladů, kdy se auditor setkává s právní normou, která mu není blízká a jejíž znalost mu není explicitně ukládána.

Za této situace jsme došli k závěru, že i přesto, že trestní právo není doménou auditorů, je vhodné, aby měli základní přehled i o této oblasti práva. Navíc si nejsme jisti, zda při řadě povinností, pracovních úkolech a sledování změn mnoha dalších předpisů si všichni kolegové povšimli, že po mnoha a mnoha letech došlo k zcela novému zpracování trestního kodexu a k 1. lednu 2010 nabyl účinnosti zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Považujeme za vhodné se zamyslet nad těmi jeho ustanoveními, která mohou být pro auditora stěžejní.

2. Pojem trestného činu v souvislosti s novou kodifikací trestního práva hmotného, úvaha nad formálním a materiálním pojetím trestného činu, zásada zákonnosti a zásada ultima ratio (nejzazšího řešení)

2.1 Obecně k pojmu trestného činu

V právní teorii se lze setkat s různými definicemi trestného činu, ať již formou pojmového vymezení nebo obecnými charakteristikami, jejichž náplň je poté determinována vymezením jednotlivých trestných činů. Pojem trestného činu tak, jak jej chápeme v současnosti, je výsledkem dlouhodobého vývoje nauk trestního práva.

Ve starším římském právu byl považován za trestný čin jen určitý počet případů, přičemž jejich trestnost byla odvozována od odpovědnosti za výsledek jednání. Toto pojetí vycházelo z jednoho z nejvýznamnějších principů římského práva „cogitationis poenam nemo patitur“, tj. skutečnosti, že za pouhou myšlenku se nikdo netrestá. Zejména vlivem helénské etiky se postupem času kladl důraz též na vůli pachatele trestného činu. V současné době můžeme sledovat různé definice, které se mohou lišit i v jednotlivých právních řádech.

Právní teorie se shoduje na tom, že **trestný čin je činem contra legem, tj. činem protiprávním**. Například Solnař, Fenyk, Císařová k tomu dodává: „*Jde o protiprávnost ve smyslu protinoremnosti (tzv. protiprávnost formální). Protiprávnost v tomto smyslu je třeba chápat z hlediska celého právního řádu; tato protiprávnost je podmínkou tzv. trestní protiprávnosti, která splývá s (abstraktní) trestností činu.*“¹⁾

Zmíněná koncepce se promítá též do aktuálního pojetí trestného činu v právním řádu České republiky. De lege lata je v objektivním právu definice trestného činu uvedena v ustanovení § 13 odst. 1 trestního zákoníku. Podle tohoto ustanovení se **trestným činem rozumí protiprávní čin, který trestní zákon²⁾ označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně**. V souladu s výkladovým ustanovením uvedeným v ustanovení § 111 trestního zákoníku se potom do-

¹⁾ Solnař, V. – Fenyk, J. – Císařová, D.: Základy trestní odpovědnosti. Podstatně přepracované a doplněné vydání. Dotisk 1. vydání, 456 stran, Nakladatelství Orac, s.r.o., Praha 2004, ISBN 80-86199-74-6, str. 126.

dává, že trestným činem se rozumí jen čin soudně trestný, a pokud z jednotlivých ustanovení nevyplývá něco jiného, též příprava k trestnému činu, pokus trestného činu, organizátorství, návod a pomoc.³⁾

Trestný čin se vymezuje zejména typovými znaky, jež právní teorie označuje jako tzv. znaky skutkové podstaty trestného činu. Tyto znaky skutkové podstaty trestného činu však nevyčerpávají všechny znaky trestného činu, jimiž jsou navíc například věk⁴⁾ a přičetnost⁵⁾ pachatele. Aby se tedy jednalo o čin trestný, musí být v daném případě naplněny všechny znaky trestného činu, nikoliv pouze znaky jeho skutkové podstaty.⁶⁾

Nový trestní zákoník upouští od dosavadního pojetí jednotného deliktu a zavádí tzv. **bipartici trestných činů**, tj. jeho dělení na **přečiny a zločiny**. Pojem trestného činu je tedy nadřazený termín, přičemž přečinem se rozumí všechny nedbalostní trestné činy a ty úmyslné trestné činy, na něž trestní předpisy stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby do pěti let. Zločinem se potom rozumí všechny trestné činy, které nejsou považovány za přečiny. Jako podmnožinu zločinů⁷⁾ trestní zákoník označuje zvláště závažné zločiny, kterými jsou ty úmyslné trestné činy, na něž trestní předpisy stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let.

Smyslem dělení trestných činů na přečiny a zločiny je diferenciací trestních sankcí a rozšíření prostoru pro aplikaci alternativ a odklonů z trestního řízení. Do budoucna potom může být základem pro vytvoření různých typů trestních řízení, příslušnosti soudů, vymezení řízení před samosoudcem, používání již zmíněných odklonů a dalších institutů trestního řízení.

2.2 Vymezení trestného činu v novém trestním zákoníku, nově pojatá bipartice trestných činů. Několik poznámek k formálnímu a materiálnímu pojetí trestného činu, ústavněprávní zakotvení, zásada ultima ratio

Zmíněný požadavek na naplnění všech znaků trestného činu je promítnutím všeobecně uznávaného ústavněprávního principu „nulla poena sine lege“, resp. „nullum crimen sine lege“⁸⁾ zakotveného jako subjektivní ústavní právo v ustanovení čl. 39 Listiny základních práv a svobod.⁹⁾ Na tento princip navazuje zásada zákonnosti upravená přímo v trestním zákoníku, jež stanoví, že pouze trestní zákon¹⁰⁾ vymezuje trestné činy a stanoví trestní sankce, které lze za jejich spáchání uložit.¹¹⁾ Rozsah a povahu znaků trestného činu je přitom zapotřebí zkoumat zejména z toho důvodu, že je jím (mimo jiné) determinováno omezení svobody jednotlivce v demokratické společnosti.¹²⁾

²⁾ Na tomto místě není pod pojmem „trestní zákon“ myšlen původní zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, ale pojem „trestní zákon“ tak, jak jej užívá nový trestní zákoník, tedy ve smyslu legální definice uvedené v ustanovení § 110 trestního zákoníku: „Trestním zákonem se rozumí tento zákon a podle povahy věci i zákon o soudnictví ve věcech mládeže.“ Současně je možné, že trestní zákoník počítá i s variantou, že trestné činy by nebyly definovány pouze v jediném kodexu, ale existovaly by i vedlejší trestní zákony. Tato koncepce se například týká německé právní úpravy, kde jsou veškeré daňové delikty součástí daňových zákonů.

³⁾ O trestnosti přípravy zejména v kontextu protiprávního jednání v hospodářské oblasti je pojednáno dále.

⁴⁾ V souladu s ustanovením § 25 trestního zákoníku není trestně odpovědný ten, kdo v době spáchání činu nedovršil patnáctý rok svého věku. Hranice trestní odpovědnosti byla takto stanovena až novelou trestního zákoníku provedenou ještě před jeho účinností zákonem č. 306/2009 Sb. V původní schválené verzi byla trestní odpovědnost založena čtrnáctým rokem věku.

⁵⁾ Přičetný není ten, kdo pro duševní poruchu v době spáchání činu nemohl rozpoznat jeho protiprávnost nebo ovládat své jednání. Takový pachatel není v souladu s ustanovením § 26 trestního zákoníku za takový čin trestně odpovědný.

⁶⁾ „Trestným činem je pouze takový čin, jehož zákaz je vysloven v trestním zákoně; aby jednání bylo trestným činem, musí vykazovat všechny znaky uvedené v zákoně.“ – Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: *Teorie práva*. 1. vydání, 324 stran, EURO-LEX BOHEMIA s.r.o., Praha 2001, ISBN 80-86432-13-0, str. 168.

⁷⁾ K chápání zvláště závažných zločinů nikoliv jako podmnožiny zločinů, ale samostatné kategorie, tj. k dělení trestných činů na přečiny – zločiny – zvláště závažné zločiny se podle našeho názoru nelze přiklonit, a to s ohledem na ustanovení § 14 odst. 1 trestního zákoníku. Podstatně důležitější je však teoretický spor o pojetí trestného činu v tom případě, kdy v tzv. základní skutkové podstatě trestného činu je znakem úmysl, nicméně v některé z kvalifikovaných skutkových podstat se trestá i nedbalost. Pak by se tedy dalo dovodit, že v rámci tohoto trestného činu (tj. obecně úmyslného) je čin nedbalostní přečinem. Dosavadní výklady vycházejí z názoru, že za základ bude brána základní povaha tohoto obecného trestného činu, tj. byť nedbalostní forma takového trestného činu nebude přečinem. Definitivní vyjasnění tohoto problému však přinese až soudní praxe.

⁸⁾ Není trestu bez zákona, resp. žádný trestný čin bez zákona.

⁹⁾ Zákon č. 2/1993 Sb., Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰⁾ K obsahu tohoto pojmu viz poznámka č. 2.

¹¹⁾ Ustanovení § 12 odst. 1 trestního zákoníku.

¹²⁾ „Každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.“ – ustanovení čl. 2 odst. 4 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Viz též např. Hendrych, D. – Svoboda, C. a kolektiv: *Ústava České republiky: komentář*. 1. vydání, 242 stran, C. H. Beck, Praha 1997, ISBN 80-7179-084-2, str. 4 nebo např. Gerloch A. – Hřebejk, J. – Zoubek V.: *Ústavní systém České republiky – základy českého ústavního práva*. 2. přepracované a doplněné vydání, 320 stran, PROSPEKTRUM, Praha 1996, ISBN 80-7175-041-7, str. 82 a 219.

V tomto kontextu je nepochybně vhodné zmínit se o skutečnosti, že **nový trestní zákoník přináší** do právního řádu České republiky i **poněkud odlišné pojetí trestného činu**. V původním trestním zákoně byla totiž jako jeden ze znaků trestného činu koncepčně zmíněna též materiální stránka protiprávního činu, tj. skutečnost, že trestným činem byl pouze takový čin, jehož stupeň nebezpečnosti pro společnost byl vyšší než nepatrný,¹³⁾ resp. v případě mladistvých pachatelů vyšší než malý. Tak tedy byly formulovány dvě množiny pojmových znaků trestného činu, tedy

- a) znaky uvedené v trestním zákoně jako tzv. **formální znak trestného činu** (tj. protiprávnost), již zmíněné typové znaky trestného činu a obecné znaky trestného činu, jimiž jsou stanoveny věk a přičetnost pachatele,¹⁴⁾
- b) nebezpečnost činu pro společnost jako tzv. **materiální znak trestného činu**.

Nová kodifikace trestního práva hmotného přináší do pojetí trestného činu významnou změnu, a to tím, že materiální znak trestného činu vypouští. Někteří autoři přitom tuto skutečnost označují za jednu z nejvýznamnějších novinek, kterou nový kodex přinesl.¹⁵⁾

Nově zmíněná koncepce však neznamená, že materiální stránka by byla zcela opuštěna a že by se trestní odpovědnost uplatňovala ve všech těch případech, které naplňují formální znaky trestného činu. Zejména z hlediska trestněprávního kontextu výkonu účetní a auditorské profese a stejně tak z hlediska hospodářských a majetkových trestných činů obecně je totiž významná nově definovaná podoba tzv. materiálního korektivu trestného činu uvedená v ustanovení § 12 odst. 2 trestního zákoníku. V souladu s tímto ustanovením **trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu**. Tak v daném případě by si tedy bylo možné položit otázku, zda pro úmyslné uvedení nepravdivých údajů v účetní závěrce, jež by ohrozilo majetková práva jiného, by bylo dostatečné uplatnění sankcí v souladu s ustanovením § 37 zákona o účetnictví, či zda by takové jednání bylo natolik závažné, že by bylo nutné přistoupit k trestněprávní odpovědnosti. Existence materiálního korektivu je tedy více než klíčová, neboť jeho absence by vedla k závěru, že při každém jednání naplňujícím formální znaky trestného činu, tj. bez ohledu na společenskou škodlivost případu by bylo nutné aplikovat trestněprávní odpovědnost.

Samotný nově formulovaný **materiální korektiv** je vyjádřením zásady subsidiarity trestní represe a z ní vyplývajícího principu ultima ratio.¹⁶⁾ Trestní postih se tedy formuluje jako krajní prostředek, který má být uplatněn až v těch případech, ve kterých k ochraně práv nepostačují prostředky ostatní deliktů právní úpravy, tedy zejména správněprávní, občanskoprávní a obchodněprávní.¹⁷⁾ Princip ultima ratio byl přitom akcentován soudní judikaturou týkající se již původního trestního zákona. Tak např. Ústavní soud České republiky v konkrétním případě zrušil svým nálesem č. I. ÚS 4/04 ze dne 23. března 2004 odsuzující rozsudky týkající se trestného činu zpronevěry a trestného činu podvodu s odůvodněním, že obecné soudy se sice soustředily na subjektivní stránky uvedených trestných činů, ale nepřihlížely k úpravě soukromoprávní, ze které jednání vyplývalo, a v souvislosti s tím se pak nedostatečným způsobem vypořádaly také s naplněním materiálních podmínek trestnosti.¹⁸⁾

¹³⁾ Ustanovení § 3 odst. 2 trestního zákona.

¹⁴⁾ U mladistvých pachatelů je navíc kladen požadavek na jejich rozumovou a mravní vyspělost.

¹⁵⁾ „Nové pojetí trestného činu a nová kategorizace trestných činů jsou nejvýznamnější změny, které přinesla poloviční rekodifikace českého trestního práva, jejímž výrazem je nový trestní zákoník (zák. č. 40/2009 Sb.)“ – Jelínek, J.: Pojem trestného činu a kategorizace trestných činů. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348, str. 36.

¹⁶⁾ Nejzazší, poslední řešení.

¹⁷⁾ „...je možno uzavřít, že z uznávaného principu právního státu, jímž je chápání trestní represe jako prostředku „ultima ratio“ vyplývá, že ochrana právních statků má být v prvé řadě uplatňována prostředky práva občanského, obchodního či správního, a teprve tam, kde je taková ochrana neúčinná a kde porušení chráněných vztahů naplňuje znaky konkrétní skutkové podstaty trestného činu, je namístě uplatňovat trestní odpovědnost. Zásada subsidiarity trestní represe totiž vyžaduje, aby stát uplatňoval prostředky trestního práva zdrženlivě, to znamená především tam, kde jiné právní prostředky selhávají nebo nejsou efektivní, neboť trestní právo a trestněprávní kvalifikaci určitého jednání jako trestného činu, je třeba považovat za „ultima ratio“, tedy za krajní prostředek, který má význam především celospolečenský, tj. z hlediska ochrany základních celospolečenských hodnot. Na tom se obecně shodují i představitelé právní teorie i praxe, kteří uznávají, že ze zásady subsidiarity trestní represe plyne, že trestněprávní řešení představuje krajní prostředek („ultima ratio“) pro zákonodárce, ale i pro soudce, státní zástupce a policii, když postulat „ultima ratio“ má nepochybně význam i pro interpretaci trestněprávních norem a plyne z něho, že trestnými činy mohou být pouze závažnější případy protispolečenských jednání.“ – Důvodová zpráva k vládnímu návrhu na vydání zákona trestní zákoník, sněmovní tisk č. 410/0, zvláštní část, k § 12.

¹⁸⁾ „Trestní právo a trestněprávní kvalifikaci určitého jednání, které má soukromoprávní základ, jako trestného činu je třeba považovat za ultima ratio, tedy za krajní právní prostředek, který má význam především celospolečenský, tj. z hlediska ochrany základních společenských hodnot. V zásadě však nemůže sloužit jako prostředek nahrazující ochranu práv a právních zájmů jednotlivce v oblasti soukromoprávních vztahů, kde závisí především na individuální aktivitě jednotlivce, aby střežil svá práva, jimž má soudní moc poskytovat ochranu. Je však nepřijatelné, aby tuto ochranu aktivně přebíraly orgány činné v trestním řízení, jejichž úkolem je ochrana převážně celospolečenských hodnot, nikoliv přímo konkrétních subjektivních práv jednotlivce, jež svou povahou spočívají v soukromoprávní sféře. Jak již také judikoval Nejvyšší soud, není trestní stíhání namístě, jestliže se jednání obviněného pohybovalo výhradně v rovině vztahů občanskoprávních. Určité selhání či nedostatečná účinnost zákonných nástrojů sloužících k faktickému výkonu pravomocných a vykonatelných soudních rozhodnutí nemůže vést k tomu, aby tato opatření byla nahrazována či doplňována prostředky práva trestního (viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24. 1. 2001 sp. zn. 7 Tz 290/2000). Ústavní soud k tomu dodává, že je v právním státě nepřipustné, aby prostředky trestní represe sloužily k uspokojování subjektivních práv soukromoprávní povahy, nejsou-li vedle toho splněny všechny předpoklady vzniku trestněprávní odpovědnosti, resp. nejsou-li tyto předpoklady zcela nezpochybnitelně zjištěny“ – Nález Ústavního soudu České republiky č. I. ÚS 4/04 ze dne 23. 3. 2004.

Jak již bylo zdůrazněno výše, je nepochybné, že zejména v otázce trestního postihu protiprávního jednání v hospodářské oblasti se nyní již v textu nového trestního zákoníku zakotvená zásada subsidiarity trestní represe a z ní vyplývající princip *ultima ratio* jeví jako zcela zásadní. Otázkou samozřejmě zůstává, jak široce bude možné tento princip aplikovat, jinými slovy v jakých konkrétních případech protiprávního jednání v hospodářské oblasti bude uplatňována trestní odpovědnost pachatele s odůvodněním, že se již jedná o případ společensky škodlivý, ve kterém nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu. Při formulaci odpovědi na tuto otázku nelze přehlédnout některé kritiky nového řešení. Tak například Jelínek (2009) tuto skutečnost, tj. určení skutečného významu zásady subsidiarity trestní represe pro výklad pojmu trestného činu dokonce označuje za základní problém nové právní úpravy. Uplatnění zásady subsidiarity trestní represe totiž předpokládá splnění dvou podmínek, jimiž je skutečnost, že

- a) se jedná o případy společensky škodlivé a ve kterých
- b) nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu, přičemž uvedené podmínky jsou dány kumulativně.

Je pravdou, že pokud se jedná o pojem společenské škodlivosti, kritéria pro jeho vymezení v trestním zákoníku chybí, jakkoliv jeho zásadní roli nepřímo potvrzuje i důvodová zpráva k trestnímu zákoníku.¹⁹⁾ Je pravděpodobné, že aplikační praxe bude při jejím výkladu determinována hledisky povahy a závažnosti trestného činu vymezenými v ustanovení § 39 odst. 2 trestního zákoníku²⁰⁾, které stanoví základní zásady pro ukládání trestů.²¹⁾

Jde-li o podmínku formulovanou v pořadí druhém, pak je nepochybné, že její vymezení je velmi široké. „To skýtá velké možnosti pro obhajobu, která může namítat, že v konkrétním případě nejde o trestný čin právě proto, že čin není společensky škodlivý ve smyslu § 12 odst. 2 tr. zák. a že v daném případě postačí uplatnění civilněprávní odpovědnosti, například náhrada škody, namísto potrestání pachatele prostředky trestního práva“. Domníváme se, že při absenci pravidel (kritérií) společenské škodlivosti v trestním zákoně, může být tato obhajoba často úspěšná.²²⁾

Konečné vymezení tohoto pojmu – pro trestné činy v hospodářské oblasti natolik zásadního – tedy bude na konkrétní rozhodovací praxi jednotlivých soudů.

Lze-li na tomto místě shrnout, pak se nový trestní zákoník zřejmě přiblížil k tzv. **formálnímu pojetí trestného činu s materiálním korektivem**.²³⁾ Přitom materiální korektiv neznámá negaci formálního pojetí trestného činu,²⁴⁾ neboť trestní zákoník vymezuje pojem trestného činu jako protiprávní jednání, které je trestné na podkladě formálních znaků trestného činu, avšak které je vždy chápáno jako souhrn takových znaků, které ho ve svém souhrnu charakterizují jako čin společensky škodlivý, před kterým je třeba společnost i jednotlivé občany chránit, neboť porušuje základní právní statky, na nichž je vybudována demokratická společnost.²⁵⁾

3. Několik poznámek k trestnosti přípravy trestného činu

Jak již bylo dříve uvedeno, z římského práva pochází jeden ze základních principů moderního trestního práva „**cogitationis poenam nemo patitur**“, **vyjadřující skutečnost, že pouhá myšlenka spáchat trestný čin nezakládá trestní odpověd-**

¹⁹⁾ „Zakotvení zásady subsidiarity trestní represe a z ní vyplývajícího principu „ultima ratio“ do trestního zákoníku má význam i interpretační, neboť znaky trestného činu je třeba vykládat tak, aby za trestný čin byl považován jen čin společensky škodlivý. Zároveň neznámá návrat k materiálnímu pojetí trestného činu, neboť není součástí definice trestného činu uvedené v § 13, když zásada subsidiarity trestní represe a z ní vyplývající princip „ultima ratio“ se uplatňuje mimo definici trestného činu. ... Při tomto přístupu má hledisko společenské škodlivosti povahu významného interpretačního pravidla, které napomáhá zákonnou skutkovou podstatu konkrétního trestného činu i jeho formální znaky vyložit podle jejich smyslu (tzv. teleologický výklad).“ – Důvodová zpráva k vládnímu návrhu na vydání zákona trestní zákoník, sněmovní tisk č. 410/0, zvláštní část, k § 12

²⁰⁾ „Povaha a závažnost trestného činu jsou určovány zejména významem chráněného zájmu, který byl činem dotčen, způsobem provedení činu a jeho následky, okolnostmi, za kterých byl čin spáchán, osobou pachatele, mírou jeho zavinění a jeho pohnutkou, záměrem nebo cílem.“

²¹⁾ „Lze dokonce tvrdit, že jedinou jistotou v nejistém výkladu zásady subsidiarity trestní represe je, že společenská škodlivost je určována povahou a závažností trestného činu.“ – Jelínek, J.: Pojem trestného činu a kategorizace trestných činů. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348, str. 37

²²⁾ Jelínek, J.: Pojem trestného činu a kategorizace trestných činů. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348, str. 38

²³⁾ „Tímto přístupem se zároveň zabraňuje tomu, aby tzv. bagatelní činy byly považovány za trestné činy, což je reakcí na opakovaně vyslovovanou obavu, že by formální pojetí mohlo vést k přetížení orgánů činných v trestním řízení bagatelními věcmi, které jsou dnes odloženy ještě před zahájením trestního řízení, což by se přirozeně dříve či později nepříznivě projevilo i v nákladech státu.“ – Důvodová zpráva k vládnímu návrhu na vydání zákona trestní zákoník, sněmovní tisk č. 410/0, zvláštní část, k § 12

²⁴⁾ Z čistě formálního pojetí trestného činu se například od roku 2008 vychází v Rakousku, kdy bylo vypuštěno ustanovení § 42 tamního trestního zákoníku o „společenské nebezpečnosti“ činu. Existuje tak v podstatě pouze procesní korektiv vyjádřený zásadou „*minima non curat pretor*“, tj. soud se nezabývá maličkostmi. Procesní korektiv je i přes přijetí nového trestního zákoníku zakotven i v České republice, konkrétně pak v ustanovení § 172 odst. 2 písm. c) trestního řádu, jež umožňuje státnímu zástupci při splnění určitých podmínek trestní stíhání zastavit, popř. v ustanovení § 159a odst. 4 trestního řádu, jež umožňuje státnímu zástupci věc odložit.

²⁵⁾ Viz Důvodová zpráva k vládnímu návrhu na vydání zákona trestní zákoník, sněmovní tisk č. 410/0, zvláštní část, k § 12

nost.²⁶⁾ Mezi samotnou myšlenkou na spáchání trestného činu a jeho dokonáním lze však popsat několik vývojových stadií, jež trestní předpisy postihovat mohou. Samostatnou vývojovou fází trestného činu, jež se velmi často dotýká jednání *contra legem* v oblasti hospodářské, je jeho příprava.

Příprava trestného činu se definuje jako první relevantní stadium trestné činnosti nevykazující ještě povahu jednání, které charakterizuje skutkovou podstatu trestného činu, ale pouze vytváří úmyslně podmínky pro spáchání trestného činu. Příprava vyvolává zatím jen vzdálené nebezpečí, že nastane následek, který je znakem skutkové podstaty trestného činu. Liší se na jedné straně od projevu úmyslu spáchat trestný čin (či pouhé myšlenky spáchat trestný čin), který uvedenou povahu ještě nemá, a na druhé straně od v pořadí dalšího vývojového stadia, tj. pokusu trestného činu, kdy jednání pachatele již pokročilo a bezprostředně tedy směřuje k dokonání trestného činu.²⁷⁾

Povaha trestnosti přípravy trestného činu doznala novou kodifikací trestního práva hmotného určitých změn. Původní trestní zákon byl totiž vystaven na předpokladu, že i již pouhá příprava trestné činnosti je natolik společensky závažná – nebezpečná, že ji není možno ponechat bez adekvátní odezvy ve formě trestněprávní reakce. Ustanovení § 7 odst. 1 trestního zákona tedy stanovilo, že jednání pro společnost nebezpečné, které záleží v organizování zvláště závažného trestného činu,²⁸⁾ v opatřování, přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému trestnému činu či v jiném úmyslném vytváření podmínek pro jeho spáchání, je přípravou k trestnému činu, jestliže nedošlo k pokusu ani dokonání trestného činu. Příprava trestného činu potom byla trestná podle trestní sazby stanovené na trestný čin, k němuž směřovala. Trestní zákon stanovoval též případy, kdy trestnost přípravy zanikla (vázané například na upuštění od dalšího jednání a odstranění nebezpečí, popř. na oznámení o přípravě trestného činu v době, kdy nebezpečí ještě mohlo být odstraněno), a stejně tak definoval právo soudu v konkrétním případě mimořádně snížit trest odnětí svobody pod dolní hranici trestní sazby, měl-li soud vzhledem k povaze a závažnosti přípravy za to, že by použití trestní sazby odnětí svobody stanovené trestním zákonem bylo pro pachatele nepřiměřeně přísné a že bylo možné účelu trestu dosáhnout i trestem kratšího trvání.

Nový trestní zákoník pohlíží na přípravu trestné činnosti poněkud odlišně, přičemž rozdíl v pojetí lze spatřovat ze dvou pohledů. V první řadě se zužuje okruh trestných činů, které jsou v obecné rovině trestním zákoníkem zmíněny v souvislosti s trestností přípravy, a to tak, že o trestnosti přípravy lze obecně uvažovat pouze u zvláště závažných zločinů, tj. – jak již bylo výše zmíněno – u těch úmyslných trestných činů, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let. Ve srovnání s původní úpravou tedy dochází k posunu horní hranice trestní sazby, přičemž se zároveň nově zvláště explicitně nezmiňují některé – zákonodárcem dříve označené – závažné skutkové podstaty trestných činů. Druhý pohled – svým významem však podstatně důležitější se pak týká skutečnosti, že tato široce formulovaná skupina trestných činů se dále zužuje, a to tím, že trestní zákoník ve svém ustanovení § 20 odst. 1 *in fine* vyjadřuje, že o trestním právem stíhanou přípravou se jedná jen tehdy, jestliže to trestní předpisy u příslušného trestného činu výslovně stanoví.²⁹⁾ Tak tedy s účinností od 1. ledna 2010 již není postihována trestnost přípravy u řady trestných činů v hospodářské oblasti jako například v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy atd. Naopak například u trestného činu úvěrového podvodu, trestného činu pojistného podvodu a trestného činu zpronevěry je jejich příprava i nadále postihována.

4. Auditorská činnost a trestní zákoník

Slovo auditor se jak v původní právní úpravě (zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů), tak i v současné právní úpravě objevuje pouze jedenkrát. Původně se jednalo o paragraf 129 vystavení nepravdivého potvrzení (možná si mnozí ze čtenářů vzpomenou na vystoupení JUDr. Šámala na sněmu KA ČR před mnoha lety, kdy jsme se jej marně snažili přesvědčit o tom, že zpráva auditora není „potvrzením“). Trestní zákoník v současném znění obsahuje § 259 vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy. Takového trestného činu se dopustí ten, kdo „... jako auditor vystaví jinému nepravdivou zprávu auditora nebo nepravdivé potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech“, za což může být potrestán odnětím svobody až na dva roky nebo zákazem činnosti. V návaznosti na výklad v části 2.1 tohoto článku se jedná o přečin. Ze základních principů trestního práva však vyplývá, že se bude jednat o trestný čin pouze tehdy, pokud bude naplněn parametr „úmyslu“. Paragraf 13 odst. 2 trestního zákoníku totiž uvádí, že „k trestní odpovědnosti za trestný čin

²⁶⁾ Do jisté míry zajímavostí je skutečnost, že trestní odpovědnost nezakládá zásadně ani fáze po dokonání trestného činu, jež má například podobu zakrývání trestné činnosti, realizaci výnosu z trestné činnosti atp., vše za podmínky, že toto jednání nenaplnuje samo o sobě skutkovou podstatu jiného trestného činu.

²⁷⁾ Viz též např. Šámal, P., Púry, 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. 27

²⁸⁾ Mezi zvláště závažné trestné činy se řadily některé vyjmenované trestné činy (např. trestný čin vraždy, trestní čin braní rukojmí, trestný čin vlastizrady, ale též např. trestné činy podvodu, zpronevěry, úvěrového a pojistného podvodu, vždy v kvalifikované skutkové podstatě) a ty úmyslné trestné činy, na něž trestní zákon stanovil trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let.

²⁹⁾ Forma takové úpravy je vyjádřena větou „Příprava je trestná“ uvedenou u těch skutkových podstat, u nichž je úmyslem zákonodárce přípravu trestně postihnout.

je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti“. Tomu tak v § 259 není. Na druhou stranu však bude v případě vydání zprávy auditora, o které se následně zjistí, že není adekvátní okolnostem, které k datu jejího vydání existovaly v účetní jednotce a jejím relevantním okolí, obtížné určit, zda se jednalo o nedbalost auditora, či o úmysl. Obtížnost určení vyplývá mimo jiné i z dikce § 15 trestního zákoníku, kde je úmyslnost spáchání trestného činu chápána jednak jako úmysl přímý („...chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem“), ale i jako úmysl nepřímý („...věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn“). Aniž bychom chtěli předjímat chování třetích stran (investorů, bank atd.) a chování soudů, lze předpokládat, že například flagrantní porušení principu nezávislosti (auditor vede účetnictví, zpracovává účetní závěrku a auditorská společnost, v níž je jediným společníkem, tuto účetní závěrku ověřuje atd.) vedoucí k vystavení nepravdivé zprávy auditora, je možné považovat za naplnění skutkové podstaty trestného činu uvedeného v § 259 trestního zákoníku, a to proto, že se obžaloba i následné rozhodnutí soudu budou opírat o ustanovení § 15 odst. 1 písm. b) trestního zákoníku (úmysl nepřímý). Bude tedy jen dobře, když vlastní samoregulací a následnou supervizí ze strany orgánu veřejného dohledu budeme eliminovat také chování auditorů, které by mohlo být subsumováno pod trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy. I zde tedy platí, že prevence je účinnější než sankce.

Závěr

V našem příspěvku jsme se snažili na relativně malém prostoru popsat některé zajímavé, diskusní, nejasné či sporné případy a okolnosti, vyplývající z toho, že auditori se ve své činnosti setkávají se situacemi, ve kterých musí uplatnit svoji komplexní znalost práva, a to včetně práva trestního. V případech, kdy jejich znalost není dostatečná je pak třeba, aby postupovali podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 620 Využití práce auditorova experta. Nedotkli jsme se ještě dalšího ožehavého problému, kterým je mlčenlivost auditora, pochopitelně v kontextu trestního práva, jež byla počínaje účinností nového trestněprávního kodexu významně prolomena. V některém z příštích čísel časopisu Auditor se pokusíme nahlédnout i do této problematiky.

Vladimír Králíček

Jan Molín

Poznámka: Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MSM, RP 61 38439903.

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. je vysokoškolským pedagogem na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. Auditorskou praxi vykonává ve společnosti NEXIA AP a.s. V minulosti zastával různé volené funkce v Komoře auditorů, naposledy byl jejím prezidentem. V současné době reprezentuje účetní a auditorskou profesi v IFAC, a to ve výbo-ru pro rozvíjející se země.

Ing. Jan Molín je studentem doktorského studia na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, v jehož rámci se zabývá problematikou podvodného jednání v ekonomice. Je zároveň i daňovým poradcem a odborníkem pro oblast finančního účetnictví ve společnosti MIVO s.r.o., kde je i jednatelem.