

TENDENCE KE ZPŘÍŠŇOVÁNÍ PROFESNÍ ODPOVĚDNOSTI AUDITORŮ, DAŇOVÝCH PORADCŮ A ÚČETNÍCH V ČESKÉ REPUBLICĚ¹

Tendency to Tighten Professional Liability of Auditors, Tax Advisors and Accountants in the Czech Republic

Jan Molín

Úvod

Tak jako téměř každá lidská činnost, i profese auditorů, daňových poradců a účetních je spojena s příslušnou odpovědností. V tomto kontextu je nutné konstatovat, že právní úprava zakotvující takovou odpovědnost není neměnná. Cílem tohoto příspěvku je proto diskutovat některé tendence změn, resp. zpříšňování právní úpravy v České republice.

Obecně k profesní odpovědnosti

Profesní odpovědnost lze obecně vymezit jako odpovědnost vztahující se k povolání, k jehož výkonu se vyžaduje jistá kvalifikace, tedy dotýká se osob, které při výkonu své činnosti využívají určité odborné zkušenosti a znalosti.² Je přitom možné vysvětlit, že tato odpovědnost má více složek, mezi něž se řadí odpovědnost morální – etická a odpovědnost právní. V tomto kontextu je však nutné podotknout, že hranice mezi těmito složkami se v poslední době stírá. Můžeme tak spatřit trend u řady profesí, kdy porušení morálních norem zakotvených v etických kodexech upravujících jednotlivé profese je považováno za protiprávní jednání, přičemž s tímto porušením jsou spojeny jednotlivé právní (nikoliv pouze morální) sankce.³

Nahlédne-li se pouze na odpovědnost právní, i ta má více složek. Čistě systematicky lze právní odpovědnost rozdělit na odpovědnost:

- a) soukromoprávní, u které platí, že tzv. odpovědnostní vztah vzniká mezi tím, kdo porušil svoji povinnost, a tím, komu vznikla újma,
- b) správněprávní, jež je spojena s tzv. správním deliktem, jímž se rozumí společensky škodlivé jednání, jehož znaky jsou stanoveny zákonem a za něž ukládá sankci správní orgán na základě zákona a v jeho mezích,
- c) disciplinární, která se váže k tzv. disciplinárním deliktům (jednání spočívající v porušení určitého řádu, disciplíny či kázně založené na plnění zvláštních právních povinností, které vyplývají ze zvláštních právních vztahů); u disciplinární odpovědnosti se velmi často jedná o vztahy profesních komor a jejich členů, současně platí, že o disciplinárním deliktu rozhoduje subjekt, jemuž je ze zákona svěřena disciplinární pravomoc,
- d) trestní.

¹ Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

² MOLÍN, J. – KRÁLÍČEK, V.: Vybrané otázky profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních. *Mimořádná příloha časopisu Auditor*. 2010. č. 9, s. 5-35.

³ Například v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, platí, že zaviněné porušení povinnosti stanovené mimo jiné etickým kodexem se považuje za kárné provinění, za něž auditorovi hrozí příslušné kárné opatření.

K základům trestní odpovědnosti

Je zřejmé, že nejpřísnější odpovědností – a to jak z pohledu postihovaného protiprávního jednání, tak z pohledu hrozících sankcí, je odpovědnost trestní. Tato odpovědnost je založena normami trestního práva, které v České republice reprezentuje zejména zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní zákoník“).

V souladu s ustanovením § 13 odst. 1 trestního zákoníku se trestným činem rozumí protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.

Podstatná je v této souvislosti skutečnost, že trestní právo postihuje pouze zaviněné jednání. Zavinění se přitom rozeznává ve dvou složkách, a to jako úmysl a/nebo nedbalost. O úmysl jde tehdy, pokud pachatel chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem (tzv. úmysl přímý), nebo pachatel věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn (tzv. úmysl nepřímý). O nedbalost se jedná tehdy, jestliže pachatel věděl, že může způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, ale bez přiměřených důvodů spoléhal, že takové porušení nebo ohrožení nezpůsobí (tzv. nedbalost vědomá), nebo 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 (tzv. nedbalost nevědomá).⁴

Z hlediska profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních je podstatné, že trestní právo nepostihuje pouze samotného „hlavního“ pachatele trestného činu, ale také širší skupinu osob, které se účastní na trestné činnosti. Účastníkem na trestném činu se potom rozumí ten, kdo úmyslně:

- a) spáchání trestného činu zosnoval nebo řídil (organizátor),
- b) vzbudil v jiném rozhodnutí spáchat trestný čin (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 (pomocník).⁵

Čistě systematicky je tak nutné dojít k závěru, že auditor, daňový poradce nebo účetní se může vystavit trestní odpovědnosti za:

- a) spáchání „svého vlastního“ trestného činu – příkladem může být trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy podle § 259 trestního zákoníku, který se mimo jiné dotýká auditorské profese a postihuje úmyslné vystavení nepravdivé zprávy auditora nebo vystavení nepravdivého potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech, a/nebo
- b) jako účastník či spolupachatel na trestném činu jiné osoby, nejčastěji svého klienta.

Vývoj v rozsahu trestní odpovědnosti

Již od dob římského práva platila jedna ze základních zásad trestní odpovědnosti, tedy že trestně odpovědné jsou pouze fyzické osoby. Tato zásada však byla v řadě zemí již opuštěna, přičemž stejně tak tomu bylo i v České republice, kde byl s účinností od 1. ledna 2012 přijat zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, ve znění pozdějších

⁴ Viz ustanovení § 15 odst. 1 a § 16 odst. 1 trestního zákoníku.

⁵ Ustanovení § 24 odst. 1 trestního zákoníku.

předpisů. Důsledkem přijetí tohoto zákona je skutečnost, že trestně odpovědné jsou vedle fyzických osob i osoby právnické.

K tomu je nutné připomenout, že jednou ze zásad, která je provázána konceptem trestní odpovědnosti právnických osob, je i zásada souběžné trestní odpovědnosti fyzické i právnické osoby, která vyjadřuje, že za jeden skutek je trestně odpovědná jak konkrétní fyzická osob, tak současně (při splnění určitých podmínek) i právnická osoba, jejímž jménem, v jejímž zájmu nebo v rámci jejíž činnosti byl trestný čin spáchán. Lze tak dojít k prvnímu dílčímu závěru, tedy že profesní odpovědnost auditorů, daňových poradců a účetních byla přijetím uvedeného zákona výrazně rozšířena. S účinností od 1. ledna 2012 jsou totiž trestně odpovědné nejen fyzické osoby – statutární auditoři, daňoví poradci či účetní, nýbrž i právnické osoby, prostřednictvím kterých dané fyzické osoby vykonávají svoji činnost.

V souvislosti s profesní odpovědností se v poslední době značně diskutuje také otázka rozšíření trestnosti u některých trestných činů. V tomto kontextu lze uvést zejména poslední debaty ohledně (znovu)zavedení trestnosti přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku.

Příprava trestného činu je prvním relevantním stadiem trestné činnosti, přičemž v literatuře se obvykle doplňuje, že příprava nevykazuje ještě povahu jednání, které charakterizuje skutkovou podstatu trestného činu, ale pouze vytváří úmyslně podmínky pro spáchání trestného činu.⁶ České trestní právo na přípravu trestného činu nahlíží tak, že se trestá příprava u tzv. zvlášť závažných zločinů (tj. takových úmyslných trestných činů, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let), a to za podmínky, že u konkrétního trestného činu je toto výslovně stanoveno.

Do skupiny trestných činů, která souvisí zejména s výkonem daňového poradenství, lze zařadit již zmíněný trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Podstatou tohoto trestného činu je, že se trestají podvodná jednání vůči správci daně, tedy úmyslná jednání spočívající ve zkrácení daně (resp. jiných plateb) v rozsahu alespoň 50 000 Kč. Od účinnosti nového trestního zákoníku platilo, že u tohoto trestného činu se netrestá jeho příprava. Směřoval-li tedy pachatel svým jednáním pouze k úmyslnému vytváření podmínek pro spáchání trestného činu, nicméně toto jednání nedokončil (resp. se o jeho dokončení ani nepokusil), nebyl za toto jednání trestně odpovědný. V souvislosti s tzv. metanolovou kauzou, resp. s jinými kauzami týkajícími se daňových úniků zejména na spotřebních daních však vznikaly myšlenky přípravu tohoto trestného činu znovu postihovat. Proto byla do legislativního procesu (a to jak v minulém, tak ve stávajícím volebním období) předložena novela trestního zákoníku, jež trestnost přípravy u tohoto trestného činu zavádí.

Lze tedy dojít ke druhému dílčímu závěru, že bude-li přijata zmiňovaná novela, dojde k dalšímu rozšíření profesní odpovědnosti zejména daňových poradců (ale i jiných profesí). Pokud by se totiž daňový poradce úmyslně účastnil přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (například formou poskytování rad), pak i již jen tato úvodní fáze může založit jeho trestní odpovědnost, aniž by k dokonání této trestné činnosti (nebo k pokusu dokonat tuto trestnou činnost) došlo. K tomu současně nutno podotknout, že z výše zmíněného důvodu, že příprava je trestná pouze u zvlášť závažných zločinů, se v souvislosti s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jedná o situace, kdy rozsah zkrácení činí alespoň 5 000 000 Kč.

⁶ Např. ŠÁMAL, P. – PÚRY, F. – SOTOLÁŘ, A. – ŠTENGLOVÁ, I.: Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vydání, 801 stran, C. H. Beck, Praha 2001, ISBN 80-7179-493-7, str. 27.

Závěr

Profesní odpovědnost je nedílnou součástí výkonu auditorské, daňové a účetní činnosti. Tato odpovědnost zahrnuje více složek, z nichž zásadní složkou je odpovědnost právní, tedy povinnost nést právní následky za spáchané protiprávní jednání.

Je nutné dojít k závěru, že rozsah profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních se v České republice v posledních několika letech rozšířil. De lege lata tomu bylo v důsledku přijetí právní úpravy trestní odpovědnosti právnických osob, která tak dopadá i na auditorské společnosti, právnické osoby poskytující daňové poradenství, resp. právnické osoby – účetní společnosti. De lege ferenda se očekávají další změny, které souvisejí se znovuzavedením trestnosti přípravy u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Abstrakt

Příspěvek se zabývá tématem profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních v kontextu jejího vývoje v České republice. V úvodní části je věnován prostor vymezení profesní odpovědnosti a jejích složek. Na to navazuje část pojednávající o trestní odpovědnosti a jejích základech. Samostatná pozornost je věnována vývoji v rozsahu trestní odpovědnosti v České republice, která se dotýká profese auditorů, daňových poradců a účetních, a to zejména v souvislosti s přijetím právní úpravy trestní odpovědnosti právnických osob a v souvislosti se zpřísněním právní úpravy některých trestných činů.

KLíčové slová: profesní odpovědnost, trestný čin, auditor, daňový poradce, účetní

Summary

This paper discusses the issue of professional liability of auditors, tax advisors and accountants in the context of its development in the Czech Republic. The introductory part defines professional liability and its constituents. This is followed by a section discussing criminal liability and its fundamentals. Special attention is paid to the development of the extent of criminal liability in the Czech Republic which concerns auditors, tax advisors and accountants, in particular in connection with the adoption of legal regulations concerning criminal liability of legal persons and in connection with the tightening of legal regulations applicable to certain criminal acts.

Key words: professional liability, criminal act, auditor, tax advisor, accountant

JEL klasifikace: K42, M42

Použitá literatura

- [1] MOLÍN, J. – KRÁLÍČEK, V.: Vybrané otázky profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních. *Mimořádná příloha časopisu Auditor*. 2010. č. 9, s. 5-35.
- [2] ŠÁMAL, P. – PÚRY, F. – SOTOLÁŘ, A. – ŠTENGLOVÁ, I.: Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice. 1. vydání, 801 stran, C. H. Beck, Praha 2001, ISBN 80-7179-493-7, str. 27.
- [3] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [4] Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů.
- [5] Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, ve znění pozdějších předpisů.

Kontakt

Jan Molín, Ing., PhD., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: + 420 224 095 156, jan.molin@vse.cz