

Vybrané otázky profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních

Ing. Jan Molín PhD.
doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc.



OBSAH

I.	Úvod	4
II.	Pojem profesní odpovědnosti, úvodní poznámky k problematice právní odpovědnosti	5
2.1	Vymezení pojmů profesní odpovědnost a právní odpovědnost	5
2.2	Členění právní odpovědnosti a protiprávního jednání	5
2.2.1	Soukromoprávní delikty	6
2.2.2	Disciplinární delikty	7
2.2.3	Správní delikty	7
2.2.4	Trestné činy	7
2.3	Delikt ní způsobilost, některé poznámky k problematice trestní odpovědnosti právnických osob	8
III.	Mlčenlivost auditora a odpovědnost za její porušení	9
3.1	Vymezení mlčenlivosti auditora a její srovnání s mlčenlivostí daňového poradce a pracovníka účetní profese, zákonná a smluvní mlčenlivost	9
3.1.1	Mlčenlivost auditora a vývoj právní úpravy ji upravující	9
3.1.1.1	Vymezení mlčenlivosti auditora	9
3.1.1.2	Zproštění povinnosti mlčenlivosti	9
3.1.1.3	Situace, které nejsou považovány za porušení povinnosti mlčenlivosti	11
3.1.1.4	Poznámky k vývoji právní úpravy povinnosti mlčenlivosti auditora	12
3.1.2	Mlčenlivost daňového poradce	12
3.1.3	Mlčenlivost účetního pracovníka, zákonná a smluvní mlčenlivost	13
3.2	Případy prolomení mlčenlivosti zejména s ohledem na odhalování a vyšetřování trestných činů	13
3.2.1	Hmotněprávní součinnost a sankce za její nesplnění	14
3.2.2	Procesní součinnost a sankce za její nesplnění	15
3.3	Úvahy nad důsledky porušení mlčenlivosti ve vztahu ke klientovi a ve vztahu k profesní komoře	16
3.3.1	Odpovědnost ve vztahu ke klientovi	16
3.3.2	Odpovědnost ve vztahu k profesní komoře	16
IV.	Trestněprávní kontext výkonu auditorské profese – základy trestní odpovědnosti z pohledu auditora	18
4.1	Pojem trestného činu	18
4.2	Zavinění	20
4.3	Pachatel, spolupachatel a účastenství	21
4.4	Omyly pachatele a jejich nové pojetí v trestním zákoníku	21
4.5	Několi k poznámek k trestnosti přípravy trestného činu	22
V.	Poznámky k některým institutům trestního řízení, role auditora a ostatních profesí při odhalování trestných činů	24
5.1	Stručně k účelu trestního řízení a jeho některým základním zásadám	24
5.1.1	Obecný právní postih týkající se nepravdivého trestního oznámení	25
5.1.2	Důsledky podaného trestního oznámení (pravdivého i nepravdivého) týkajícího se skutečností, na něž se vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti	26
5.2	Bližší k součinnosti auditora, daňového poradce a pracovníka účetní profese při odhalování a vyšetřování trestných činů, problematika svědectví a kolize s profesní mlčenlivostí	26
5.2.1	Postavení auditora, pracovníka účetní profese a daňového poradce jako svědka v trestním řízení	26
5.2.2	Takzvaný informativní výslech či podání vysvětlení, práva auditora, daňového poradce a pracovníka účetní profese	28
5.3	Vydání věci a odnětí věci, průlom do zákonné povinnosti mlčenlivosti týkající se listin	29
5.4	Možné další role auditora nebo daňového poradce v trestním řízení	29
5.5	Invazivní prostředky v trestním řízení jako nástroj získávání informací a jako zásah do státem uznané povinnosti zachovávat mlčenlivost, role profesních komor	30
5.5.1	Provádění domovní prohlídky v bytě pracovníků auditorské, účetní a daňové profese, popřípadě v jiných prostorách sloužících k bydlení	30
5.5.2	Provádění prohlídky v jiných prostorách, tedy zejména v kanceláři auditora nebo daňového poradce	31
5.5.3	Výklady právní úpravy týkající se zajištění věcí, k nimž se vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti	31
5.5.4	Zhodnocení role profesních komor související s invazivními prostředky v trestním řízení	32
	Závěr	33

Předmluva

Prostřednictvím této mimořádné přílohy časopisu Auditor, která se Vám dostává do rukou, pokračuje Redakční rada časopisu Auditor v tradici započaté již před několika lety, a to zveřejňovat touto formou významné monotématicky zaměřené odborné práce, které mohou být přínosem pro výkon činnosti auditorů.

V případě této mimořádné přílohy se jedná o zkrácenou verzi doktorské práce kolegy Jana Molína, která byla zpracována v rámci jeho doktorského studia na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze, a kterou pod vedením doc. Vladimíra Králíčka úspěšně obhájil v červnu 2010. Práce svým obsahem, rozsahem, interdisciplinárním přístupem, strukturou a zejména původností převyšovala obvyklou úroveň doktorských prací a vzhledem k vysoké míře využitelnosti poznatků v ní shromážděných, jsme se rozhodli ji pro auditory zveřejnit ve zkrácené podobě.

Atraktivita a využitelnost práce se projevila i tím, že v rozšířené podobě vyjde jako knižní publikace v nakladatelství Wolters Kluwer.

Přejeme všem účetním, auditorům a daňovým poradcům, aby v předkládaném materiálu našli pro výkon své profese užitečné informace, které je uchrání od případné hrozby uplatnění trestní odpovědnosti v souvislosti s výkonem jejich profese.

V Praze 15. listopadu 2010

Ladislav Mejzlík

Člen výkonného výboru KA ČR
Předseda Výboru pro informační politiku
a informační technologie

I. Úvod

Profese auditorů, daňových poradců a účetních jsou profese příbuzné, nikoli však totožné z pohledu cílů, metod, nástrojů a vlastního výkonu práce. Jsou však mnohdy soustředěny v jedné osobě, a to tehdy, pokud je statutární auditor rovněž oprávněn vykonávat daňové poradenství v souladu s příslušným právním předpisem nebo pokud poskytuje i účetní služby podle živnostenského zákona. Z tohoto pohledu se tedy jeví logické, že pokud jsme se chtěli zabývat některými otázkami profesní odpovědnosti, činili jsme tak nejen pro auditorskou profesi samotnou, ale v širším záběru.

Úvodem by bylo vhodné nastínit, co nás vedlo ke vstupu na poměrně tenký led problematiky profesní odpovědnosti, mlčenlivosti, trestní odpovědnosti, když na první pohled se jedná o oblast odborně příslušnou spíše právníkům. Bylo tomu tak proto, že jsme shledali jednak určitou nedostatečnost materiálů z této oblasti a zároveň i proto, že existující zdroje jsou značně roztržité. Předpokládali jsme, že i když z pohledu „čistoty“ právního přístupu se můžeme dopustit určitých nepřesností (ale tak tomu může být pochopitelně i při výkladu účetní, daňové či auditorské problematiky), je vhodné předložit odborné veřejnosti ty poznatky, které jsme za poslední přibližně dva roky získali analýzou rozmanitých dostupných zdrojů. Určitým impulsem pro naši práci bylo i přijetí nového zákona o auditorech v roce 2009 a trestního zákoníku, který nabyl účinnosti na začátku roku 2010. Navíc jsme si při výkonu naší praktické činnosti auditora a daňového poradce povšimli patrně přirozené věci, a to, že v dobách nedobrých, dobách ekonomického poklesu se zvyšuje snaha ze strany různých subjektů tento pokles kompenzovat aktivitami, které jsou mnohdy „na hraně zákona“. Předpokládáme, že podobné tendence mohou spatřovat i čtenáři tohoto materiálu, a je tedy naší snahou pomoci jim zorientovat se v příslušné problematice.

Říká se, že akademičtí pracovníci mají snahu otázky klást, nikoli na ně odpovídat. Pokusili jsme se překonat tento apriorně negativní předpoklad a otázky nejen klademe, ale pokoušíme se na ně i odpovídat. Odpovědi nejsou vždy jednoznačné, nejsou ani jednoduché, ale jednoduchá není ani komplexní práce auditora, daňového poradce či pracovníka účetní profese. Pokud přeci jen v našich otázkách naleznete nejasnosti či nepřesnosti, velmi rádi uvítáme vaši reakci či dotazy.

Příloha časopisu Auditor je členěna do pěti kapitol včetně úvodu, přičemž hned ta úvodní (kapitola II. – Vymezení pojmů profesní odpovědnost a právní odpovědnost) může do jisté míry odrazovat od čtení dalšího textu. Je totiž určitým teoretickým základem, bez něhož, alespoň podle našeho názoru, by nebylo možné se úspěšně vypořádat s problematikou obsaženou v dalších kapitolách. Text je koncipován jako celistvý, předpokládá se jeho celkové vnímání, na druhou stranu je možné, že někteří čtenáři si vyberou jen tu část, která pokrývá jejich aktuální problémy, auditoři například oblast mlčenlivosti. I na tento možný přístup je text připraven řadou odkazů jak na další odbornou literaturu, tak i řadou odkazů mezi jednotlivými částmi.

Doufáme, že mnohé z toho, co je v textu podrobně rozebráno, v praktickém životě čtenářů, tedy auditorů, daňových poradců a účetních pracovníků nikdy nenastane, ale vždy je lepší být připraven na nejhorší a vědět, jak na určité životní či profesní situace reagovat. Pokud k tomu alespoň částečně přispěje náš text, bude splněn účel, proč vlastně vznikl.

II. Pojem profesní odpovědnosti, úvodní poznámky k problematice právní odpovědnosti

2.1 Vymezení pojmů profesní odpovědnost a právní odpovědnost

Profesní odpovědnost lze v nejširším významu vymezit jako odpovědnost vztahující se k povolání, k jehož výkonu se vyžaduje jistá kvalifikace, jinými slovy se dotýká osob, které při výkonu své činnosti využívají určité odborné zkušenosti a znalosti. Pro takové povolání pak platí určité normy, které jsou odvozeny zejména z odborných poznatků, jež by měl kvalifikovaný pracovník ovládat.

Praxe obvykle chápe pojem profesní odpovědnosti úžeji. Příkladem mohou být různé pojistné produkty nabízené jednotlivými pojišťovnami, kde se pod pojmem „pojištění profesní odpovědnosti“ často chápe pojištění (soukromoprávní) odpovědnosti za škodu. Tyto produkty se tak dotýkají pouze určitého výseku profesní odpovědnosti. S tímto pojetím se nelze ztotožnit, neboť z hlediska rozsahu zahrnuje profesní odpovědnost též odpovědnost morální (etickou) a (obecně – nikoliv jen soukromo-) právní. Cílem této publikace je přitom rozbor některých otázek týkajících se odpovědnosti právní.

Právní odpovědnost je pojmem spojeným v obecné rovině s právní povinností, resp. s jejím porušením, přičemž právní povinnost se obvykle definuje jako nutnost chovat se způsobem vymezeným právním řádem. Taková povinnost zde přitom existuje proto a její smysl tkví v tom, že jejím prostřednictvím je zabezpečována ochrana subjektivních práv jiných. Práva v subjektivním smyslu by totiž neměla žádný význam, pokud by neexistovala odpovídající právní povinnost jiných subjektů nerušit výkon takového práva. Subjektivní právo tedy zároveň znamená oprávnění požadovat plnění povinností druhých subjektů, bez něhož nelze toto právo vykonávat. Neznamená to však, že výkon subjektivního práva může být neomezený, neboť téměř každé subjektivní právo má určité hranice, jinými slovy každý subjekt má povinnost zdržet se konání, které by překračovalo meze jeho právní svobody.

Právní řád spojuje s porušením povinnosti (tj. s protiprávním jednáním) konkrétní právní následky. Konstruuje se tedy zmíněná právní odpovědnost, jíž se rozumí povinnost strpět za konkrétní protiprávní jednání následky stanovené právními normami.

Z tohoto hlediska se jeví jako meritorní otázka zkoumání samotného jejího rozsahu. Právní teorie přitom definuje dvě základní formy odpovědnosti, a to

- a) odpovědnost za zavinění (tzv. subjektivní odpovědnost), jež se vztahuje k zaviněnému porušení povinnosti;
- b) odpovědnost za výsledek (tzv. objektivní odpovědnost), tj. bez ohledu na skutečnost, zda nositel povinnosti porušení zavinil, či nikoliv. Nutno však podotknout, že zejména v soukromém právu však platí, že objektivní odpovědnost není uplatňována absolutně, ale jsou připuštěny tzv. liberační důvody, jež umožňují zprostit se v konkrétním případě odpovědnosti. Typickým liberačním důvodem je tzv. vyšší moc. V jiných případech (např. v případě odpovědnosti právnických osob za správní delikty) liberační důvody připuštěny nejsou a uplatňuje se tak objektivní odpovědnost absolutní.

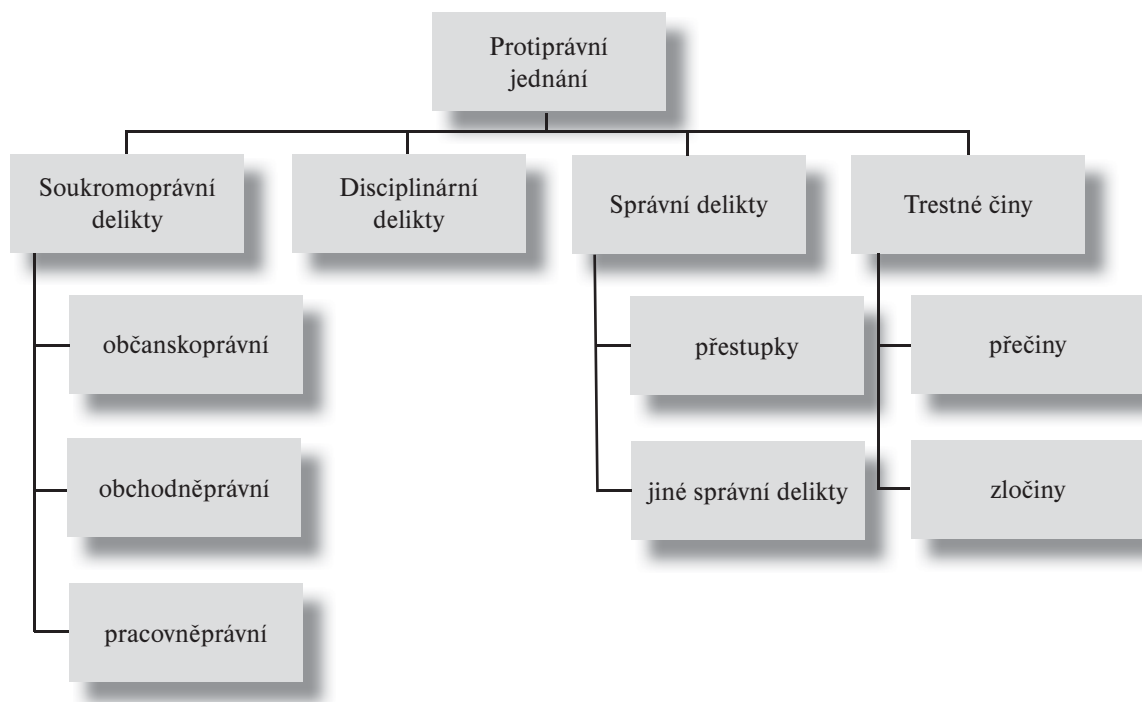
Forma odpovědnosti pro konkrétní protiprávní jednání je přitom zásadním právně teoretickým a filozofickým problémem, jehož řešení se v právní kultuře vyvíjelo dlouhodobě. Vzhledem ke stále složitějším společenským vztahům a výše zmíněné provázanosti vzájemných práv a povinností má v soudobém právu dosti široké uplatnění odpovědnost objektivní, přičemž tato odpovědnost má významné místo v právu soukromém a v některých institutech správního práva. Někde je však vyloučena, což platí například pro právo trestní a přestupkové, kde se uplatňuje výlučně odpovědnost subjektivní, o níž je v textu pojednáno zevrubně dále.

2.2 Členění právní odpovědnosti a protiprávního jednání

Na členění protiprávního jednání, popř. právní odpovědnosti je možné nahlížet z různých hledisek. Předně může jít o povahu zájmů (vztahů), které protiprávní jednání poškozují. Dalším aspektem může být intenzita, jakou dané protiprávní jednání takové zájmy (vztahy) poškozují, což má vliv i na charakter újmy, kterou má povinnost „rušitel“ nést. V neposlední řadě je možné zkoumat též způsob, jakým je povinnost nést újmu zakládána, popř. který státní orgán a v jakém řízení ji ukládá. Ze všech těchto pohledů jsou právní teorií rozlišovány skupiny protiprávního jednání (právních deliktů)¹⁾ uvedené v obrázku č. 1 na následující straně.

¹⁾ Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: Teorie práva. 1. vydání, 324 stran, EUROLEX BOHEMIA s.r.o., Praha 2001, ISBN 80-86432-13-0, str. 167 - 171

Obrázek č. 1 Členění protiprávního jednání



Pramen: Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: Teorie práva. 1. vydání, 324 stran, EUROLEX BOHEMIA s.r.o., Praha 2001, ISBN 80-86432-13-0

Je vhodné se též zabývat otázkou, mezi jakými subjekty vzniká případný odpovědnostní vztah za protiprávní jednání, zda mezi rušitelem a státem reprezentovaným státními orgány (pro případ trestných činů a správních deliktů), nebo mezi rušitelem a subjektem, který je oprávněn na základě určitého právního poměru uložit disciplinární sankce (disciplinární delikty), či mezi rušitelem a jiným subjektem – fyzickou nebo právnickou osobou, jemuž vzniká újma (soukromoprávní delikt). Z tohoto pohledu je možné též klasifikovat protiprávní jednání jako:

- a) veřejnoprávní delikty, do nichž se obvykle zahrnují trestné činy, přestupky a jiné správní delikty, popř. disciplinární delikty a jimž odpovídá veřejnoprávní odpovědnost;
- b) soukromoprávní delikty, jimž odpovídá odpovědnost za porušení povinnosti ve vztazích upravených soukromoprávní metodou úpravy (tj. soukromoprávní odpovědnost).

Rozdíl mezi soukromoprávním a veřejnoprávním protiprávním jednáním lze spatřit též ve způsobu realizace donucení. Jde-li například o sankce za protiprávní jednání, pak u soukromoprávních deliktů sankce vznikají přímo jako důsledek protiprávního jednání a spočívají zpravidla v ekvivalentu hmotné újmy způsobené deliktem. Sankce za veřejnoprávní delikty naopak zpravidla nejsou v relaci ke způsobené újmě a jsou realizovány aktem konstitutivní povahy. Stojí též za zmínku, že tyto právní akty jsou navíc výrazem nadřazenosti orgánů veřejné moci nad ostatními subjekty, jež se projevuje zejména tím, že jejich účinky nastávají nezávisle na vůli adresátů a že je jim propůjčen tzv. předpoklad správnosti.

2.2.1 Soukromoprávní delikty

Jak již bylo naznačeno, soukromoprávní delikty jsou sankcionované soukromoprávní metodou úpravy, přičemž je možné je z hlediska zkoumání této publikace dále diferencovat také na delikty

- a) občanskoprávní,
- b) obchodněprávní,
- c) pracovněprávní.

Těmto deliktům odpovídá odpovědnost za soukromoprávní delikt, přičemž na rozdíl od jiných forem právní odpovědnosti zde platí, že odpovědnostní vztah vzniká mezi tím, kdo nesplnil povinnost, a subjektem, jemuž vznikla

újma. Charakteristické dále je, že – na rozdíl od jiných deliktů – vzniká oprávnění z odpovědnostního vztahu přímo tomu subjektu, jehož subjektivní právo bylo protiprávním jednáním porušeno, resp. ohroženo.

Typické navíc je, že se soukromoprávním deliktem jsou spojeny sankce, které směřují k obnovení porušených právních vztahů, popř. k poskytnutí odpovídajícího zadostiučinění (satisfakce). Charakteristickými sankcemi jsou potom náhrada škody, povinnost poskytnout přiměřené zadostiučinění, povinnost odstranit vady věci atp.

Lze-li zde rekapitulovat, pak platí, že těmto rozličným právním institutům je společné, že:

- odpovědnostní vztah vzniká mezi (právně) rovnými subjekty a
- povinnost vyplývající z odpovědnostního vztahu má především reparační funkci, resp. funkci satisfakční jakožto její speciální druh.

2.2.2 Disciplinární delikty

Disciplinární delikt spočívá v jednání, jež je porušením určitého řádu, disciplíny či kázně založené na plnění zvláštních právních povinností, které vyplývají ze zvláštních právních vztahů. Jde přitom zejména o vztahy členské, služební a další, typicky se tedy jedná například o vztahy členů profesních komor s touto profesní komorou. Pro disciplinární delikty je příznačné, že o nich rozhoduje subjekt, jemuž je ze zákona svěřena disciplinární pravomoc.

S těmito delikty je spojena disciplinární odpovědnost, pro niž je rozhodující, že má interní povahu. Může být tedy uplatňována pouze vůči osobám, které jsou na základě zmíněného zvláštního právního poměru ve vztahu určité zvláštní odpovědnosti, a to vůči tomu, kdo disciplinární odpovědnost uplatňuje. Odpovědnostní vztah proto zaniká, jakmile končí takový zvláštní poměr.

Mezi disciplinární sankce se obecně řadí například důtka, veřejná důtka, ale též zásadní sankce jako například vyloučení. Pro oblast auditorské profese jsou disciplinárními sankcemi (tzv. kárnými opatřeními) napomenutí, veřejné napomenutí, pokuta a dočasný nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti.²⁾

2.2.3 Správní delikty

Správní delikt je společensky škodlivé protiprávní jednání, jehož znaky jsou stanoveny zákonem a za něž ukládá sankci správní orgán na základě zákona a v jeho mezích, a to rozhodnutím, jež je ve většině případů přezkoumatelné soudem. Smyslem a zároveň objektem správních deliktů (tzv. chráněným statkem) je přitom zejména zájem na bezporuchovém výkonu veřejné správy.

Jakkoliv v českém právu stále neexistuje jednotná úprava správních deliktů a tato úprava je tedy roztržštěna do více zákonů, je možné rozlišovat následující druhy správních deliktů:

- a) přestupky,
- b) jiné správní delikty fyzických osob postihované na základě subjektivní odpovědnosti,
- c) správní delikty právnických a fyzických osob postihované na základě objektivní odpovědnosti.

Sankce ukládané za správní delikty mají rozličnou podobu, od relativně méně tíživé újmy až po zásadní postižení, jakým je například zákaz určité činnosti.

Správní delikty korespondují se správněprávní odpovědností (tj. odpovědnost za přestupek či jiný správní delikt).

2.2.4 Trestné činy

Trestné činy jako jediné soudně trestné delikty lze bezpochyby označit za nejvážnější formu protiprávního jednání. Hranici mezi trestnými činy a správními delikty je možné spatřit zejména v závažnosti deliktu a současně v různém stupni společenské škodlivosti.

Sankcí za tyto delikty je trest, jež má na základě spravedlivého postihu odpovídat závažnosti deliktu. Systém trestů zahrnuje různé újmy, jejichž konkrétní forma se v čase mění. Příkladem může být úprava trestů v novém trestním zákoníku (zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů – dále též jen „trestní zákoník“), který zavedl některé další formy trestů jako například trest domácího vězení nebo trest zákazu vstupu na sportovní, kulturní a jiné společenské akce.

²⁾ Viz ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů.

2.3 Deliktní způsobilost, některé poznámky k problematice trestní odpovědnosti právnických osob

U všech případů porušení právní povinnosti platí, že toto porušení je objektivní stav, který se v právu posuzuje odděleně od otázky deliktní způsobilosti toho, jenž povinnost porušil. Otevírá se tak relativně samostatná skupina otázek, která souvisí se všemi druhy protiprávního jednání.

U fyzických osob se její deliktní způsobilost může týkat v zásadě všech druhů protiprávního jednání. Platí dále, že její způsobilost k subjektivní právní odpovědnosti, tj. odpovědnosti za zaviněné protiprávní jednání, je odstupňována například podle jejího věku, přičemž dalším kritériem je též schopnost ovládat své jednání (volní složka) a schopnost posoudit jeho důsledky (intelektuální složka). Obě tato hlediska musí být přitom dána současně, a to v době spáchání deliktu.

Naopak deliktní způsobilost právnické osoby je spojena s její existencí a zásadně se netýká všech druhů protiprávního jednání. Z hlediska platného práva se její způsobilost přiřazuje k soukromoprávním deliktům, disciplinárním deliktům a určitým správním deliktům. Jejich způsobilost se netýká přestupků a trestných činů, jakkoliv se de lege ferenda o takové způsobilosti vedou diskuze, které tak mohou ovlivnit činnost například i auditorských společností.

III. Mlčenlivost auditora a odpovědnost za její porušení

3.1 Vymezení mlčenlivosti auditora a její srovnání s mlčenlivostí daňového poradce a pracovníka účetní profese, zákonná a smluvní mlčenlivost

3.1.1 Mlčenlivost auditora a vývoj právní úpravy ji upravující

3.1.1.1 Vymezení mlčenlivosti auditora

Mlčenlivost auditora je upravena zejména v ustanovení § 15 odst. 1 a násl. zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále též jen „zákon o auditorech“). Podle těchto ustanovení je auditor povinen zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a které se týkají auditované účetní jednotky. Stejná povinnost se potom týká i auditora, který na zakázce přestal pracovat, a auditora, který má dočasný nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti, popř. i jinak ukončil její výkon. Platí též, že povinnost zachovat mlčenlivost se obecně rozšiřuje i na skutečnosti týkající se dalších účetních jednotek, a to těch, ke kterým má auditor přístup jako auditor skupiny.

Je nutné zmínit, že zákon o auditorech neomezuje povinnost mlčenlivosti pouze na auditory, tedy na statutární auditory a auditorské společnosti, ale explicitně též vymezuje, že tato povinnost se vztahuje i na další osoby, kterými jsou

- a) zaměstnanci auditora,
- b) společníci a členové orgánů auditorské společnosti a
- c) osoby pověřené Komorou auditorů České republiky (dále též jen „Komora“) nebo Radou pro veřejný dohled nad auditem, které k dotčeným informacím a skutečnostem mají nebo měly přístup.

Právní úprava v zákoně o auditorech však na druhou stranu vymezuje též

- a) situace, kdy je auditor, popř. další vyjmenované osoby mlčenlivosti zbaven, tedy případy tzv. zproštění mlčenlivosti a
- b) situace, které se nepovažují za porušení povinnosti mlčenlivosti, tj. ty, kdy auditor nemá povinnost mlčenlivosti, aniž by jí byl zproštěn.

3.1.1.2 Zproštění povinnosti mlčenlivosti

Je nasnadě, že povinnost mlčenlivosti jako jedna ze zásad platných v auditorské profesi je vymezena především z důvodu ochrany důvěrných informací týkajících se účetní jednotky. Mohou však nastat situace, kdy je přímo v zájmu účetní jednotky, aby auditor takovou povinností vázán nebyl. Mimo jiné právě proto zákon o auditorech upravuje, že účetní jednotka může auditora a další osoby vyjmenované výše povinnosti mlčenlivosti zprostit. Vedle těchto případů zákon o auditorech propůjčuje též obdobnou pravomoc Komoře. Cílem této části textu je pak zevrubně diskutovat oba případy, a to zejména s ohledem na rozsah takového zproštění, a v případě zproštění Komorou též s ohledem na konkrétní situace, ve kterých k takovému zproštění může dojít.

Jde-li předně o zproštění mlčenlivosti účetní jednotkou, jedna z otázek, jež v tomto kontextu vyvstává, je problematika formy takového zproštění. Zákon o auditorech ani Etický kodex Komory auditorů České republiky, který precizuje povinnost mlčenlivosti, bližší podmínky týkající se formy zproštění nevymezují. Podle našeho názoru je nutné dovodit, že ke zproštění může dojít jen prohlášením účetní jednotky, popř. jiným výslovným úkonem. Současně musí být z takového prohlášení zřejmé, pro jaké případy a v jakém rozsahu se zproštění mlčenlivosti uděluje. Lze si totiž představit situace, kdy účetní jednotka zproští auditora mlčenlivosti například pouze pro probíhající soudní spor či pro případ konkrétního řízení konaného před správcem daně. Jakkoliv není stanoveno, že zproštění mlčenlivosti má být uděleno v písemné formě, lze tuto formu zejména s ohledem na existenci důkazních prostředků pro případ sporu s účetní jednotkou považovat za vhodnou.

Souvisejícím dílčím problémem je pak úvaha, zda zproštění mlčenlivosti musí být účetní jednotkou doručeno přímo auditorovi či zda je možné auditora zprostit mlčenlivosti i tak, že účetní jednotka prohlášením o zproštění mlčenlivosti obsáhne v jiném dokumentu, který se auditorovi nedoručuje (například zproštění mlčenlivosti účetní jednotka uvede do protokolu v rámci daňového řízení před správcem daně).

V tomto kontextu je důležitou skutečností, že zproštění mlčenlivosti je úkon, který činí účetní jednotka vůči auditorovi.³⁾ Z dostupných navazujících výkladů proto vyplývá, že zproštění mlčenlivosti by tedy mělo být auditorovi vždy adresováno.⁴⁾

³⁾ Viz např. Sylla, M.: K mlčenlivosti auditora ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení in Auditor č. 6/2004, s. 22 – 23, Komora auditorů České republiky, Praha 2004, str. 23

⁴⁾ Např. Zahálková, H.: Stanovisko k prolomení mlčenlivosti daňového poradce. Stanovisko pro KDP ČR publikované na www.kdpcr.org, Brno 2005, str. 1

Vedle popsané spíše formální otázky zproštění mlčenlivosti je však nutné zabývat se tématem věcným, a to tím, kdo je jménem účetní jednotky oprávněn úkon spočívající ve zproštění mlčenlivosti učinit.

Předně je možné předeslat, že odpověď je v zásadě determinována tím, kdo je oprávněn jménem účetní jednotky či v jejím zastoupení činit právní úkony v této věci. Pochybnosti se však objevují zejména v případech, kdy jménem účetní jednotky nejedná statutární orgán či člen takového orgánu, ale jejich oprávnění přebírá jiná osoba.

Jde-li například o likvidátora společnosti, dovozuje se, že ten oprávněn zprostit povinnosti mlčenlivosti auditora není, neboť takové zproštění není úkonem, který by sám o sobě směřoval k likvidaci společnosti, k němuž je likvidátor oprávněn. Z tohoto závěru tedy vyplývá, že v případě likvidace zůstává pravomoc zproštění mlčenlivosti v rukou statutárního orgánu.⁵⁾

Protisměrné výklady se objevují v případech, kdy je účetní jednotka v insolvenčním řízení. Za této situace se totiž jeví sporným, zda je insolvenční správce jménem účetní jednotky, která se nachází v insolvenčním řízení, oprávněn zprostit auditora povinnosti mlčenlivosti, a pokud ano, pak za jaké období, tj. buď pouze za období insolvenčního řízení, nebo i za období předcházející tomuto řízení, po které auditor poskytoval služby účetní jednotce.

Jde-li o odpověď na prvou otázku, právní názory v této věci jsou již v podstatě shodné a je tedy možné konstatovat, že insolvenční správce je oprávněn povinnosti mlčenlivosti týkající se jím spravované účetní jednotky statutárního auditora nebo auditorskou společnost zprostit. Prof. Zoulík⁶⁾ k tomu například vyložil, že rozhodování o povinnosti mlčenlivosti a jejího zproštění „patří mezi oprávnění, která prohlášením konkurzu přecházejí z úpadce na správce konkurzní podstaty“. Zproštění mlčenlivosti se však nemůže týkat skutečností, které nemají vliv na úpadcův majetek, ale týkají se jeho osoby a soukromí.

Ve věci druhé, tj. týkající se období, na které se zproštění mlčenlivosti udělí, je možné vyjít z názoru, který ve věci oprávněnosti insolvenčního správce (resp. správce konkurzní podstaty) vyjádřilo Ministerstvo financí České republiky v odpovědi na dotaz Komory auditorů České republiky (Odpověď MF ČR č.j. 401/92757/2002 ze dne 9. září 2002), a to v tom smyslu, že správci konkurzní podstaty nenáleží právo zprostit auditora mlčenlivosti za období před prohlášením konkurzu na majetek účetní jednotky. Zdá se však, že novější výklady některých autorů uvedený názor nepotvrzují: „Žádné ustanovení zákona nerozlišuje působnost k zproštění mlčenlivosti na dobu předtím než nastane likvidace, konkurs či vyrovnání. Ten, kdo je tedy oprávněn jménem společnosti učinit úkon zproštění mlčenlivosti, tedy tak může učinit v tomto smyslu (z hlediska času) neomezeně.“⁷⁾

Rozdílné právní názory v této věci vyústily též v debaty v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky při přijímání stávajícího, tedy „nového“ zákona o auditorech. Výsledkem těchto diskuzí bylo předložení pozměňovacího návrhu k vládnímu návrhu zákona o auditorech,⁸⁾ který navazoval na závěry Kontrolního výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a který měl za cíl zpřesnění právní úpravy, a to tak, že do ustanovení § 15 odst. 2 zákona o auditorech bylo navrhováno, že auditora může zprostit mlčenlivosti statutární orgán účetní jednotky, její likvidátor nebo insolvenční správce. Tento pozměňovací návrh však nakonec nebyl přijat, a proto nezbyvá než se přiklonit k některému ze stávajících výkladů.

V otázce zproštění mlčenlivosti účetní jednotkou zbývá zabývat se poslední problematikou, kterou je rozsah takového zproštění. Lze uzavřít, že přesný rozsah je dán přímo z právního úkonu účetní jednotky, kterým je zproštění determinováno, neboť zákon o auditorech v tomto směru žádné další podrobnosti nestanoví. Odlišná situace, jak bude vyloženo dále, se však v tomto ohledu týká daňových poradců.

Jak již bylo uvedeno, stávající zákon o auditorech (oproti předcházejícímu zákonu regulujícímu auditorskou profesi) upravuje, že k úkonu zproštění mlčenlivosti je kromě účetní jednotky oprávněna též Komora auditorů České republiky. V této souvislosti je tak nutné zabývat se tím, v jakých konkrétních případech ke zproštění může dojít, jinými slovy, zda pravomoc ke zproštění povinnosti zachovat mlčenlivost je neomezená či je nějakými pravidly zúžena.

Při diskuzi této problematiky je předně možné opět odkázat na již zmíněný pozměňovací návrh k novému zákonu o auditorech. Jeho předmětem totiž také bylo, že Komora je oprávněna auditora zprostit mlčenlivosti pouze v případě, že vůči auditorovi bylo zahájeno trestněprávní nebo majetkoprávní řízení. Vzhledem ke zmíněnému zamítnutí tohoto návrhu se tedy může z dikce ustanovení § 15 odst. 2 zdát, že možnost zproštění mlčenlivosti Komorou žádné limity neobsahuje.

⁵⁾ Sylla, M.: K mlčenlivosti auditora ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení in Auditor č. 6/2004, s. 22 – 23, Komora auditorů České republiky, Praha 2004, str. 23

⁶⁾ Zoulík, F.: Stanovisko k možnosti zbavení mlčenlivosti daňového poradce ze strany správce konkurzní podstaty. Stanovisko pro KDP ČR publikované na www.kdpcr.org, Brno 2005, str. 3

⁷⁾ Sylla, M.: K mlčenlivosti auditora ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení in Auditor č. 6/2004, s. 22 – 23, Komora auditorů České republiky, Praha 2004, str. 23

⁸⁾ Sněmovní tisk č. 517/3 publikovaný na internetových stránkách Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky

Kompetenci Komory ke zproštění mlčenlivosti je však podle našeho názoru nutné vykládat v dikci ustanovení § 31 odst. 2 písm. j) zákona o auditorech. Podle této úpravy je možné dojít k závěru, že Komora auditorů České republiky může statutárního auditora nebo auditorskou společnost zprostit povinnosti zachovat mlčenlivost pouze v odůvodněných případech. Nevyplývá však, a to ani ze Statutu Komory, jakých okruhů, popř. soudních řízení se tyto případy týkají, ani to, co má být považováno za odůvodněné případy. Na jednu stranu to tedy zakládá relativně širokou pravomoc Komory, jež bude vymezena až aplikační praxí, na druhou stranu to však Komore dává možnost – a v jiném ohledu též povinnost – v konkrétních případech auditora (např. na žádost některého státního orgánu) mlčenlivosti nezpřistit, což pak může mít dosah například do problematiky odhalování protiprávního jednání v rámci trestního řízení.

Nutno však podotknout, že samotný zákon o auditorech i bez zproštění Komorou nebo účetní jednotkou možnosti získávat informace pro různá řízení a pro různé účely upravuje také, o čemž pojednává následující text.

3.1.1.3 Situace, které nejsou považovány za porušení povinnosti mlčenlivosti

Situace, které se nepovažují za porušení povinnosti mlčenlivosti, vyjmenovává zákon o auditorech taxativně v ustanovení § 15 odst. 4. Za porušení mlčenlivosti se tedy nepovažuje:

- a) poskytnutí informací České národní bance v oblasti její dohledové působnosti na finančním trhu nebo příslušnému orgánu podle jiného právního předpisu o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu nebo jiného právního předpisu o provádění mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu;
- b) poskytnutí informací novému auditorovi v případech, je-li auditor nahrazen jiným auditorem. Tento případ je logickým důsledkem a nutnou podmínkou zásady zakotvené v ustanovení § 15 odst. 3 zákona o auditorech, která vymezuje, že je-li auditor nahrazen jiným auditorem, poskytne novému auditorovi přístup ke všem shromážděným významným informacím, jež se týkají auditované účetní jednotky; aplikace této zásady se však jeví jako přinejmenším sporná, na což jsme v minulosti již poukazovali;⁹⁾
- c) poskytnutí informací auditorovi skupiny v případě provádění auditu konsolidované účetní závěrky;
- d) poskytnutí dokumentů týkajících se povinného auditu Radou pro veřejný dohled nad auditem, auditorem orgánu veřejného dohledu jiného členského státu Evropské unie, případně třetí země;
- e) poskytnutí informací příslušným orgánům činným v trestním řízení o skutečnostech svědčících o možném spáchání trestných činů úplatkářství;
- f) poskytnutí informací soudu nebo poskytnutí informací orgánům činným v trestním řízení, týká-li se trestní řízení statutárního auditora.

Za porušení mlčenlivosti se rovněž nepovažují případy, kdy je auditor povinen písemně informovat zákonem vymezené subjekty, popř. orgány při zjištění určitých vážných skutečností, jež vyšly najevo v rámci provádění auditorské činnosti.

Pro účely následujícího textu je tedy nutné vymezit jednak tyto „vážné skutečnosti“, které zakládají informační povinnost auditora a které tedy zužují rozsah jeho mlčenlivosti, dále určit okruh osob, vůči nimž je tato informační povinnost definována, a v závislosti na tom též okruh účetních jednotek, jichž se týká.

Jde-li o samotná vážná zjištění, jež zakládají informační povinnost auditora, zákon o auditorech je vymezuje v ustanovení § 21 odst. 3 a 5. Mezi ně tak patří skutečnosti, které:

- a) nasvědčují tomu, že došlo k porušení jiných právních předpisů upravujících podmínky činnosti účetní jednotky;
- b) mají zásadní negativní vliv na hospodaření účetní jednotky;
- c) mohou ohrozit časově neomezené trvání účetní jednotky;
- d) mohou vést k vyjádření výroku s výhradami, záporného výroku nebo k odmítnutí vyjádření výroku, a dále skutečnosti;
- e) o kterých se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu
 1. hospodářského trestného činu,
 2. trestných činů úplatkářství,
 3. trestných činů proti majetku.

⁹⁾ „Sporné jsou dva body. Za prvé, co zákonodárce myslel výrazem „nahrazen“, za druhé, jak odlišit informace „významné“ od informací „nevýznamných“. Nahrazením auditora rozumím situaci, kdy je auditor v průběhu ověřovací zakázky odvolán a nahrazen jiným auditorem. ... Je-li auditor určen, tedy jmenován, není nahrazen. Je však pravdou, že zákonodárce chtěl patrně popsat situaci, kdy ve dvou po sobě následujících obdobích vykonává auditorskou činnost jiný auditor, a že tedy předchozí (predecessor auditor) je nahrazen nastupujícím auditorem (incoming auditor).“ – Králíček, V.: Zákon o auditorech. Komentář. 1. vydání, 140 stran, Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2009, ISBN 978-80-7357-464-2, str. 28

V návaznosti na toto členění je možné vyložit, že v obecném pojetí je auditor při zjištění jakékoliv z uvedených skutečností u jakékoliv účetní jednotky vždy povinen jednat. To plyne z ustanovení § 21 odst. 5 zákona o auditorech, podle kterého má pak auditor neprodleně a v písemné formě informovat

- a) statutární a dozorčí orgán účetní jednotky nebo
- b) zastupitelstvo územního samosprávného celku, resp. zastupitelstvo městské části hlavního města Prahy v případě, kdy účetní jednotkou je územní samosprávný celek, resp. městská část hlavního města Prahy.

Ostatní zákonem o auditorech vymezené případy povinného informování se potom týkají omezeného okruhu účetních jednotek a tím i omezeného okruhu subjektů, vůči nimž se informační povinnost plní. Těmito subjekty jsou orgány státního dozoru nebo Česká národní banka a účetními jednotkami potom ty, jejichž činnost podléhá doзору nebo dohledu těchto subjektů, popř. i těch, ve vztahu k nimž mají prvně zmíněné účetní jednotky nejméně 20 % hlasovacích práv nebo obchodní podíl nejméně ve výši 20 % základního kapitálu nebo pokud jde o ovládající nebo ovládanou osobu. Současně je nutné zmínit, že informační povinnost vůči těmto orgánům se pak týká pouze zjištění uvedených ve výčtu pod body a) až d).

Lze tedy dovodit, že popsanou právní úpravou je do zákona o auditorech implementována mimo jiné odpovědnost auditora za odhalování protiprávního jednání a v rámci toho pak za detekci trestných činů, jež je poté vyústěna v informační povinnost vztahující se zejména ke statutárním a dozorčím orgánům účetní jednotky. Vedle toho se v právním řádu vymezují případy, kdy je informační povinnost vztažena též k orgánům činným v trestním řízení, a to formou prolomení mlčenlivosti auditora, o níž je v tomto textu pojednáno dále.

3.1.1.4 Poznámky k vývoji právní úpravy povinnosti mlčenlivosti auditora

V zákoně č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, ve znění pozdějších předpisů, byla povinnost mlčenlivosti auditora upravena velmi stručně. Podle ustanovení § 16 zmiňovaného zákona byl auditor povinen zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, o kterých se dozvěděl v souvislosti s výkonem své činnosti, přičemž jich nesměl zneužít ke svému prospěchu nebo k prospěchu někoho jiného. Tuto povinnost měl v souladu se zmiňovanou úpravou i asistent auditora a pracovníci, které auditor nebo „právnícká osoba vykonávající auditorskou činnost“ zaměstnávala. Zprostit mlčenlivosti mohla auditora Komora auditorů České republiky nebo statutární orgán účetní jednotky, jejíž účetní závěrku auditor ověřoval.

V další právní úpravě, tedy v zákoně č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů, došlo k poněkud preciznějšímu vymezení mlčenlivosti. Bylo totiž stanoveno, že auditor byl povinen zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech týkajících se účetní jednotky, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním auditorských služeb. Povinnost zachovávat mlčenlivost se obdobně vztahovala též na zaměstnance, společníky, akcionáře i členy orgánů auditorské společnosti nebo auditora. Povinnost zachovat mlčenlivost přitom trvala i po vyškrtnutí ze seznamu auditorů nebo ze seznamu auditorských společností. Podstatně odlišnou skutečností ve srovnání se současným stavem však bylo, že Komora auditorů České republiky nebyla oprávněna konkrétního auditora povinnosti mlčenlivosti zprostit.

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech také poněkud jinak vymezoval případy, které se nepovažovaly za porušení mlčenlivosti, a stejně tak stanovoval situace prolomení povinnosti mlčenlivosti. Jednalo se prakticky o první právní úpravu, ve které byla prolomena mlčenlivost auditora přímo zákonem o auditorech.

Výhody současné právní úpravy, kromě řady dalších,¹⁰⁾ lze spatřit především v tom, že exaktněji definuje rozsah povinnosti mlčenlivosti, výčet osob, na které se povinnost mlčenlivosti vztahuje, a uvádí přehled případů, které se za porušení povinnosti mlčenlivosti nepovažují. Auditorovi je také přímo ze zákona umožněno poskytnout informace soudu nebo orgánům činným v trestním řízení, týká-li se trestní řízení jeho samotného.

3.1.2 Mlčenlivost daňového poradce

V souladu s ustanovením § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o daňovém poradenství“), jsou daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství, povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství. V porovnání s úpravou v zákoně o auditorech lze považovat, že povinnost mlčenlivosti se tedy vztahuje obecně na „všechny skutečnosti“. V tomto kontextu lze považovat úpravu mlčenlivosti auditora za přesnější, neboť (spíše pro právní jistotu statutárních auditorů a auditorských společností) se jejich povinnost mlčenlivosti vztahuje pouze na skutečnosti, které nejsou veřejně známy.

¹⁰⁾ Viz např. Müllerová, L.: Nově přijatý zákon o auditorech přináší novou kvalitu auditu. e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky č. 3/2010, Komora daňových poradců České republiky, Brno 2010, ISSN 1211-9946, str. 35 - 38

Lze dále usuzovat, že rozsah povinnosti mlčenlivosti daňového poradce je významně širší, a to z toho důvodu, že zákonem o daňovém poradenství vymezené případy, které se za porušení povinnosti mlčenlivosti nepovažují, jsou podstatně užší, než je tomu v zákoně o auditorech.¹¹⁾

Vedle toho zákon o daňovém poradenství také upravuje, že povinnost mlčenlivosti se nevztahuje na případy zákonem uložené povinnosti překazit a oznámit spáchání trestného činu. Jakkoliv lze v této věci na první pohled spatřit rozdíl v obou právních úpravách, neuvedení tohoto ustanovení v zákoně o auditorech neznamená věcný rozdíl, neboť se – jak bude uvedeno dále – jedná o povinnost součinnosti stanovenou jiným zákonem,¹²⁾ při které se povinnosti mlčenlivosti auditora ani daňového poradce nelze domáhat.

Zásadním rozdílem v právních úpravách je však případ zproštění mlčenlivosti daňového poradce, a to jak klientem, tak profesní komorou.

Jde-li o zproštění mlčenlivosti klientem, rozdíl se netýká samotné formy zproštění mlčenlivosti, neboť v zákoně o daňovém poradenství platí, že daňového poradce může zprostit klient svým prohlášením, avšak týká se důsledků takového zproštění, které jsou rozdílné. Právní úprava v zákoně o daňovém poradenství totiž stanovuje, že i v případě zproštění povinnosti mlčenlivosti klientem je daňový poradce nebo jeho zástupce povinen zachovat mlčenlivost, pokud je to v zájmu klienta. Znamená to tedy, že se daňovému poradci dovoluje i po zproštění mlčenlivosti uvádět pouze takové skutečnosti, které nejsou proti zájmům klienta.

Pokud jde o zproštění mlčenlivosti profesní komorou, zákon o daňovém poradenství oproti úpravě v zákoně o auditorech tuto možnost vůbec nezmiňuje, z čehož se dovozuje, že Komora daňových poradců České republiky zprostit daňového poradce mlčenlivosti zásadně nikdy nemůže.

3.1.3 Mlčenlivost účetního pracovníka, zákonná a smluvní mlčenlivost

Vedle povinnosti zachovávat mlčenlivost u pracovníků auditorské a daňové profese je vhodné zabývat se též otázkou mlčenlivosti účetního pracovníka, kterým rozumíme zaměstnance zaměstnaného u účetní jednotky v pracovním poměru, popř. vykonávajícího činnost na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, nebo fyzickou osobu – podnikatele, která externě zpracovává účetnictví pro účetní jednotku.

Vzhledem ke skutečnosti, že povinnost mlčenlivosti takových osob, jakož i její zproštění či prolomení není stanovena žádným právním předpisem, lze vyložit, že ve vztahu ke svému zaměstnavateli, resp. klientovi může být povinnost mlčenlivosti zakotvena pouze smluvně, tj. v příslušných ustanoveních pracovní smlouvy, dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, smlouvy o dílo či jiné smlouvy. Povinnost mlčenlivosti je často v takových případech (což však platí i pro povinnost mlčenlivosti auditora a daňového poradce) zajištěna tím, že smluvní strany si pro případ porušení povinnosti mlčenlivosti sjednají smluvní pokutu, jejímž smyslem je paušalizovat náhradu škody pro případ, kdy je povinnost mlčenlivosti porušena.

Z výše uvedeného lze tedy dovodit, že je nutné rozlišovat dva druhy povinnosti mlčenlivosti, a to:

- a) mlčenlivost zákonnou a
- b) mlčenlivost smluvní.

Uvedené rozdělení má zásadní důsledky na případy prolomení mlčenlivosti v případě odhalování a vyšetřování trestných činů, o čemž je pojednáno v následující části.

3.2 Případy prolomení mlčenlivosti zejména s ohledem na odhalování a vyšetřování trestných činů

Jak již bylo na několika místech naznačeno, zákon o auditorech ani zákon o daňovém poradenství nejsou právními předpisy, které by vyčerpávajícím způsobem vymezovaly rozsah zákonné povinnosti mlčenlivosti. Na úpravu tam uvedenou je tudíž nutné názírat v intencích celého právního řádu, a to zejména trestněprávních norem. Trestní předpisy totiž v sobě koncipují obecnou povinnost součinnosti fyzických a právnických osob v rámci trestního řízení, jež se tak dotýká jak auditorů a daňových poradců, tak i pracovníků účetní profese.

Trestní součinnost lze přitom pro účely dalšího textu rozdělit na:

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

Oba popsané druhy součinností mají jiný právní základ a jsou spojeny – jak bude popsáno dále – s jinými sankcemi pro případ jejího nesplnění.

¹¹⁾ Jedná se v zásadě pouze o plnění povinností vůči příslušnému orgánu podle právních předpisů upravujících boj proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a proti terorismu.

¹²⁾ V tomto případě se jedná o součinnost vymezenou trestním zákoníkem.

3.2.1 Hmotněprávní součinnost a sankce za její nesplnění

Součinností v hmotněprávním smyslu se rozumí zejména oznamovací povinnost, resp. povinnost přezkazit trestný čin, jež jsou zakotveny v trestním zákoníku. Vzhledem k tomu, že tento kodex k nesplnění takové součinnosti přiřazuje právní následek ve formě pohrůžky trestem, uložením trestu a výkonu trestu, je její úprava zakotvena v ustanovení § 367 trestního zákoníku jako trestný čin nepřekežení trestného činu a v § 368 trestního zákoníku jako trestný čin neoznámení trestného činu. Jak již bylo uvedeno, nelze se v těchto případech dovolávat zákonné ani smluvní povinnosti mlčenlivosti.

Smyslem těchto ustanovení je přitom zajistit, aby ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví, že

- a) jiný připravuje nebo páchá závažný trestný čin vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, spáchání nebo dokončení takového trestného činu přezkazit, nebo že
- b) jiný spáchal závažný trestný čin uvedený v ustanovení § 368 odst. 1 trestního zákoníku, bez odkladu oznámil spáchání takového trestného činu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Pro úplnost je nutno uvést, že oznamovací povinnost se netýká advokátů a jejich zaměstnanců, kteří se dozví o spáchání trestného činu v souvislosti s výkonem advokacie nebo právní praxe a též duchovních registrovaných církví a náboženských společností, pokud se dozvědí o spáchání trestného činu v souvislosti s výkonem zpovědního tajemství nebo práva jemu obdobnému.

Trestní zákoník dále stanovuje, že přezkazit trestný čin lze i jeho včasným oznámením státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Lze si tedy povšimnout, že koncepce obou forem hmotněprávní trestní součinnosti je rozdílná. Zatímco v případě neoznámení trestného činu se trestá situace, kdy se auditor, daňový poradce nebo pracovník účetní profese dozvědí o již spáchaném protiprávním jednání, ale takové jednání bezodkladně neoznámil, u nepřekežení trestného činu jde obecně o zabránění jeho samotného spáchání nebo dokončení. Zásadně se tak vylučuje trestní postih za nepřekežení činu již dokončeného, což je z logiky věci nemožné.

Platí však, že v obou formách je na auditora, daňového poradce a pracovníka účetní profese nepřímě kladen zásadní úkol. Ten spočívá v nutnosti správně subsumovat konkrétní protiprávní jednání pod skutkovou podstatu některého z trestných činů a vyvodit tak, zda se již jedná o některou formu oznamovaného či „přezkazaného“ protiprávního jednání, nebo zda se o ni nejedná. V tomto případě totiž nesprávná kvalifikace vede k zásadním důsledkům spočívajícím v riziku vystavení se trestněprávnímu postihu, resp. k riziku porušení mlčenlivosti a z toho vyplývajícím právním následkům.

V tomto kontextu je současně nutné zmínit zásadní změnu právní úpravy, jež se koncepčně dotýká zákonné povinnosti mlčenlivosti auditorů a daňových poradců a která byla do právního řádu začleněna v souvislosti s účinností nového trestního zákoníku. Bylo totiž skutečností, že v minulosti byly ve zmíněných ustanoveních upravujících nepřekežení a neoznámení trestného činu uvedeny trestné činy, které ve valné většině přímo nesouvisely s výkonem účetní, daňové a auditorské profese (např. trestný čin vlastizrady, trestný čin rozvracení republiky, trestný čin teroru atp.). Nutno připustit, že na druhou stranu byly též zmíněny kvalifikované skutkové podstaty trestných činů, o jejichž přípravě, páchání nebo dokončení se zejména auditor v rámci své činnosti mohl hodnověrně dozvědět. Jednalo se například o kvalifikované skutkové podstaty trestného činu zpronevěry, trestného činu podvodu včetně pojistného a úvěrového podvodu, trestného činu legalizace výnosů z trestné činnosti, trestného činu padělání – pro případ nepřekežení trestného činu – a trestného činu padělání a pozměnění peněz, trestného činu neoprávněného opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku – pro případ neoznámení trestného činu.

S účinností od 1. ledna 2010 však do ustanovení vymezujícího trestný čin nepřekežení trestného činu byla vložena, mimo jiné, i skutková podstata s auditorskou, daňovou a účetní profesí přímo související, a to skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, byť v kvalifikované formě, tedy se škodou dosahující alespoň 5 mil. Kč. Podle některých názorů se tak zdá, že je to dokladem nepříznivého trendu pro odborné profese.¹³⁾

¹³⁾ „Zásada mlčenlivosti je jednou z tradičních zásad platných v auditorské profesi. Bohužel, tak, jak se mění svět okolo nás, mění se i přístup k této tradiční zásadě. V současné době ji tedy není možné chápat absolutně.“ – Králíček, V.: Zákon o auditorech. Komentář. 1. vydání, 140 stran, Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2009, ISBN 978-80-7357-464-2, str. 27 nebo „Od 1. ledna příštího roku vstupuje v účinnost nový trestní zákon č. 40/2009 Sb., který ve svém důsledku znamená porušení mlčenlivosti daňových poradců a advokátů ve vztahu ke klientům. Tato novela zásadně prolomuje tradiční důvěru občanů k posvátnosti institutu mlčenlivosti u těchto profesí a ve svém důsledku rozhodně nepřinese vyšší disciplínu při placení daní, ale bude znamenat, že ten kdo má černé svědomí, raději odborníka, který by mu mohl pomoci, nenavštíví a bude spoléhat, že to nějak dopadne.“ – projev přednesený prezidentem KDP ČR Ing. Jiřím Nekovářem v rámci pracovního setkání KDP ČR uveřejněný v e-Bulletinu Komory daňových poradců České republiky č. 12/2009, Komora daňových poradců České republiky, Brno 2009, ISSN 1211-9946, str. 6

3.2.2 Procesní součinnost 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, daňový poradce nebo účetní pracovník může řadou těchto důkazů disponovat, navíc jsou tyto osoby samy o sobě nositeli důležitých informací, kterých se orgán činný v trestním řízení při objasňování trestného činu může například formou svědecké výpovědi dožadovat. Trestní předpisy proto zakotvují pravidla, jak tomuto požadavku vyhovět. Vzhledem k tomu, že se zde jedná o procesní úpravu v rámci trestního řízení, též součinnost z ní vyplývající se rozumí součinností procesní.

Obecná úprava procesní součinnosti je zakotvena v ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní řád“). V souladu s tímto ustanovením jsou státní orgány, právnické a fyzické osoby povinny bez zbytečného odkladu vyhovovat dožádáním orgánů činných v trestním řízení při plnění jejich úkolů.

Vedle toho však existují již zmíněné případy povinnosti mlčenlivosti pracovníků určitých profesí, které musí trestní předpisy respektovat, popř. se s nimi jiným způsobem zákonně vypořádat. V tomto kontextu je tedy důležité ustanovení § 8 odst. 4 trestního řádu, které stanoví, že plnění povinnosti vyhovět dožádání orgánu činného v trestním řízení lze odmítnout s odkazem na státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti. Za státem uznanou povinností mlčenlivosti se přitom však nepovažuje taková povinnost, jejíž rozsah není vymezen zákonem, ale vyplývá z právního úkonu učiněného na základě zákona.

Z uvedeného lze tedy dovodit, že odlišně je nutné postupovat v případě zákonné a smluvní povinnosti mlčenlivosti. Zatímco zákonné povinnosti mlčenlivosti se lze v souladu se zmiňovaným ustanovením trestního řádu dovolávat, smluvní povinnost mlčenlivosti je ve vztahu k ustanovení § 8 odst. 4 trestního řádu irelevantní.

Platí však, že trestní předpisy i v případě zákonné povinnosti mlčenlivosti vymezují možnosti jejího prolomení. V těchto případech zde tedy proti sobě stojí zájem na objasnění trestného činu a zájem na zachování povinnosti mlčenlivosti a tím i ochrany důvěrných informací. Rozhodování o uvedených protichůdných zájmech se pak svěřuje do rukou nezávislého soudu, aby v dané trestní věci rozhodl, zda pro účely trestního řízení budou vyžadovány i informace, na něž se vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti: „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. ...“ – ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu. Ze znění ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu by se na první pohled mohlo zdát, že toto ustanovení není možné použít na případy zproštění mlčenlivosti auditora či daňového poradce, neboť jejich mlčenlivost včetně podmínek jejího zproštění jsou upraveny příslušnými zákony. Jednalo by se však o chybný závěr, neboť jak zákon o auditorech, tak zákon o daňovém poradenství 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.

Ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu však není obecným institutem, dle kterého by byl dovolen průlom do zákonné povinnosti mlčenlivosti ve všech případech, což dokládají i některé výklady: „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.“¹⁴⁾

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

¹⁴⁾ 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

3.3 Úvahy nad důsledky porušení mlčenlivosti ve vztahu ke klientovi a ve vztahu k profesní komoře

Samostatnou otázkou, jež by měla být diskutována, je rozsah právních následků protiprávního jednání auditora, daňového poradce nebo pracovníka účetní profese spočívající v porušení zákonné nebo smluvní povinnosti mlčenlivosti. V rámci jejího hodnocení je nutné zdůraznit, že i v případě auditorů a daňových poradců, na které se jinak vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti, je nutné uvažovat i o důsledcích, které by jinak příslušely pouze porušení mlčenlivosti smluvní, neboť uzavírané smlouvy s klienty často obsahují sankce za porušení (zákonné) povinnosti mlčenlivosti.

Ze všech úhlů pohledu je tak možné uvažovat o všech typech odpovědnosti za porušení povinnosti mlčenlivosti, tj.

- a) soukromoprávní,
- b) disciplinární,
- c) správněprávní, jež se vztahuje zejména k porušení zvláštního druhu mlčenlivosti třetích osob v daňovém řízení vymezené zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů¹⁵⁾ a
- d) trestněprávní, která je determinována zejména trestným činem neoprávněné nakládání s osobními údaji podle § 180 trestního zákoníku.

Předmětem následujících stručných úvah jsou pak typy odpovědností uvedené ve výčtu na prvních dvou místech, tedy odpovědnost ve vztahu ke klientovi a odpovědnost ve vztahu k profesní komoře.

3.3.1 Odpovědnost ve vztahu ke klientovi

Odpovědnost ve vztahu ke klientovi lze označit za soukromoprávní. Tato odpovědnost je tedy dána zejména občanskoprávními a obchodněprávními předpisy, tedy zákonem č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákonem č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. V jiných případech je možné uvažovat i o odpovědnosti pracovněprávní. Druh odpovědnosti, tj. zda se bude v konkrétním případě jednat o odpovědnost subjektivní nebo objektivní, pak bude determinován příslušným zákonem. Sankcí je pak typicky náhrada škody, popř. i další sankce.

3.3.2 Odpovědnost ve vztahu k profesní komoře

V zákoně o auditorech jsou disciplinární delikty sankcionovány tzv. kárnými opatřeními. V souladu s ustanovením § 25 odst. 1 tohoto zákona se mezi kárná opatření řadí:

- a) napomenutí,
- b) veřejné napomenutí,
- c) pokuta až do výše 1 mil. Kč, resp. 2 mil. Kč (v případě protiprávního jednání souvisejícího s povinným auditem subjektu veřejného zájmu),
- d) dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti nejdéle na 1 rok a
- e) trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti.

Dikce zákona o auditorech předpokládá, že za konkrétní protiprávní jednání lze uložit jen jedno opatření, popř. od uložení opatření upustit a věc pouze projednat, a to s výjimkou pokuty, kterou lze uložit spolu s dočasným nebo trvalým zákazem výkonu auditorské činnosti. Opatření lze uložit statutárnímu auditorovi za zaviněné porušení povinnosti stanovené

- a) zákonem o auditorech,
- b) právním předpisem o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu,
- c) etickým kodexem,
- d) vnitřními předpisy nebo
- e) auditorskými standardy.

Zákon o auditorech také pamatuje na případy protiprávního jednání statutárního auditora jménem auditorské společnosti. Jedná-li se o tuto situaci, popř. o protiprávní jednání „v souvislosti s činností auditorské společnosti“, lze uložit kárné opatření statutárnímu auditorovi, který zaviněně jednal, a současně auditorské společnosti, přitom maximální výše pokuty pak činí 5 mil. Kč. Z dikce ustanovení § 25 odst. 3 zákona o auditorech současně vyplývá, že za stejné protiprávní jednání jsou postiženy obě osoby, tj. jak auditor, tak auditorská společnost, přičemž, jak se

¹⁵⁾ Pro úplnost připomínáme, že s účinností od 1. 1. 2011 bude stávající zákon o správě daní a poplatků nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád.

zdá, nelze kárné opatření uložit pouze auditorské společnosti. Naopak ale platí, že jej lze uložit jen auditorovi, aniž by bylo uloženo i auditorské společnosti, což vyplývá ze slov „lze ... uložit“ ve zmíněném ustanovení. Opatření se však auditorské společnosti neuloží, pokud prokáže, že nemohla ani při vynaložení veškeré péče zabránit statutárnímu auditorovi v sankcionovaném protiprávním jednání.

Stanoví se současně, že pro zahájení kárného řízení platí jednoletá subjektivní lhůta (tj. kárné řízení lze zahájit ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy se příslušný orgán dozvěděl o existenci důvodu pro zahájení řízení) a tříletá objektivní lhůta (tj. řízení lze zahájit nejpozději do 3 let ode dne, kdy k porušení povinnosti auditorem došlo). Při ukládání kárného opatření se současně přihlíží k závažnosti protiprávního jednání, způsobu jeho spáchání, následkům a okolnostem, za nichž bylo spácháno.

Podobným způsobem nahlíží na některá protiprávní jednání daňových poradců i zákon o daňovém poradenství. Sankce tam stanovené jsou tzv. disciplinárními opatřeními a mohou být ve formě:

- a) písemného napomenutí,
- b) pokuty až do výše 100 tis. Kč,
- c) pozastavení výkonu daňového poradenství až na dobu jednoho roku nebo
- d) vyškrcnutí ze seznamu daňových poradců.

Disciplinární opatření, a to pouze jedno z nich, lze uložit za tzv. disciplinární provinění, kterým se v dikci § 12 odst. 1 zákona o daňovém poradenství rozumí závažné nebo opětovné porušení povinnosti podle zmíněného zákona, přičemž není explicitně stanoveno, že se jedná o odpovědnost subjektivní, tj. odpovědnost za zaviněné jednání. V porovnání s úpravou zákona o auditorech lze též dojít k závěru, že oproti pravidlům tam obsaženým nelze daňovému poradci uložit sankci v případě, dopustil-li se protiprávním jednáním některého trestného činu.

Výnos z pokut, tak jako je tomu ostatně u auditorské profese, je pak příjmem profesní komory.

IV. Trestněprávní kontext výkonu auditorské profese – – základy trestní odpovědnosti z pohledu auditora

4.1 Pojem trestného činu

V platném právu je pojem trestného činu vymezen v ustanovení § 13 odst. 1 trestního zákoníku. Podle této úpravy se trestným činem rozumí protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně. V souladu s výkladovým ustanovením uvedeným v ustanovení § 111 trestního zákoníku se potom dodává, 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.

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 dále například věk a přičetnost pachatele.

Nový trestní zákoník upouští od dosavadního pojetí jednotného deliktu a zavádí tzv. bipartici trestných činů, tj. jejich 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 zákoník 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 zločinů trestní zákoník označuje zvláště závažné zločiny, kterými jsou ty úmyslné trestné činy, na něž trestní zákoník 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.

Zmíněný požadavek na naplnění všech znaků trestného činu je promítnutím všeobecně uznávaného ústavněprávního principu „nulla poena sine lege“, resp. „nullum crimen sine lege“ (není trestu bez zákona, resp. žádný trestný čin bez zákona) zakotveného jako subjektivní ústavní právo v ustanovení čl. 39 Listiny základních práv a svobod.¹⁶⁾ Na tento princip navazuje zásada zákonnosti upravená přímo v trestním zákoníku, jež stanoví, že pouze trestní zákon vymezuje trestné činy a stanoví trestní sankce, které lze za jejich spáchání uložit.

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, než které platilo do konce roku 2009. 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, 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) a
- b) nebezpečnost činu pro společnost jako tzv. materiální znak trestného činu.

Nová kodifikace trestního práva hmotného přinesla do pojetí trestného činu významnou změnu, a to tím, že materiální znak trestného činu vypouští. Přijatá koncepce však neznamená, že by materiální stránka 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 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 lze trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu.

Tak v daném případě by si tedy například bylo možné položit otázku, zda pro úmyslné uvedení nepravdivých údajů v účetní závěrce, jež by ohrozilo majetková práva jiného, by bylo dostatečné uplatnění sankcí podle § 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 klíčová v tom smyslu, že 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 trestněprávní odpovědnost aplikovat.

¹⁶⁾ 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 (dále též jen „Listina základních práv a svobod“).

Pro úplnost lze uvést, že materiální korektiv je vyjádřením zásady subsidiarity trestní represe a z ní vyplývajícího principu ultima ratio, tedy nejzazšího (posledního) řešení. Trestní postih se tedy formuluje jako krajní prostředek, který má být uplatněn až v těch případech, ve kterých k ochraně práv nepostačují prostředky ostatní deliktní právní úpravy, tedy zejména správněprávní, občanskoprávní a obchodněprávní. 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.

Na počátku této kapitoly bylo uvedeno, že trestné činy se vymezují zejména tzv. znaky skutkové podstaty. Skutkovou podstatu trestného činu lze přitom charakterizovat jako souhrn objektivních a subjektivních znaků, které určují jednotlivé druhy trestných činů a které je navzájem od sebe odlišují. Skutkové podstaty lze z hlediska struktury rozlišit na skutkové podstaty základní, kvalifikované a privilegované. Základní skutkové podstaty obsahují souhrn běžných znaků dané skutkové podstaty, zatímco kvalifikované a privilegované obsahují navíc jeden nebo více kvalifikujících, resp. privilegujících znaků, jež mají za následek použití vyšší, resp. nižší trestní sazby. Od samotné skutkové podstaty však právní teorie a praxe odlišuje konkrétní skutek, který je pak subsumován pod skutkovou podstatu některého trestného činu. Platí totiž, že každý spáchaný trestný čin je skutkem, naopak ne každý skutek musí být trestným činem.

Znaky skutkové podstaty trestného činu jsou uvedeny zejména ve zvláštní části trestního zákoníku. Společně se znaky tam uvedenými je však nutné respektovat i úpravu v části obecné, přičemž všechny znaky pak tvoří navzájem nerozlučnou jednotu.¹⁷⁾ Jednotlivé skutkové podstaty jsou pak charakterizovány čtyřmi skupinami znaků, které musí být dány u každé skutkové podstaty trestného činu (i když nejsou vždy ve zvláštní části trestního zákoníku explicitně vyjádřeny) a jimiž jsou:

- a) objekt,
- b) objektivní stránka,
- c) subjekt,
- d) subjektivní stránka.

Za objekt trestného činu (tj. předmět ochrany) je právní teorií a praxí označována široká – trestním právem chráněná – skupina společenských vztahů, zájmů a hodnot (např. vztahy vznikající při podnikání v tržní ekonomice, zájem státu na správném a včasném vyměření daně, život, zdraví a osobní svoboda jedince atp.), jež bývá někdy souhrnně označována jako tzv. právní statek. U objektu velmi často platí, že právě v případě hospodářských a majetkových trestných činů není výslovně vyjádřen a je dovozován výkladem.

Objektivní stránka je charakterizována způsobem spáchání trestného činu a jeho následky, přičemž zahrnuje

- obligatorní znaky objektivní stránky (jednání, následek a příčinný vztah mezi jednáním a následkem – kauzální průběh) a
- fakultativní znaky objektivní stránky (u některých trestných činů), kterými mohou být zejména místo (např. „na regulovaném trhu s investičními nástroji“), čas (např. „v době nouzového stavu v devizovém hospodářství“) nebo účinek (např. „ve větším rozsahu“ atp.).

Subjektem, tj. pachatelem trestného činu (v širším smyslu) je de lege lata fyzická osoba, která svým jednáním (popř. i ve spojení s dalšími osobami) uskutečnila všechny znaky trestného činu. Jak již bylo zmíněno na začátku této kapitoly, trestně odpovědná je ta fyzická osoba, která v době spáchání trestného činu dovršila patnáctý rok věku a je přičetná.

Při diskuzi trestněprávních konsekvencí auditorské profese je důležité zmínit skutečnost, že u hospodářských a majetkových trestných činů často platí, že trestní zákoník omezuje množinu osob, které se mohou trestného činu dopustit (trestné činy s omezeným okruhem pachatelů). Toto omezení je realizováno prostřednictvím obecného pravidla vyjadřující skutečnost, že jestliže ke spáchání trestného činu trestní předpisy vyžadují zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení pachatele, může být pachatelem nebo spolupachatelem trestného činu pouze osoba, která tuto požadovanou vlastnost, způsobilost nebo postavení má. Z hlediska teoretického i praktického se pak rozlišuje:

- a) tzv. konkrétní subjekt, kterým je pachatel, u kterého trestný čin vyžaduje zvláštní vlastnost (např. „zaměstnavatel“ nebo „plátce“ u trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby nebo „dlužník“ u trestného činu zvýhodnění věřitele) a

¹⁷⁾ „Tak např. znaky skutkové podstaty trestného činu zkraslování údajů o stavu hospodaření a jmění ... je třeba hledat nejen ve zvláštní části trestního zákona ..., ale pokud jde o zavinění též v obecné části tohoto zákona...“ – 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. 20

- b) tzv. speciální subjekt, kterým je pachatel, u kterého trestný čin vyžaduje zvláštní způsobilost nebo postavení (např. „auditor“ u trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy nebo „znalec“ u trestného činu křivá výpověď a nepravdivý znalecký posudek).

Fyzická osoba, která takový čin spáchá a která takové náležitosti nesplňuje, nemůže být pachatelem, což však nevyklučuje skutečnost, že může být v konkrétním případě tzv. účastníkem. Trestné činy v hospodářské oblasti mohou mít velmi často podobu trestné součinnosti více osob, jež se může zásadním způsobem dotknout i výkonu auditorské profese, proto jí je věnována samostatná subkapitola.

Trestní zákoník se zabývá také situací, kdy zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení se netýkají přímo fyzické osoby (pachatele), ale právnické osoby, jejímž jménem pachatel jedná, a ve svém ustanovení § 114 odst. 2 stanoví, že v konkrétním případě postačí, že zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení jsou dány u této právnické osoby.

Subjektivní stránka nakonec zahrnuje znaky týkající se psychiky pachatele, přičemž některé z nich (jako např. pohnutka, účel nebo cíl) jsou jako fakultativní znaky vyžadovány pouze u některých trestných činů. Nejdůležitějším znakem, jež je znakem obligatorním, je pak zavinění, o němž pojednává následující text.

4.2 Zavinění

Mezi znaky skutkové podstaty trestných činů, které charakterizují subjektivní stránku trestného činu, patří zavinění. Tak jako je tomu u nového dělení trestných činů, i u zavinění vychází český trestní zákoník z tzv. bipartice, přičemž tedy rozlišuje zavinění ve formě úmyslu a ve formě nedbalosti.

U trestných činů souvisejících s výkonem auditorské profese lze shledat jako subjektivní charakteristiku téměř vždy formu úmyslu, ať již přímého (dolus directus) nebo nepřímého (dolus eventualis). Znamená to tedy, že – jsou-li naplněny ostatní znaky – trestný čin je spáchán úmyslně tehdy, pokud

- a) pachatel chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem (tj. úmysl přímý), nebo
- b) pachatel věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že jej způsobí, je s tím srozuměn (tj. úmysl nepřímý).

V literatuře se zdůrazňuje, že zavinění ve formě úmyslu je vystavěno na dvou složkách – na složce intelektuální a na složce volní. Intelektuální složka (složka vědění či představová) vyjadřuje, že pachatel má na základě svého vnímání jistou představu o trestném činu a skutku, který je jeho základem, tedy především o svém jednání a jeho následcích. Naproti tomu volní složka (složka vůle) zahrnuje především chtění a srozumění, tj. v podstatě rozhodnutí jednat určitým způsobem se znalostí podstaty věci.¹⁸⁾

Z hlediska trestných činů v hospodářské oblasti obecně je však nutné uvažovat i s druhou formou zavinění, tj. s nedbalostí, kterou trestní zákoník rozděluje na:

- a) nedbalost vědomou (tj. případ, kdy pachatel věděl, že může porušit nebo ohrozit chráněný zájem, ale bez přiměřených důvodů spoléhal na to, že takové porušení nebo ohrožení nezpůsobí) a
- b) nedbalost nevědomou (tj. případ, kdy pachatel nevěděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, ač o tom vzhledem k okolnostem a k svým osobním poměrům vědět měl a mohl).

Odborná literatura objasňuje, že u zavinění ve formě nedbalosti chybí volní složka. Již odstupňování samotné intelektuální složky je však dostačující pro rozlišení obou forem: „Při vědomé nedbalosti pachatel o možnosti způsobení relevantního trestněprávního následku ví, při nevědomé nedbalosti o této možnosti ani neví“.¹⁹⁾

Nový trestní zákoník zavádí i novou míru nedbalosti, kterou je tzv. hrubá nedbalost, jež je vymezena v ustanovení § 16 odst. 2 trestního zákoníku: „Trestný čin je spáchán z hrubé nedbalosti, jestliže přístup pachatele k požadavku náležité opatrnosti svědčí o zřejmé bezohlednosti pachatele k zájmům chráněným trestním zákonem.“ Jakkoliv se na věc objevují i odlišné názory, jeví se, že hrubá nedbalost není vedle nedbalosti vědomé a nevědomé zvláštním druhem nedbalosti, ale je pouze vyjádřením intenzity a může jít tedy o nedbalost vědomou i nevědomou.²⁰⁾ Za tohoto předpokladu tedy přináší nový trestní zákoník rozšíření postihu u některých trestných činů. Toto zpřísnění se například týká trestného činu porušování povinnosti při správě cizího majetku z nedbalosti, kde byla původní forma vědomé nedbalosti nahrazena formou hrubé nedbalosti (tedy vědomé i nevědomé).

¹⁸⁾ Blíže 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. 91 a str. 92: „Jestliže pachatel rozhodně skutečnosti nechce, ani s nimi není srozuměn, není tu žádný volní vztah a nemůže jít o úmyslný trestný čin.“

¹⁹⁾ Herczeg, J.: Zavinění a omyl v novém trestním kodexu. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348, str. 50

²⁰⁾ Viz např. Herczeg, J.: Zavinění a omyl v novém trestním kodexu. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348, str. 51

4.3 Pachatel, spolupachatel a účastenství

U trestných činů souvisejících s auditorskou profesí je podle našeho názoru nutné obecně rozlišovat minimálně dvě situace:

- a) možnost, že auditor je jediným pachatelem „svého vlastního“ trestného činu (např. trestný čin podle § 259 – vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy – viz dále) nebo
- b) auditor se podílí na „cizím“ trestném činu jiného pachatele, nejčastěji svého klienta.

Druhá z uvedených možností (alespoň jde-li o výkon auditorské profese, resp. též profese daňových poradců nebo účetních) může být mnohem pravděpodobnější a je nutné ji přiřazovat k profesním rizikům. Účetní, resp. auditor na straně jedné a jeho zaměstnavatel, resp. klient na straně druhé vstupují do vztahů, které mohou být charakterizovány menší či větší formou skutečné závislosti, jež může být poté základnou pro tlak zaměstnavatele, resp. klienta ohledně jednání, která jsou v rozporu s právními předpisy.²¹⁾ Jde-li potom ze strany účetního, resp. auditora o jednání trestná, posuzuje se i případná trestní odpovědnost pracovníků účetní a auditorské profese za taková jednání.

Z hlediska teorie se tedy formuluje pojem tzv. trestné součinnosti, jakožto široká skupina různých forem podílnictví na trestné činnosti. Do trestné součinnosti je obvykle zařazováno:

- a) účastenství na trestném činu v užším smyslu,
- b) spolupachatelství a
- c) další trestním zákonem stanovené formy trestné součinnosti.

Jedná-li se o účastenství na trestném činu v užším smyslu, pak tuto otázku upravuje ustanovení § 24 odst. 1 trestního zákoníku. V souladu s tímto ustanovením je účastníkem trestného činu ten, kdo úmyslně:

- a) spáchání trestného činu zosnoval nebo řídil (tj. organizátor),
- b) vzbudil v jiném rozhodnutí spáchat trestný čin (tj. návodce) nebo
- c) umožnil nebo usnadnil jinému spáchání trestného činu, zejména opatřením prostředků, odstraněním překážek, vylákáním poškozeného na místo činu, hlídáním při činu, radou, utvrzováním v předsevzetí nebo slibem přispět po trestném činu (tj. pomocník).

Jakkoli je zřejmé, že při běžném výkonu účetní a auditorské profese by se o první dvě formy jednalo zřídka, třetí forma účastenství může být v praxi mnohem pravděpodobnější.

V tomto kontextu je tedy nutné zkoumat i trestní odpovědnost případného účastníka. Odpověď na tuto otázku poskytuje ustanovení § 24 odst. 2 trestního zákoníku, podle kterého se na trestní odpovědnost a trestnost účastníka použije ustanovení o trestní odpovědnosti a trestnosti pachatele, pokud však trestní zákon nestanoví v konkrétních případech něco jiného.

Druhou formou trestné součinnosti může být potom spolupachatelství. Zatímco pachatelem trestného činu je ten, kdo trestný čin spáchal sám, v souladu s ustanovením § 23 trestního zákoníku platí, že byl-li trestný čin spáchán úmyslným společným jednáním dvou nebo více osob, odpovídá každá z nich, jako by trestný čin spáchala sama a tyto osoby jsou tzv. spolupachatelé.

4.4 Omyly pachatele a jejich nové pojetí v trestním zákoníku

Jak již bylo uvedeno, trestné činy související s výkonem auditorské profese jsou spíše činy dolůzní, tedy úmyslné, zřejmě však nikoliv kulpózní, tedy nedbalostní. Charakteristickým znakem tedy je, že auditor – tak, aby mohly být naplněny znaky účastenství nebo spolupachatelství – musí vědět, že svým jednáním ohrožuje právem chráněné zájmy a chtít způsobit škodlivý následek (úmysl přímý), nebo musí vědět, že svým jednáním může způsobit takový škodlivý následek a pro případ, že jej způsobí, s tím musí být srozuměn (úmysl nepřímý).

Dovolujeme si však rozlišit dvě základní možnosti, kdy auditor neví, resp. není srozuměn s danou situací, a to v následujících ohledech:

- a) auditor nezná přesné skutkové okolnosti svého jednání, jedná tedy při znalosti zkreslených, nepravdivých, popř. neúplných informací a/nebo
- b) auditor neví, že jeho jednání lze subsumovat pod skutkovou podstatu nějakého trestného činu, tedy že jeho jednání je trestné.

²¹⁾ Obecné návody, jak čelit rozmanitým tlakům ze strany klienta nebo zaměstnavatele, je možné nalézt v Etickém kodexu Komory auditorů České republiky, a to nejen v částech A – Obecná platnost kodexu a B – Auditori, ale i v části C – Účetní znalci, která je podle našeho názoru aplikovatelná na situaci, kdy je účetní v pracovněprávním vztahu ať již přímo ke společnosti, jejíž účetnictví zpracovává, nebo k účetní firmě, kde zpracovává účetní data rozmanitých klientů.

Při zevrubném zkoumání uvedených situací se dochází k problematice tzv. omylů v trestním právu jakožto tématu velmi širokému, avšak z hlediska konkrétních dopadů na jednání auditora zcela zásadnímu.

Omylem obecně se v trestním právu rozumí nesoulad pachatelova vědění (vnímání, představy) se skutečností spočívající v tom, že si pachatel vůbec neuvědomil nějakou skutečnost, nebo proto, že o ní měl nesprávnou představu. Přitom tento nesoulad se může týkat jednak okolností skutkových, kdy pak jde o tzv. omyl skutkový (tj. případ uvedený ve výčtu na místě prvním), nebo okolností právních, kdy jde o tzv. omyl právní (tj. případ uvedený ve výčtu na místě druhém). Každý z obou omylů může být jak negativní, tak (zřejmě ve vzácnějších případech) pozitivní.

Podstata tzv. negativního skutkového omylu spočívá v tom, že úmyslně nejedná ten, kdo při spáchání činu nezná ani nepředpokládá jako možnou skutkovou okolnost, která je znakem trestného činu, a to proto, že v daném případě abscentuje intelektuální složka. K zavinění úmyslnému (a též k zavinění z vědomé nedbalosti) je totiž nutnou (nikoliv však postačující) podmínkou to, že pachatel věděl, že rozhodné skutečnosti jsou alespoň možné. Z tohoto důvodu negativní skutkový omyl vylučuje odpovědnost za trestný čin dolůzní a trestný čin spáchaný z vědomé nedbalosti. Této kvalifikaci by odpovídala situace uvedená pod písmenem a) ve výčtu, tj. případ, kdy auditor jedná bez znalosti rozhodných skutečností (například v konkrétním případě neví, že přehledy tržeb předkládané klientem neodpovídají skutečnosti).

Čistě teoreticky je možné uvažovat i situaci tzv. pozitivního skutkového omylu, tj. například tehdy, kdy by auditor vystavil svoji zprávu a nesprávně by se domníval, že zpráva obsahuje výrok, který neodpovídá okolnostem. Tak tomu může být například v případě, kdy účetní závěrka ve skutečnosti věrně a poctivě zobrazuje položku závazků z obchodního styku, zatímco auditor se pod vlivem verbálních, nikoli písemných upozornění finančního ředitele klienta na významné závazky nezachycené v účetnictví domnívá, že páchá trestný čin. Ve skutečnosti by však některé ze znaků trestného činu objektivně neexistovaly: „Jde tedy o jednání, jehož se pachatel dopouští v úmyslu spáchat trestný čin. Skutková podstata však byla naplněna jen v představě pachatele, k dokonání nemůže dojít právě pro omyl pachatele.“²²⁾ Neznamená to však, že za takové jednání trestněprávní odpovědnost pachatele nevzniká, neboť při splnění dalších podmínek by toto jednání mohlo být trestné jako pokus trestného činu.

Právní omyl je formulován tak, že ten, kdo při spáchání trestného činu neví, že jeho čin je protiprávní, nejedná zaviněně, nemohl-li se omylu vyvarovat. Omyl právní tedy spočívá v neznalosti nebo chybném výkladu trestněprávních nebo mimotrestních norem, což odpovídá situaci uvedené pod písmenem b) ve výčtu.

Z dovětku formulace právního omylu je zřejmé, že se konstruuje a rozlišuje:

- právní omyl omluvitelný, který trestní odpovědnost vylučuje a
- právní omyl neomluvitelný, který trestní odpovědnost připouští, nicméně s možností zmírnění trestního postihu.

Je však třeba zdůraznit, že jde-li o samotný popis znaků trestných činů v trestním zákoně, platí právní zásada *ignorantia legis non excusat*, tj. neznalost zákona neomlouvá, tj. jinými slovy neznalost trestního zákona a neznalost toho, co je trestným činem, nevyklučuje trestnost pachatele.

4.5 Několik poznámek k trestnosti přípravy trestného činu

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

Povaha trestnosti přípravy trestného činu doznala novou kodifikací trestního práva hmotného určitých změn. Původní trestní zákon byl totiž vystaven na předpokladu, že i již tato úvodní fáze trestné činnosti je natolik společensky závažná – nebezpečná, že jí není možno ponechat bez adekvátní odezvy ve formě trestněprávní reakce. Příprava trestného činu potom byla trestná podle trestní sazby stanovené na trestný čin, k němuž směřovala.

²²⁾ Herczeg, J.: Zavinění a omyl v novém trestním kodexu. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348, str. 52

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 dále 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 vyjadřuje, že o trestním právem stíhanou přípravu se jedná jen tehdy, jestliže to trestní předpisy u příslušného trestného činu výslovně stanoví. Tak tedy s účinností od 1. ledna 2010 již není postihována trestnost přípravy u řady trestných činů v hospodářské oblasti jako například 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 atp. Naopak například u trestného činu úvěrového podvodu, trestného činu pojistného podvodu a trestného činu zpronevěry je jejich příprava i nadále trestná.

V. Poznámky k některým institutům trestního řízení, role auditora a ostatních profesí při odhalování trestných činů

5.1 Stručně k účelu trestního řízení a jeho některým základním zásadám

Trestní řízení v České republice stále upravuje trestní řád z roku 1961, tedy zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů. Z tohoto důvodu se v souvislosti s přijetím nového trestního zákoníku hovoří o tzv. poloviční rekodifikaci trestního práva, neboť nový hmotněprávní kodex zatím nebyl doprovázen procesní rekodifikací.

Účelem trestního řízení je náležité zjištění trestných činů a spravedlivé potrestání jejich pachatelů. Trestní řízení má přitom působit k upevnování zákonnosti, k předcházení a zamezování trestné činnosti, k výchově občanů v duchu důsledného zachovávání zákonů a pravidel občanského soužití i čestného plnění povinností ke státu a společnosti. Účelem samotného trestního řádu je pak zejména upravit postup orgánů činných v trestním řízení.

Již jedno z úvodních ustanovení trestního řádu, konkrétně pak ustanovení § 1 odst. 2 se zásadně dotýká výkonu auditorské profese. Trestní řád na tomto místě totiž zdůrazňuje, že pomáhat k dosažení účelu trestního řízení je nejen právem, ale podle jeho jednotlivých ustanovení také povinností občanů. Konkrétní dopady tohoto pravidla, které mají mnohdy zásadní charakter též prolamující zákonnou povinnost zachovávat mlčenlivost, jsou zevrubně rozebírány v další části této kapitoly.

Trestní řízení v demokratické společnosti musí být vždy spojeno s vymezením a respektováním jeho základních zásad, které velmi často navazují na subjektivní práva vzniklá ex constitutione, tj. na základní – ústavním pořádkem garantovaná – práva a svobody občanů. Je totiž zřejmé, že samotné trestní řízení je bezesporu nejcitelnějším zásahem do zmíněných základních práv a svobod, přičemž nástrojem pro takový zásah jsou zejména mocenské pravomoci, jež však musí být vykonávány v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Mezi základní zásady trestního řízení patří například zásada presumpce nevinny, zásada zajištění práva na obhajobu, zásada legality, tj. povinnost státního zástupce stíhat všechny trestné činy, zásada volného hodnocení důkazů a řada dalších. Formulovány jsou rovněž zásada přiměřenosti a zdrženlivosti, které spočívají v tom, že orgány činné v trestním řízení budou v míře co nejmenší zasahovat do základních práv a právem chráněných zájmů jednotlivých osob. Na posledně zmíněné zásady bude přitom v tomto textu ještě odkázáno.

Orgány činné v trestním řízení jsou dále v případě, kdy se dozví o jakémkoliv trestném činu, povinny postupovat zákonným způsobem k objasnění všech rozhodných skutečností takového činu a k odhalení jeho pachatele. Na to pak navazuje informační povinnost státních orgánů definovaná v ustanovení § 8 odst. 1 trestního řádu, podle které jsou státní orgány povinny neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Povinnost přijímat oznámení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, a to od všech fyzických a právnických osob, je navíc stanovena státnímu zástupci a policejnímu orgánu v ustanovení § 158 odst. 2 věta první trestního řádu.

Na tomto místě je podle našeho názoru vhodné položit otázku, zda a popřípadě jaké právní konsekvence jsou spojeny s pravdivým a v mezních případech též i nepravdivým trestním oznámením činěným auditorem.

Odpověď na tuto otázku spatřujeme minimálně ve dvou rovinách (vedle právních důsledků dále popsanych je totiž nutné uvažovat i o důsledcích soukromoprávní odpovědnosti, které již byly naznačeny), a to:

- a) v rovině obecné, tj. v obecném právním postihu za podání nepravdivého oznámení o spáchání trestného činu a
- b) v rovině profesní, jež je determinována zejména zákonnou povinností zachovávat mlčenlivost a týkající se tedy nejen nepravdivého, ale i pravdivého trestního oznámení.

Vztah obou těchto mantinelů je přitom kumulativní, tj. auditor musí obě tyto roviny respektovat.

5.1.1 Obecný právní postih týkající se nepravdivého trestního oznámení

Předně platí, že podáním nepravdivého trestního oznámení se oznamovatel vystavuje nebezpečí trestního stíhání pro spáchání trestného činu křivého obvinění podle ustanovení § 345 trestního zákoníku nebo trestného činu pomluvy podle ustanovení § 184 trestního zákoníku.

Trestného činu křivé obvinění se dopustí a trestem odnětí svobody až na dvě léta bude totiž potrestán ten, kdo jiného lživě obviní z trestného činu. Dále platí, že kdo jiného obviní z trestného činu v úmyslu přivodit jeho trestní stíhání, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta. Vedle toho trestní zákoník vymezuje i další kvalifikované skutkové podstaty tohoto trestného činu týkající se například situace, spáchá-li se takový čin na jiné osobě, která vůči pachateli plnila svoji povinnost vyplývající z jeho zaměstnání, povolání, postavení nebo funkce nebo uloženou mu podle zákona.

Jak již bylo zmíněno, vedle trestného činu křivé obvinění je možným důsledkem protiprávního jednání spočívajícím v podání nepravdivého trestního oznámení nebezpečí vystavení se trestnímu stíhání pro spáchání trestného činu pomluvy. Tohoto trestného činu se dopustí a odnětím svobody až na jeden rok bude potrestán ten, kdo o jiném sdělí nepravdivý údaj, který je způsobitelný značnou měrou ohrožit jeho vážnost u spoluobčanů, zejména poškodit jej v zaměstnání, narušit jeho rodinné vztahy nebo způsobit mu jinou vážnou újmu.

Lze tedy vyvodit, že popsané trestné činy jsou tedy založeny buď na

- lživém obvinění, tj. na vědomě objektivně nepravdivém informování o skutkových okolnostech, tedy o tom, kdy, kde a jak měl být spáchán oznamovaný trestný čin a kdo je jeho pachatelem a/nebo na
- úmyslném sdělení nepravdivého údaje o jiném.

Relativně samostatnou otázkou, která se však jeví z pohledu výkonu profese auditora jako více než klíčová, je potom správnost právní kvalifikace oznamovaného skutkového jednání. Pro zmíněné trestné činy platí, že právní kvalifikace trestného činu, který je v oznamovaných skutečnostech spatřován, není z jejich hlediska rozhodná a zásadně nemůže chybná právní kvalifikace vést k nebezpečí trestního stíhání a trestního postihu za tyto trestné činy. Naproti tomu správná právní kvalifikace je zcela zásadní otázkou pro druhou rovinu řešeného problému, tj. rovinu profesní.

5.1.2 Důsledky podaného trestního oznámení (pravdivého i nepravdivého) týkajícího se skutečností, na něž se vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti

Pro zkoumání této otázky je možné situaci rozdělit na případ, kdy

- a) auditor podává nepravdivé trestní oznámení,
- b) trestní oznámení podané auditorem obsahuje výlučně pravdivé skutečnosti.

Jedná-li se o případ druhý, tj. o pravdivé trestní oznámení, neznamená to, že by se oznamovatel – auditor nevystavoval možnosti právního a v mezních případech též trestněprávního postihu za takové – jinak pravdivé – oznámení. Týká-li se totiž trestní oznámení skutečnosti, o níž je auditoru stanovena povinnost zachovat mlčenlivost, pak její sdělení – byť formou trestního oznámení – je porušením této mlčenlivosti, jež může být postiženo nejen předpisy profesními, ale též předpisy trestněprávními. V souladu s ustanovením § 180 odst. 2 trestního zákoníku totiž platí, že ten, kdo, byť i z nedbalosti, poruší státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti tím, že neoprávněně zveřejní, sdělí, nebo zpřístupní třetí osobě osobní údaje získané v souvislosti s výkonem svého povolání, zaměstnání nebo funkce, a způsobí tím vážnou újmu na právech nebo oprávněných zájmech osoby, již se tyto údaje týkají, dopustí se trestného činu neoprávněného nakládání s osobními údaji a bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

Výše zmíněná správnost právní kvalifikace oznamovaného jednání je v tomto kontextu tak zásadně důležitá z toho důvodu, že auditor stojí přesně na pomyslné hraně. Pro řadu případů, na které se povinná mlčenlivost nevztahuje, resp. případů prolomení mlčenlivosti a nakonec i pro hmotněprávní trestní součinnost totiž platí, že jsou vymezeny konkrétními trestnými činy, nikoliv obecnými skutkovými okolnostmi. Auditor je pak tedy nucen z rozhodných skutkových okolností učinit správný závěr o právní kvalifikaci trestného činu tak, aby mohl dospět k závěru, že pravdivé trestní oznámení podat může, resp. v některých případech též musí, nebo že se jedná o případy, které byť by byly subsumovány pod skutkovou podstatu některého trestného činu, tak se na ně pravidla pro prolomení profesní povinnosti mlčenlivosti nevztahují.

Snad jen pro úplnost je nutné dodat, že v případě nepravdivého trestního oznámení – tj. případu ve výčtu na místě prvním – se auditor vedle zmíněného navíc vystaví trestněprávnímu postihu v rovině obecné.

5.2 Blíže k součinnosti auditora, daňového poradce a pracovníka účetní profese při odhalování a vyšetřování trestných činů, problematika svědectví a kolize s profesní mlčenlivostí

Jak již bylo vymezeno v předchozí kapitole týkající se povinné mlčenlivosti auditora, účetního pracovníka a daňového poradce, lze rozeznávat trestněprávní součinnost těchto osob jako hmotněprávní a procesní. Cílem této subkapitoly je zevrubně diskutovat některé zásadnější otázky týkající se součinnosti procesní, a to zejména s ohledem na rozsah případného předchozího souhlasu soudce se sdělováním informací, jež byl podrobně rozebrán, popř. i na další problematiku související se svědectvím auditora, účetního pracovníka a daňového poradce při odhalování konkrétního protiprávního jednání.

Zmíněné ustanovení § 8 odst. 1 trestního řádu zakládá obecnou povinnost státních orgánů, fyzických a právnických osob vyhovovat, a to i bez úplaty, dožádáním orgánů činných v trestním řízení při plnění jejich úkolů. Na tuto obecnou povinnost přitom navazují některé další instituty. Otázka, jež v této souvislosti vyvstává, se pak týká zejména toho, zda předchozí souhlas soudce k vyžadování informací pro trestní řízení od osob, na něž se vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti, se pak dotýká i těchto dalších institutů, popř. zda je tam úprava jiná, a pokud ano, jaký vztah je mezi tímto předchozím souhlasem soudce a zvláštní úpravou.

5.2.1 Postavení auditora, pracovníka účetní profese a daňového poradce 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 účetní, auditorské a daňové profese.

Obecný rámec pro svědeckou výpověď formuluje trestní řád ve svém 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 pořádková pokuta, popř. i předvedení.

Pouze pro úplnost lze doplnit, že od varianty případného nedostavení se k výsledku je odlišná varianta, kdy by se auditor či daňový poradce k výsledku dostavil, ale bez zákonných důvodů by odmítl vypovídat. V takovém případě by 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 však i v právní úpravě svědecké výpovědi vychází z respektování povinnosti mlčenlivosti, byť – jak tomu bylo u obecné úpravy – pouze mlčenlivosti zákonné. V ustanovení § 99 odst. 2 trestního řádu se totiž stanoví, že svědek nesmí být vyslýchán tehdy, jestliže by svou výpovědí 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 explicitně vyjádřeny otázkami:

- a) zda formy zproštění mlčenlivosti pro svědeckou výpověď auditora nebo daňového poradce 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 výsledku 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 nebo daňový poradce zproštěn své mlčenlivosti zejména klientem. V tomto případě je vhodné zdůraznit, že důsledky takového zproštění nejsou u obou profesí stejné, neboť pro daňového poradce platí, že i v případě, je-li klientem mlčenlivosti zproštěn, je povinen mlčenlivost nadále zachovávat, pokud to je v zájmu klienta. Tyto důsledky se potom bezesporu přenáší i pro případné sdělování informací formou svědecké výpovědi v rámci trestního řízení, přičemž porušení této povinnosti je spojeno s nepříznivými právními následky, jak již bylo objasněno.

Druhá forma, jež je předjímana rozebíraným ustanovením, se týká možnosti zproštění mlčenlivosti „příslušným orgánem“. Je tedy nutné zkoumat, zda tento pojem zahrnuje i profesní komory a pokud ano, zda se to pak týká obou komor, tedy jak Komory auditorů České republiky, tak i Komory daňových poradců České republiky.

Rozebírané ustanovení je nutné hodnotit z hlediska profesních právních předpisů, čímž se dochází opět k rozdílným závěrům pro obě profese. U auditorské profese totiž platí, že zproštění mlčenlivosti může být kromě klienta (účetní jednotky) učiněno též Komorou auditorů České republiky, jak vyplývá z ustanovení § 15 odst. 2 zákona o auditorech. 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 znovu zdůraznit, že právní řád nepropůjčuje Komoře 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. Tento požadavek se z pohledu trestního řízení jeví jako ještě více přísnější.²³⁾

Naopak lze vyložit, že Komora daňových poradců České republiky nemůže být „příslušným orgánem“ zmíněným v rozebíraném ustanovení, neboť takovou pravomoc jí zákon o daňovém poradenství neuděluje.

Dále je nutné zkoumat případy, kdy ke zproštění mlčenlivosti nedojde ani klientem ani „příslušným orgánem“, tj. Komorou auditorů České republiky. V tomto případě vzniká otázka, zda – byť 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 či daňového poradce, aby oslovil klienta s otázkou, zda ho zbaví či nezbaví 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.²⁴⁾

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 a daňového poradce, tedy i na tu, jež má podobu svědeckého výslechu.

Spornou otázkou se však jeví využití předchozího souhlasu soudce v případě mlčenlivosti daňových poradců, resp. rozsahu jejího prolomení. Podle některých výkladů se totiž dochází k závěru, že touto cestou de facto dochází pouze k nahrazení vůle klienta soudcem a že tedy i v případě předchozího souhlasu soudce k vyžadování informací pro trestní řízení musí být respektováno zmíněné ustanovení o tom, že je nutné zachovat mlčenlivost tehdy, pokud je to v zájmu klienta.²⁵⁾ Tím by se však tento obecný institut značně oslaboval a v zásadě by vedl k nemožnosti získat některé informace v trestním řízení.

Je současně nutné uvést, že respektování zákonné mlčenlivosti v trestním řízení se týká jen těch skutečností, na které se zákonná povinnost mlčenlivosti vztahuje. Mezi tyto okolnosti například nepatří informace týkající se samotného auditora či daňového poradce, provozu jejich kanceláře atp. Vedle toho mohou být v trestním řízení bez dalšího vyžadovány i informace související s činností pro klienta, jež nemá povahu provádění auditorských činností ve

²³⁾ „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

²⁴⁾ „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.

²⁵⁾ „Jestliže tedy daňový poradce nesmí porušit mlčenlivost, je-li utajení informací v zájmu klienta, byť jej tento klient takové povinnosti mlčenlivosti výslovně zprostil, tím spíše by měl zachovávat povinnost mlčenlivosti o takových skutečnostech i v případě, jsou-li vyžadovány na základě souhlasu třetí osoby – soudce v rámci trestního řízení podle ust. § 8 odst. 5 tr. ř., a to rovněž bez ohledu na to, zda byl k tomuto vydán i souhlas klienta či nikoli.“ – Nett, A.: Právní stanovisko v otázce prolomení mlčenlivosti daňového poradce rozhodnutím soudu. Stanovisko pro KDP ČR publikované na www.kdpcr.org, 17 stran, str. 8

smyslu ustanovení § 2 písm. b) zákona o auditorech²⁶⁾ nebo poskytování daňového poradenství ve smyslu ustanovení § 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství.²⁷⁾

5.2.2 Takzvaný informativní výslech či podání vysvětlení, práva auditora, daňového poradce a pracovníka účetní profese

Od výslechu svědka tak, jak byl popsán v předchozí subkapitole, 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, jakoliv o svědeckou výpověď se 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 nebo daňový poradce v rámci předvolání k podání vysvětlení ani nemusí být spraven 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 zmíněná pravidla týkající se svědecké výpovědi, konkrétně pak v ustanovení § 158 odst. 7 trestního řádu, z hlediska jejich důsledků je však velmi podobná. I zde totiž platí, že vysvětlení lze požadovat, pokud auditora nebo daňového poradce zprostil mlčenlivosti klient, resp. obecně osoba, v jejímž zájmu mlčenlivost existuje, nebo v případě auditora též Komora auditorů České republiky. Obdobné závěry 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 nebo daňový poradce 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. Je též otázkou, zda by případné neinformování klienta nebylo spíše neetické, a to nikoliv jen s ohledem na skutečnost, že by se klient o existenci podaného vysvětlení dozvěděl při případném sdělení obvinění.

V minulosti bylo také sporným tématem, zda se v případě podání vysvětlení může tohoto úkonu účastnit i advokát auditora, popř. daňového poradce. 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 jeho subjektivního ústavního práva vymezeného ustanovením čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.²⁸⁾ S účinností od 1. ledna 2002 je navíc tento závěr začleněn do textu samotného trestního řádu, neboť jeho ustanovení § 158 odst. 4 *expressis verbis* stanoví, že při podání vysvětlení má každý právo na právní pomoc advokáta.

²⁶⁾ „Pro účely tohoto zákona se rozumí ... b) auditorskou činností provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů, pokud tak stanoví jiný právní předpis, a ověřování jiných ekonomických informací prováděné podle auditorských standardů...“ – ustanovení § 2 písm. b) zákona o auditorech.

²⁷⁾ „Tento zákon upravuje ... a) poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb (dále jen „daně“), jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí (dále jen „daňové poradenství“) ...“ – ustanovení § 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství.

²⁸⁾ „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.

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

Při odhalování protiprávního jednání v hospodářské oblasti hrají kromě svědeckých výpovědí důležitou roli zejména listinné a věcné důkazy, mezi které patří například písemné smlouvy, účetní doklady, ale i účetní knihy atp. „Včasné a kvalifikované opatření a vyhodnocení všech uvedených záznamů bývá často důležitým a nenahraditelným podkladem pro další dokazování a pro využití ostatních důkazních prostředků.“²⁹⁾ 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 meritoriální problematika týkající se listin, s nimiž souvisí zákonná povinnost mlčenlivosti auditora a daňového poradce. Trestní řád stanoví, že povinnost vydání věci se nevztahuje na listinu, jejíž obsah se týká okolností, o které platí zákaz výslechu, a též dodává, že to neplatí, pokud došlo ke zproštění povinnosti mlčenlivosti v intencích 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 nebo daňový poradce její vydání zákonně odepřít, muselo by jít o dokument, jehož samotný obsah je kryt povinnou mlčenlivostí. Jinými slovy 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.³⁰⁾ 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 ani daňový poradce jimi při své činnosti v zásadě nedisponují, neboť ani zákon o auditorech ani zákon o daňovém poradenství listiny takto pojaté neupravuje. Za takovou listinu přitom nelze považovat ty dokumenty, které byly auditorovi či daňovému poradci předány při vykonávání auditorské činnosti nebo poskytování daňového poradenství, byť by bylo argumentováno obecnou zákonnou povinností mlčenlivosti obou profesí.

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

Relativně samostatnou otázkou se v tomto kontextu jeví vydání nebo odnětí věci, jež obsahuje i skutečnosti, které se daného trestního případu netýkají a na které se zároveň vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti, tedy například prostředky výpočetní techniky auditora nebo daňového poradce, jež obsahují data vztahující se k jiným klientům. Tato více než zásadní problematika je diskutována v samostatné části týkající se invazivních prostředků v trestním řízení.

5.4 Možné další role auditora nebo daňového poradce v trestním řízení

Auditoři nebo daňoví poradci však mohou v trestním řízení vystupovat i v rolích jiných než bylo popsáno. Vedle mezního případu, kdy by auditor nebo daňový poradce byl 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 skuteč-

²⁹⁾ 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. 208

³⁰⁾ 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

nosti důležité pro trestní řízení odborných znalostí. O odborné vyjádření lze kromě státního orgánu vyžádat i fyzickou nebo právnickou osobu, která má potřebné odborné předpoklady, tedy i auditora nebo daňového poradce.³¹⁾

Pro tuto roli je příznačné, že auditor ani daňový poradce by v zásadě neměl vstoupit do trestní věci, jež by se mohla – byť nepřímo – dotýkat jeho klienta, 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 nebo daňový poradce informace, bude vyslýchán jako svědek, i proto je nutné tyto formy od sebe odlišovat.

Odborné vyjádření auditora nebo daňového poradce 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, jež 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 o skutečnostech týkajících se trestné činnosti se seznamuje až v probíhajícím trestním řízení.

Je-li posuzovaná otázka složitější, lze v případě auditora nebo daňového poradce uvažovat i o roli další, a to v podobě znalce. Z povahy věci však plyne, že auditor, resp. daňový poradce musí mít pro tuto věc příslušnou kvalifikaci.³²⁾

Problematika znalců a znaleckých posudků, a to zejména ve věcech protiprávního jednání v hospodářské oblasti, je zároveň v literatuře zásadním diskutovaným tématem, v rámci něhož se zdůrazňuje zejména role znaleckého posudku jako samostatného druhu důkazu, otázky výběru znalce a jeho výsledku a otázky posuzování otázek toliko skutkových, nikoliv právních.³³⁾

5.5 Invazivní prostředky v trestním řízení jako nástroj získávání informací a jako zásah do státem uznané povinnosti zachovávat mlčenlivost, role profesních komor

Trestní řízení je zásadním zásahem do ústavou chráněných subjektivních práv a svobod jedinců, a to v zájmu zjištění a spravedlivého potrestání trestné činnosti. Toto omezení je realizováno různými prostředky, přičemž mezi nástroje patří i instituty zásadní, které lze pro účely dalšího textu označit jako tzv. invazivní prostředky v trestním řízení. Pro tyto úkony společně platí, že osoby, vůči nimž jsou činěny, jsou povinny je strpět.

5.5.1 Provádění domovní prohlídky v bytě pracovníků auditorské, účetní a daňové profese, popřípadě v jiných prostorách sloužících k bydlení

Problematiku domovní prohlídky zevrubně upravuje trestní řád v ustanovení § 82 odst. 1 a násl. Předně platí, že domovní prohlídku lze vykonat, je-li důvodné podezření, že v bytě nebo v jiné prostoře sloužící k bydlení (nebo v prostorech k nim náležejících) je věc nebo osoba důležitá pro trestní řízení. V kontextu protiprávního jednání v hospodářské oblasti se tedy často bude jednat o listinné důkazy, jakož i další věci, které však mohou obsahovat skutečnosti, jež se daného trestního případu netýkají a na které se navíc vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti.

Nařídí domovní prohlídku je oprávněn předseda senátu a v přípravném řízení na návrh státního zástupce také soudce. Příkaz k domovní prohlídce musí být vydán písemně, přičemž musí být vždy odůvodněn. Současně se doručí osobě, u níž se domovní prohlídka koná, a to při prohlídce, resp. – není-li to možné – nejpozději do 24 hodin po odpadnutí překážky, která brání doručení. Domovní prohlídku vykonává na příkaz předsedy senátu nebo soudce policejní orgán.

³¹⁾ „Jde o formy součinnosti, v jejichž rámci se může nejvýrazněji projevit vysoká odbornost dožádaných orgánů a osob, což má zvláštní význam právě při dokazování hospodářské kriminality...“ – 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. 203

³²⁾ „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., 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. 203 a 204

³³⁾ Například 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. 203 - 208

Trestní předpisy současně stanoví, že domovní prohlídku lze vykonat jen po předchozím výsledku toho, u koho se má takový úkon provést, a to jen tehdy, jestliže se výsledkem nedosáhlo ani dobrovolného vydání hledané věci. Předchozího výsledku není třeba, jestliže věc nesnese odkladu a výslech nelze provést okamžitě, přičemž tyto podmínky jsou dány kumulativně.

Trestní řád upravuje též některá práva při domovní prohlídce. Jako obecné subjektivní právo při provádění úkonů trestního řízení, jež se aplikuje též na provádění domovní prohlídky, lze označit skutečnost, že je vždy nutno šetřit osobnost a ústavou zaručená práva osob zúčastněných na daném úkonu. Trestní předpisy dále definují právo osoby, u níž se takový úkon koná, účastnit se této prohlídky. O právu účasti je povinen je poučít policejní orgán, který tuto prohlídku vykonává. K výkonu domovní prohlídky je dále třeba přibrat osobu, která není na dané trestní věci zúčastněna. Účast všech zmíněných osob při domovní prohlídce však lze odepřít, jestliže by mohlo dojít k ohrožení jejich života nebo zdraví.

O provedené domovní prohlídce, resp. o výsledku takového úkonu je policejní orgán povinen vydat písemné potvrzení osobě, u které byla prohlídka vykonána, a to ihned a není-li to možné, nejdéle to 24 hodin poté. V protokolu o prohlídce je zapotřebí též uvést, zda byla dodržena ustanovení o předchozím výsledku, jakož i do protokolu pojmut dostatečně přesný popis případně vydaných nebo odňatých věcí.

5.5.2 Provádění prohlídky v jiných prostorách, tedy zejména v kanceláři auditora nebo daňového poradce

Právní úprava týkající se provádění prohlídky kanceláří – v terminologii trestních předpisů tzv. jiných prostor – pracovníků auditorské, účetní a daňové profese je v zásadě velmi podobná zmíněným pravidlům souvisejících s domovní prohlídkou. Na rozdíl od úpravy tam obsažené však lze vyzorovat některé drobné odlišnosti.

Předně je odlišný výčet osob, resp. orgánů, jež mohou prohlídku jiných prostor nařídit. V tomto případě ji totiž mohou kromě předsedy senátu v přípravném řízení nařídit státní zástupce nebo policejní orgán, který k tomu však potřebuje předchozí souhlas státního zástupce. Současně platí, že prohlídku jiných prostor provádí ten orgán, který ji nařídil, popř. na jeho příkaz policejní orgán. Právo účasti je v případě prohlídky jiných prostor dáno též zaměstnanci osoby, u níž se takový úkon koná.

5.5.3 Výklady právní úpravy týkající se zajištění věcí, k nimž se vztahuje zákonná povinnost mlčenlivosti

Jak již bylo uvedeno, v rámci provádění prohlídky obydlí nebo jiných prostor zajišťují orgány činné v trestním řízení důkazy týkající se dané trestní věci. V tomto ohledu vyvstává kolizní otázka, o jaké konkrétní předměty, listiny nebo doklady jde. U listinných dokumentů a dokladů je v zásadě ihned při takové prohlídce zjistitelné, čeho, tj. jakého klienta a popřípadě jakého případu se týkají, tyto dokumenty jsou navíc organizovány v jednotlivých spisech.³⁴⁾ O věcech jiných, tj. zejména o prostředcích výpočetní techniky nebo o záznamových médiích to však často říci nelze. Tyto předměty dále mohou obsahovat i informace týkající se jiných klientů, jež s danou trestní věcí nesouvisí a jež jsou samy o sobě skutečností, ohledně které je auditor nebo daňový poradce povinen zachovávat mlčenlivost. Konstruuje se tedy výkladový problém, zda orgán činný v trestním řízení může zajistit i tyto předměty, a pokud ano, zda je stanovena zákonná lhůta pro jejich navrácení, a to i z toho důvodu, aby nebyla ohrožena činnost obou profesí ve smyslu plnění zákonných i smluvních povinností.

Popsaná problematika byla v minulosti předmětem různých sporů. Tyto spory byly řešeny též v rovině ústavní, jejíž závěry lze hodnotit pro danou věc jako zcela zásadní. Jak se vyslovil Ústavní soud České republiky ve svém rozhodnutí č. IV. ÚS 2/02, při provádění zákonné prohlídky jiných prostor lze zajistit jako věc důležitou pro trestní řízení také výpočetní techniku a záznamová média, popř. jejich kopie, a to i když existuje možnost, že zajištěné informace obsahují skutečnosti, které se netýkají probíhajícího trestního řízení a ke kterým se váže státem uložená nebo uznaná povinnost mlčenlivosti. V zásadě ve stejném duchu lze hodnotit i stanovisko Nejvyššího státního zástupce, který se vyjádřil i v tom směru, že „rozhodnutí, zda obsah nosičů informací bude zjišťován přímo při provádění domovní prohlídky nebo prohlídky jiných prostor a pozemků či budou tyto nosiče při prohlídkách zajištěny a jejich obsah bude zjišťován až následně, bude vždy záviset na rozsahu nosičů informací zjištěných při prohlídce a na složení skupiny prohlídku provádějící (zejména z hlediska, zda k tomuto úkonu byl přibrán znalec).“³⁵⁾ Zdá se tedy, že jedi-

³⁴⁾ „O průběhu povinného auditu vede auditor spis, který obsahuje informace podle auditorských standardů podle § 18.“ – ustanovení § 20 odst. 5 zákona o auditorech, resp. „Člen je povinen zejména ... d) vést spisovou evidenci o výkonu svého daňového poradenství a uchovávat ji pět let, nestanoví-li právní předpis jinak, toto ustanovení se nepoužije při poskytování daňového poradenství v pracovněprávním vztahu“ – ustanovení čl. 4 odst. 2 písm. d) Stanov Komory daňových poradců České republiky.

³⁵⁾ Stanovisko Nejvyššího státního zástupce č. 9/2001 Sb. v. s. k zajišťování počítačů a jiných nosičů informací při domovní prohlídce a prohlídce jiných prostor a pozemků.

ným limitem je respektování již zmíněných zásad přiměřenosti a zdrženlivosti trestního řízení, jak je to také předjíráno v citovaném rozhodnutí Ústavního soudu České republiky.

Ústavní soud se též vypořádal s námitkou týkající se skutečnosti, že tímto postupem může být ohrožena povinnost mlčenlivosti definovaná právními předpisy upravujícími obě profese. Podle rozhodnutí č. III. ÚS 486/98 v konkrétní věci „ochrana takto chráněných zájmů třetích osob podle současného právního stavu provedenou domovní prohlídkou nebyla dotčena proto, že vyšetřovateli domovní prohlídku provádějícímu, stejně jako dalším orgánům trestního řízení (státní zástupce, soudce), je zákonem uloženo zachovávat mlčenlivost o věcech (skutečnostech), o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem svých pravomocí.“ Lze tedy uzavřít, že ochrana informací, jež jsou kryty zákonnou povinností mlčenlivosti, je zajištěna prostřednictvím povinnosti zachovávat mlčenlivost stanovené orgánům činným v trestním řízení.³⁶⁾

V souvislosti se zajištěním důkazů pro trestní řízení je nutné zmínit také skutečnost, že jakkoliv může být včasné navrácení zajištěných věcí při výkonu auditorské činnosti a poskytování daňového poradenství velmi naléhavé, trestní řád nestanoví orgánům činným v trestním řízení lhůtu pro jejich vrácení, ani pro selekci těch, které souvisí či nesouvisí s daným trestním řízením. V tomto ohledu jsou tak mantinelem pouze obecné zásady trestního řízení.

5.5.4 Zhodnocení role profesních komor související s invazivními prostředky v trestním řízení

V rámci vymezení některých invazivních institutů v trestním řízení se nabízí otázka zhodnocení role profesních komor, tj. zda Komora auditorů České republiky nebo Komora daňových poradců České republiky mají zákonnou možnost vstupovat do trestního řízení, resp. účastnit se alespoň některých úkonů, jež by se dotýkaly auditorů nebo daňových poradců. Zdůvodnění těchto debat lze spatřovat ve skutečnosti, že některá zmíněná práva má Česká advokátní komora.³⁷⁾ Nutno ovšem podotknout, že její role se odvíjí téměř od absolutní mlčenlivosti advokátů v trestním řízení,³⁸⁾ jež je determinována skutečností, že sdělení informací pro účely trestního řízení by nebylo možné od advokáta požadovat ani po případném předchozím souhlasu soudce, jak vyplývá z ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu.

Lze konstatovat, že trestní předpisy Komoře auditorů České republiky ani Komoře daňových poradců České republiky žádná taková práva nepřisuzují. Odhlédne-li se tedy od nepřímé souvislosti s trestním řízením ve věci pravomoci Komory auditorů České republiky zprostit auditora mlčenlivosti v konkrétním případě, popř. od možnosti obou komor poskytovat v dané trestní věci odborné vyjádření, jsou úvahy o jejich rolích pouze záležitostí úvah de lege ferenda.³⁹⁾

³⁶⁾ „Jiný druh ochrany zájmů třetích osob není zmiňován a po pečlivém prostudování dané problematiky jsem nedospěl k závěru, že by ochrana zájmů třetích osob byla ještě jiným způsobem zajištěna. Tento stav nepovažuji za uspokojivý, avšak problematika nebyla dosud řešena v úrovni „nadústavní“ a rovněž jsem nezjistil, že by došlo ke změně postojů v rámci rozhodovací činnosti soudů, a to ani na úrovni ÚS ČR.“ – Nett, A.: Právní stanovisko v otázce prolomení mlčenlivosti daňového poradce rozhodnutím soudu. Stanovisko pro KDP ČR publikované na www.kdpcr.org, 17 stran, str. 17

³⁷⁾ Touto pravomocí lze rozumět zejména právo součinnosti při provádění domovní prohlídky nebo prohlídky jiných prostor.

³⁸⁾ Povinnosti vyplývající z trestného činu „nepřekážení trestného činu“ podle § 367 trestního zákoníku, jež se vztahují i na advokáty, byly diskutovány v předcházející kapitole.

³⁹⁾ Např. 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. 24

Závěr

Práce auditora, daňového poradce a účetního je prací zahrnující mnoho aspektů i řadu rizik. Patrně částečně podceňována mohou být rizika spočívající v nedostatečném porozumění takovým oblastem, jakými jsou mlčenlivost, trestněprávní odpovědnost, role při odhalování trestných činů jiných osob atp. Těmito otázkami jsme se zabývali v předchozích kapitolách a pokusili jsme se tak co nejpečlivěji popsat, jaká jsou práva, ale zejména povinnosti příslušníků uvedených profesí. Cílem zcela jistě nebylo vzbudit obavy z toho, že „neznalost zákona neomlouvá“ a jsme tedy v prostoru významného rizika trestněprávního postihu, ale spíše naznačit, na co je třeba si dát pozor, co vzít v úvahu například již ve fázi přijímání zakázky, dále pak při analýze rizika zakázky a dalších parametrů, které jsou pečlivě popsány například v Mezinárodních auditorských standardech. Přiměřená aplikace některých ustanovení těchto standardů na zakázky jiné, než ověřování, zůstala zatím nehodnocena, byť podle názoru autorů by mohla být velmi užitečná.

Příloha časopisu Auditor vychází v době, kdy Evropská komise znovu rozvíjí diskusi na téma, zda „audity poskytují všem finančním aktérům správné informace, zda existují problémy týkající se nezávislosti auditorských společností, zda existují rizika v souvislosti s koncentrací trhu, zda by mohl být prospěšný dohled na evropské úrovni a jak by se daly co nejlépe splnit specifické potřeby malých a středních podniků“. Jakkoli užitečná může být diskuse na uvedené téma, jedno se zdá být jisté, regulace auditorské profese bude stále přísnější a přísnější, a to bez ohledu na to, do jaké míry se auditoři podílejí na ekonomických problémech současné doby. Je totiž jen velmi obtížné modelovat situaci „what ... if“, tedy co by se hrůzného odehrávalo na ekonomické scéně v případě, že by auditorská profese vůbec neexistovala, nebo byla významně omezena.

Na závěr nám dovoluňte konstatovat, že máme v úmyslu se i nadále věnovat problematice, která je mnohdy auditory, daňovými poradci i účetními opomíjena, ať již z jakýchkoli důvodů. Publikací, která se námi analyzované oblasti věnuje v širších souvislostech, je i monografie Jana Molína „Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních“, která v nejbližší době vyjde v nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a.s.

Tento text 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 6138439903

Seznam literatury a pramenů

1. Albrecht, W. S. – Albrecht, C. C. – Albrecht, C. O. – Zimelman, M.: Fraud Examination. 3. vydání, 672 stran, South-Western Cengage Learning, Mason 2009, ISBN 978-0-324-65855-2
2. Bernat, F.: Majetek – závazky – jmění. Účetnictví č. 1/1996, BILANCE spol. s r.o., Praha 1996, ISSN 0139-5661
3. Boguszak, J. – Čapek, J. – Gerloch, A.: Teorie práva. 1. vydání, 324 stran, EUROLEX BOHEMIA s.r.o., Praha 2001, ISBN 80-86432-13-0
4. Březinová, H.: Ekonomické aspekty insolvenčního zákona. Účetnictví jako základní zdroj informací pro insolvenční řízení. 200 stran, RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, Praha 2009, ISBN 978-80-7273-159-6
5. Dědič, J. – Švarc, Z. a kol.: Učebnice práva pro ekonomy. 1. vydání, 912 stran, PROSPEKTRUM, Praha 1994, ISBN 80-85431-95-5
6. Drábková, Z.: Účetní podvody versus věrný a pravdivý obraz účetnictví. Účetnictví č. 10/2009, BILANCE spol. s r.o., Praha 2009, ISSN 0139-5661
7. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu na vydání zákona trestní zákoník, sněmovní tisk č. 410/0
8. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu na vydání zákona o změně některých zákonů souvisejících s přijetím trestního zákoníku, sněmovní tisk č. 411/0
9. Dvořáček, J.: Interní audit a kontrola, 2. přepracované a doplněné vydání, 202 stran, C. H. Beck, Praha 2003, ISBN 80-7179-805-3
10. Fuller, L.: Morálka práva. Překlad 2. opraveného vydání anglického originálu The Morality of Law. 1. vydání, 230 stran, OIKOYMENH, Praha 1998, ISBN 80-86005-65-8
11. 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
12. Hendrych, D. – Svoboda, C. a kolektiv: Ústava České republiky. Komentář. 1. vydání, 242 stran, C.H. Beck, Praha 1997, ISBN 80-7179-084-2
13. Hendrych, D. a kol.: Právní slovník. 2. rozšířené vydání, 1340 stran, C.H. Beck, Praha 2003, ISBN 80-7179-740-5
14. Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 7. vydání, 875 stran, C. H. Beck, Praha 2009, ISBN 978-80-7400-049-2
15. Herczeg, J.: Zavinění a omyl v novém trestním kodexu. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348
16. Jakubka, J. – Jouza, L. – Salačová, M.: Zákoník práce s komentářem. Poradce č. 1-2/2009, PORADCE s.r.o., Český Těšín 2008, ISSN 1211-2437
17. Janhuba, M.: Účetnictví (úvod do teorie). 1. vydání, 208 stran, Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha 1998, ISBN 80-7079-501-8
18. Janhuba, M.: Základy teorie účetnictví. 2. upravené vydání, 195 stran, Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica, Praha 2007, ISBN 978-80-245-1268-6

19. Jelínek, J. a kol.: Trestní zákon a trestní řád s poznámkami a judikaturou a předpisy související. 26. aktualizované vydání, 1 136 stran, Linde Praha, a.s., Praha 2008, ISBN 978-80-7201-731-7
20. Jelínek, J.: Pojem trestného činu a kategorizace trestných činů. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348
21. Kavěna, M.: Trestní odpovědnost právnických osob ve vybraných státech EU. Studie č. 5.270 Parlamentního institutu publikovaná na internetových stránkách Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, Praha 2007
22. Klímová, R.: Odpovědnost mzdové účetní za škodu. Meritum. Mzdy 2009. 754 stran, ASPI, a.s., Praha 2009, ISBN 978-80-7357-427-7
23. Knapp, V. – Gerloch, A.: Logika v právním myšlení. 3 aktualizované vydání, 232 stran, EUROLEX BOHEMIA s.r.o., Praha 2001, ISBN 80-86432-02-5
24. Kovaníková, D. – Kovanic, P.: Poklady skryté v účetnictví, Díl I. Jak porozumět účetním výkazům. II. vydání, 256 stran, Polygon, Praha 1995, ISBN 80-85967-06-5
25. Kovaníková, D.: Finanční účetnictví. Světový koncept. IV. vydání, 536 stran, Polygon, Praha 2003, ISBN 80-7273-090-8
26. Kovaníková, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého. XIV. vydání, 444 stran, Polygon, Praha 2004, ISBN 80-7273-098-3
27. Kovaníková, D.: Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. I. vydání, 304 stran, Polygon, Praha 2004, ISBN 80-7273-095-9
28. Kovaříková, H.: Vnitřní směrnice pro podnikatele. 4. aktualizované a rozšířené vydání, 224 stran, ANAG, spol. s r.o., Olomouc 2006, ISBN 80-7263-345-7
29. Králíček, V.: Zákon o auditorech. Komentář. 1. vydání, 140 stran, Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2009, ISBN 978-80-7357-464-2
30. Louša, F.: Vnitropodnikové směrnice v účetnictví podnikatelských subjektů. 1. vydání, 152 stran, BILANCE, Praha 1998
31. Louša, F.: Vnitropodnikové směrnice v účetnictví. 4. aktualizované vydání, 112 stran, GRADA Publishing, a.s., Praha 2006, ISBN 80-247-1259-8
32. Mazar, Z. a kol.: Slovník českého práva, 2. díl. 1. vydání, 1390 stran, Linde Praha a.s., Praha 1995, ISBN 80-85647-62-1
33. Mazar, Z. a kol.: Slovník českého práva, I díl. 3 rozšířené a podstatně přepracované vydání, 984 stran, LINDE PRAHA, a.s., Praha 2002, ISBN 80-7201-377-7
34. Mejzlík, L.: Regulace a harmonizace účetnictví ve světovém měřítku a role IAS v nich. Sborník konference Účetnictví v procesu mezinárodní harmonizace. 1. vydání, 243 stran, Nakladatelství HZ Editio, s.r.o., Praha 2000, ISBN 80-86009-33-5
35. Mejzlík, L.: Účetní informační systémy. Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví. 1. vydání, 174 stran, Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, Praha 2006, ISBN 80-245-1136-3
36. Mrkvičková, A - Březinová, H. – Veselý, J.: Aplikace prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele. Metodické aktuality Svazu účetních č. 2/2003, Svaz účetních, Praha 2003, ISSN 1211-4138
37. Müllerová, L.: Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 1. vydání, 136 stran, ASPI, a.s., Praha 2007, ISBN 978-80-7357-308-9
38. Müllerová, L.: Nově přijatý zákon o auditorech přináší novou kvalitu auditu. e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky č. 3/2010, Komora daňových poradců České republiky, Brno 2010, ISSN 1211-9946
39. Nález Ústavního soudu České republiky č. I. ÚS 4/04 ze dne 23. 3. 2004
40. Nekovář, J.: Projev v rámci pracovního setkání KDP ČR. E-Bulletin Komory daňových poradců České republiky č. 12/2009, Komora daňových poradců České republiky, Brno 2009, ISSN 1211-9946
41. 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
42. 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
43. Nett, A.: Ke změnám trestního práva na úseku hospodářské trestné činnosti a k zásadě ultima ratio. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348
44. Novotný, O. – Vokoun, R. a kol.: Trestní právo hmotné – II. Zvláštní část. 5. vydání, 480 stran, ASPI, a.s., Praha 2007, ISBN 978-80-7357-259-4
45. Paldus, T. – Skálová, J.: Nové způsoby odhalování manipulace s účetními daty. e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky č. 1/2009, Komora daňových poradců České republiky, Brno 2009, ISSN 1211-9946
46. Podhorský, J. – Svobodová, J.: Inventarizace. Praktický průvodce. 1. vydání, 184 stran, Nakladatelství ANAG, Olomouc 2001, ISBN 80-7263-064-4
47. Pospíšilová, M. – Mejzlík, L., – Velechovská, L.: Počítačem integrované řízení podniku. 1. vydání, 264 stran, RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, Praha 2008, ISBN 978-80-7273-153-4
48. Schiffer, V.: Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek. 1. vydání, 224 stran, ASPI, a.s., Praha 2009, ISBN 978-80-7357-436-9
49. Sněmovní tisk č. 517/3 publikovaný na internetových stránkách Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky
50. Solnař, V. – Fenyk, J. – Čísařová, 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
51. Stanovisko Nejvyššího státního zástupce č. 9/2001 Sb. v. s. k zajišťování počítačů a jiných nosičů informací při domovní prohlídce a prohlídce jiných prostor a pozemků
52. 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
53. Stanovy Komory daňových poradců České republiky
54. Sylla, M.: K mlčenlivosti auditora ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení in Auditor č. 6/2004, s. 22 – 23, Komora auditorů České republiky, Praha 2004

55. 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
56. Šámal, P.: Pachatel, spolupachatel a účetník u trestných činů daňových (koncept referátu) – nepublikovaný příspěvek z 2. mezinárodní konference konané dne 18. února 2008
57. Šámal, P.: Trestní zákoník a naplňování funkcí a základních zásad trestního práva hmotného. Bulletin advokacie č. 10/2009, Česká advokátní komora v Praze, Praha 2009, ISSN 1210-6348
58. Šubr, B.: Náhrada škody a bezdůvodné obohacení. Abeceda mzdové účetní 2009. 19. vydání, 534 stran, Nakladatelství ANAG, Olomouc 2009, ISBN 978-80-7263-497-2
59. Teryngel, J.: Trestní zákon s komentářem pro podnikatele in Poradce č. 10/2007, PORADCE s.r.o., Český Těšín 2007, ISSN 1211-2437
60. Wells, Joseph T.: Principles of fraud examination. 442 stran, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey 2005, ISBN 0-471-51708-9
61. Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
62. Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů
63. Zákon č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů
64. Zákon č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
65. Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů
66. Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
67. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
68. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
69. Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů
70. Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
71. 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
72. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů
73. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů
74. Zákon č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony
75. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů
76. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
77. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů

Novinové články

78. Francová, P.: Podvodům se v době recese daří. Lidové noviny, 21. května 2009
79. Keményová, Z.: Většina případů končí v koši. Policie prohrává v boji s hospodářskou kriminalitou. Hospodářské noviny, 6. listopadu 2009

Elektronické zdroje

80. Komora auditorů České republiky [online]. 2007 [cit. 2009-09-11]. Etický kodex. Dostupné z WWW: <http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/eticky-kodex_01-01-2007.pdf>
81. Komora daňových poradců České republiky [online]. 2007 [cit. 2010-05-26]. Etický kodex. Dostupné z WWW: <<http://www.kdpcr.cz/default.asp?nDepartmentID=117&nLanguageID=1>>
82. Ministerstvo spravedlnosti České republiky [online]. 2009 [cit. 2010-02-06]. Věcný záměr trestního řádu – hlavní principy navrhované rekodifikace trestního práva procesního. Dostupné z WWW: <portal.justice.cz/Justice2/soubor.aspx?id=74066>
83. Nett, A. Komora daňových poradců ČR [online]. 2005 [cit. 2009-10-25]. Právní stanovisko v otázce prolomení mlčenlivosti daňového poradce rozhodnutím soudu. Dostupné z WWW: <<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMMainPrivate.ascx&phContent=ArticleShow.ascx&ArtID=91530&LngID=0>>
84. PricewaterhouseCoopers [online]. 2009 [cit. 2010-01-18]. Hospodářská kriminalita v období hospodářské krize. Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2009. Dostupné z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/hospodarska-kriminalita/celosvetovy-pruzkum-hospodarske-kriminality-2009-cz.pdf>
85. PricewaterhouseCoopers [online]. 2009 [cit. 2010-02-26]. Ochrana proti riziku podvodů, korupce, zpronevěry a majetkových ztrát v období ekonomické nestability. Dostupné z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/fraud-forum/bila-kniha.pdf>
86. Zahálková, H. Komora daňových poradců ČR [online]. 2005 [cit. 2009-08-12]. Stanovisko k prolomení mlčenlivosti daňového poradce. Dostupné z WWW: <<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMMainPrivate.ascx&phContent=ArticleShow.ascx&ArtID=91537&LngID=0>>
87. Zoulík, F. Komora daňových poradců ČR [online]. 2006 [cit. 2009-08-13]. Stanovisko k možnosti zbavení mlčenlivosti daňového poradce ze strany správce konkurzní podstaty. Dostupné z WWW: <<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMMainPrivate.ascx&phContent=ArticleShow.ascx&ArtID=99081&LngID=0>>

