

Některé poznámky k novému rozměru profesní odpovědnosti auditorských společností[#]

*Jan Molín**

Úvod

Auditorská činnost (tak jako řada jiných) je činností relativně významně regulovanou. Statutární auditoři a auditorské společnosti navíc při poskytování služeb musí – vedle „svého“ profesního zákona, tj. zákona o auditorech – respektovat i řadu jiných právních předpisů. V případě, kdy jejich jednání překročí mantinely stanovené příslušnými právními normami, může to založit jejich odpovědnost v intencích norem práva soukromého, správního nebo dokonce trestního.

Právě v posledně zmíněné oblasti došlo v České republice k podstatným změnám. Je tomu tak proto, že do českého právního řádu byla zavedena tzv. trestní odpovědnost právnických osob. Cílem tohoto příspěvku je vyložit některé nové principy právní úpravy, jakož i naznačit směr, jakým by mohly být aplikovány na (protiprávní) činnost auditorských společností.

1. Obecné poznámky k trestní odpovědnosti právnických osob

1.1 K diskuzi týkající se zavedení trestní odpovědnosti právnických osob do právního řádu České republiky

Diskuze týkající se zavedení trestní odpovědnosti právnických osob a vztahující se zejména k zemím, kde se uplatňuje tzv. kontinentálně-evropský právní systém,¹ lze sledovat poměrně dlouhou dobu. Jejich počátek se datuje zhruba do 70. let minulého století, kdy vyústily v přijetí první právní úpravy v Nizozemsku (v roce 1976).

Postupem času se tato problematika stala i předmětem různých mezinárodních dokumentů (tj. smluv, úmluv, rezolucí apod.) a právních předpisů ES/EU. Tyto materiály v zásadě požadují či doporučují zavedení „účinných, přiměřených a odstrašujících“ („effective, proportionate and dissuasive“) sankcí, které by měly být ukládány právnickým osobám za jejich protiprávní jednání. Nutnost trestat právnické osoby se zdůvodňuje zejména tím, že:

- jednou z nejčastějších oblastí, ve které dochází k páčání trestných činů, je hospodářská činnost; ta se přitom uskutečňuje zejména prostřednictvím právnických osob, které koncentrují významné množství kapitálu a jejichž reálná ekonomická moc tak značně sílí,
- škodlivé následky spojené s páčáním hospodářské kriminality podstatně rostou, zvyšuje se bezohlednost a celková nebezpečnost trestných činů, kdy v důsledku

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Ing. Jan Molín, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jan.molin@vse.cz>.

¹ K tomu nutno podotknout, že jiná situace se týká států s tzv. anglo-americkým systémem práva, kde má trestní odpovědnost právnických osob relativně dlouhou tradici.

globalizačních tendencí dochází k šíření kriminality mimo území toliko jednoho státu, jinými slovy v rámci činnosti právnických osob dochází k závažným formám společensky škodlivého jednání s významnými škodlivými následky majícími přeshraniční rozměr a

- podstatným způsobem se změnila charakteristika pachatelů, přičemž se v této souvislosti uvádí, že oproti minulosti, kdy trestnou činnost páchaly zejména osoby se sociální či psychickou poruchou, se v současnosti řada pachatelů rekrutuje z řad „normální populace“, navíc řada z nich koná tuto trestnou činnost v zájmu či ve prospěch konkrétních právnických osob. (blíže viz např. Jelínek a Herczeg (2012, s. 12-13).

Je však nutno konstatovat, že i když je možné připustit, že se ohledně výše uvedených skutečností objevuje relativní shoda, nejsou totožné názory na řešení takové situace. Lze tak dojít k závěru, že trestní odpovědnost právnických osob a tendence k jejímu zavedení je téma kontroverzní, jež rozděluje jak kruhy politické, tak odborné, přičemž i pro oblast trestněprávní teorie platí, že se jedná o jednu z nejspornějších otázek. Mezi zásadní argumenty odpůrců této koncepce se přitom řadí následující skutečnosti:

- koncepce trestní odpovědnosti právnických osob je problematická z toho důvodu, že zcela mění dosavadní (osvědčené) principy základů trestní odpovědnosti; mezi jeden z principů uplatňovaný po celou dobu dosavadního historického vývoje přitom patřilo, že trestní odpovědnost se vyvozovala pouze vůči fyzickým osobám (pro právnické osoby platilo, že ty se trestné činnosti dopustit nemohly – zásada „societas delinquere non potest“), a to navíc na základě jejich zaviněného jednání (tzv. subjektivní odpovědnost – viz dále),
- koncepce přináší dosud neznámou „kolektivní“ odpovědnost, v rámci které se uplatnění trestní sankce může jevit jako nespravedlivé vůči konkrétním fyzickým osobám působícím u právnické osoby (a v mnoha případech vůči těm fyzickým osobám, které se žádné trestné činnosti nedopustily a mnohdy nemohly protiprávní jednání právnické osoby ani ovlivnit),
- trestní odpovědnost právnických osob může vést ke „kriminalizaci podnikání“ či kriminalizaci obchodních vztahů, jako důsledek se často zmiňuje, že může dojít ještě ve větší míře než doposud ke zneužívání trestních oznámení za účelem přenesení povinnosti opatrování důkazů na orgány činné v trestním řízení, resp. za účelem zablokování určitých změn týkajících se konkrétní právnické osoby (viz dále).

Řada těchto připomínek je formulována jak právní praxí, resp. širokou odbornou veřejností, tak i právními teoretiky, kteří současně se zavedením trestní odpovědnosti korporací upozorňují na teoreticky možné selhání celého systému trestání: „Zavedení trestní odpovědnosti právnických osob je průlomem do integrity ustáleného klasického systému trestní odpovědnosti a jako každý podstatný zásah do nějakého systému může způsobit jeho oslabení, nestabilitu nebo dokonce jeho zhroucení.“ (Jelínek – Herczeg, 2012, s. 12).

Přes všechny tyto skutečnosti byl Vládou České republiky v březnu 2011 předložen návrh zákona o trestní odpovědnosti právnických osob (po již jednou zamítnutém návrhu zákona z roku 2004). Zmíněné diskuze provázely i samotný legislativní proces a svým způsobem vyústily i v uplatnění veta prezidenta republiky, jak jej připouští Čl. 62 písm. h) Ústavy České republiky (zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů). Toto tzv. suspenzivní veto bylo následně prolomeno, legislativně-technicky tím, že Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky většinou svých poslanců setrvala na vráceném zákonu. Dne 22. prosince 2011 tak vyšel ve Sbírce zákonů zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále též jen „zákon o trestní odpovědnosti

právnických osob“), který nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2012. Česká republika se tím zařadila po bok většiny ostatních evropských zemí, které již trestní odpovědnost korporací zavedenu mají (po již zmíněném Nizozemsku se vyskytuje například od roku 1986 ve Švédsku, od roku 2006 v Rakousku či od roku 2010 na Slovensku).

V této souvislosti je však nutné konstatovat důležitou skutečnost, a totiž že závazky a doporučení vyplývající ze zmíněných mezinárodních dokumentů se nutně nemusí vždy promítnout do norem trestního práva (criminal law). Mezinárodní smlouvy a úmluvy připouští, že je v obecné rovině možné řešit problematiku trestání právnických osob pomocí norem práva správního (administrative law), teoreticky i norem práva soukromého (civil law). Abstrahuje-li se od v pořadí třetí možnosti, definují se (a v evropských zemích také spatřují) tři možné koncepce deliktů odpovědnosti právnických osob:

1. tzv. pravá trestní odpovědnost právnických osob, kterou uplatňuje například Nizozemí, Francie, Polsko a Rakousko a která spočívá v tom, že právnickým osobám jsou ukládány trestní sankce v trestním řízení; právníkou osobu lze navíc postihnout i v případě, pokud se nepodaří prokázat (například z důvodu složité organizační struktury), která konkrétní fyzická osoba spáchala trestný čin,
2. tzv. nepravá trestní odpovědnost právnických osob, kterou uplatňuje například Švédsko a Slovensko, a jež se vyznačuje tím, že trestní odpovědnost respektuje koncept individuální odpovědnosti fyzické osoby, nicméně vedle trestu uloženého fyzické osobě je možné postihnout právníkou osobu tzv. quasitrestní sankcí, na rozdíl od prvního konceptu zde tedy pouze za situace, kdy se podaří trestní odpovědnost uplatnit vůči konkrétní fyzické osobě a
3. správněprávní koncept, který z evropských států uplatňuje Německo; podstatou tohoto modelu je skutečnost, že právníkové osoby jsou postihovány prostřednictvím tzv. správních deliktů a k nim se vztahujícím sankcím. K tomu také viz důvodová zpráva k návrhu zákona o trestní odpovědnosti právnických osob, která mimo jiné formuluje nedostatky tohoto řešení a tedy jeho nevhodnost pro zavedení v České republice – zejména pochybnost o ústavnosti tohoto řešení, nutnost vymezení nových skutkových podstat správních deliktů a řízení o nich včetně posílení pravomocí správních orgánů, absenci možnosti mezinárodní spolupráce atp.

Je možné dovést, že povaha řešení trestní odpovědnosti korporací v České republice bez dalšího naplňuje znaky prvního uvedeného modelu, tj. pravé trestní odpovědnosti právnických osob. Do českého právního řádu se tak přijetím nové právní úpravy zavádí revoluční instituty jako:

- zásada kolektivní trestněprávní odpovědnosti,
- zásada nezávislé souběžné trestní odpovědnosti fyzické a právníkové osoby,
- zásada trestní odpovědnosti nástupce právníkové osoby (viz dále) atp.

1.2 Pojem trestného činu a otázka zavinění

Lze konstatovat, že do 31. prosince 2011 bylo trestní právo v České republice tvořeno zejména zákonem č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní zákoník“) – pro oblast tzv. hmotněprávní – a zákonem č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní řád“) – pro oblast procesní. Nutno podotknout, že vedle těchto předpisů se oblasti trestní odpovědnosti dotýkal ještě například zákon

č. 218/2003 Sb., o odpovědnosti mládeže za protiprávní činy a o soudnictví ve věcech mládeže a o změně některých zákonů (zákon o soudnictví ve věcech mládeže).

Při volbě „techniky řešení“ trestní odpovědnosti korporací bylo nakonec zvoleno, že příslušná ustanovení nebudou zakomponována do výše zmíněných předpisů, ale bude přijata samostatná právní úprava formou zvláštního zákona. Vedle toho ale současně platí, že řada obecných institutů jak hmotného, tak procesního práva při uplatnění trestního postihu fyzických i právnických osob je a může být stejná. S ohledem na tuto skutečnost se tedy jevílo jako nadbytečné duplicitně formulovat různé pojmy a zásady pro obě oblasti, a proto byl zákon o trestní odpovědnosti právnických osob přijat jako tzv. vedlejší trestní zákon,² v němž jsou odlišně upraveny pouze ty instituty, které se dotýkají trestní odpovědnosti právnických osob a trestního řízení proti nim. Platí také, že v ostatním se subsidiárně použije stávající právní úprava, tedy trestní zákoník a trestní řád, není-li to samozřejmě z povahy věci vyloučeno (viz ustanovení § 1 odst. 2 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob). Jinými slovy lze vyvodit, že obecné trestní předpisy se použijí za situace, kdy v zákoně o trestní odpovědnosti právnických osob není jiná úprava.

Může se také uzavřít, že předpis je smíšené povahy, tedy obsahuje normy jak trestního práva hmotného (tj. odpovídá na otázku, co je trestným činem, kdo je pachatelem, jaké hrozí trestní sankce atp.), tak práva procesního (tj. pro právnické osoby v určitých ohledech modifikuje oblast trestního řízení).

Jde-li o samotnou klíčovou otázku, tj. zhodnocení, co se v kontextu činnosti právnických osob rozumí pojmem trestného činu, lze tuto diskuzi zahájit komparací úpravy týkající se trestní odpovědnosti fyzických osob. Platí, že pojem trestného činu je uveden v ustanovení § 13 odst. 1 trestního zákoníku, kde se vymezuje, že trestným činem je „protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně“. Dodává se současně, že k uplatnění trestní odpovědnosti je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti. Jinými slovy trestní odpovědnost fyzických osob je (jak již bylo zmíněno) vybudována na systému zavinění.

Zavinění lze přitom koncipovat jako psychický vztah pachatele k jednání a jeho škodlivému následku mající dvě možné formy (úmysl a nedbalost), přičemž platí, že úmyslně jedná ten, kdo:

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

Jednáním nedbalostním je pak situace, kdy pachatel:

- a) 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 (nedbalost vědomá), nebo
- b) 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 (pro obě formy zavinění viz ustanovení § 15 odst. 1 a 2 a § 16 odst. 1 trestního zákoníku).

² Viz ustanovení § 110 trestního zákoníku: „trestním zákonem se rozumí tento zákon a podle povahy věci i zákon o soudnictví ve věcech mládeže a zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.“

Z uvedeného je tedy zřejmé, že zavinění fyzické osoby je vystavěno na dvou složkách, a to složce intelektuální (složka vědění či představová, která 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) a na složce volní (složka vůle, která zahrnuje především „chtění“ a „srozumění“). Odstupňováním obou složek se pak určují jednotlivé formy zavinění (např. Herczeg, 2009, s. 50).

Je nutné přijmout tezi, že zavinění právnické osoby nelze na těchto principech vybudovat. Je tomu tak proto, že právnická osoba jako uměle vytvořený právní útvar sama o sobě fakticky nemůže projevit vůli, nýbrž vlastním jednáním právnické osoby jsou ty projevy vůle, které jejím jménem (nebo za ní) činí oprávněné fyzické osoby (tj. zejména členové statutárního orgánu, ale i další osoby). Jedná se tedy o meritum úvah trestní odpovědnosti právnických osob (a zároveň nejvíce problematický bod celé úpravy) spočívající v odpovědi na otázku, čím jednání (tj. kterých osob) naplňující znaky některého z trestných činů bude zároveň považováno (popřípadě za jakých podmínek) za jednání samotné právnické osoby s trestněprávními důsledky.

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob vyřešil tuto otázku vytvořením konceptu tzv. přičitatelnosti. Ustanovení § 8 odst. 1 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob tak stanoví, že trestným činem spáchaným právnickou osobou je:

- protiprávní čin,
- spáchaný jménem právnické osoby, v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti,
- jednal-li tak:
 - a) statutární orgán (nebo člen statutárního orgánu), anebo jiná osoba, která je oprávněna jménem nebo za právnickou osobu jednat (tedy typicky například smluvní zástupce),
 - b) ten, kdo u této právnické osoby vykonává řídicí nebo kontrolní činnost, aniž by byl osobou uvedenou v písmenu a),
 - c) ten, kdo vykonává rozhodující vliv na řízení právnické osoby, jestliže jeho jednání bylo alespoň jednou z podmínek vzniku následku zakládajícího trestní odpovědnost právnické osoby, nebo
 - d) zaměstnanec (nebo osoba v obdobném postavení) při plnění pracovních úkolů, i když není osobou uvedenou v předcházejícím výčtu,
- avšak za předpokladu, že jednání konkrétní osoby lze právnické osobě přičítat.

Pojem tzv. přičitatelnosti je řešen v navazujícím ustanovení, přičemž se definuje, že právnické osobě se přičítají:

- a) jednání orgánů právnické osoby a osob uvedených ve výčtu pod písmeny a) až c) a
- b) jednání zaměstnance nebo obdobné osoby, ale pouze:
 - na podkladě rozhodnutí, schválení nebo pokynu orgánů právnické osoby nebo osob uvedených ve výčtu pod písmeny a) až c) anebo tehdy:
 - pokud orgány právnické osoby neprovedly taková opatření, která měly provést (podle jiného právního předpisu) nebo která po nich lze spravedlivě požadovat, zejména

- neprovedly povinnou nebo potřebnou kontrolu nad činností zaměstnanců nebo jiných osob, jimž jsou nadřízeny, anebo
- neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu (ustanovení § 8 odst. 2 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob).

Lze-li tedy na tomto místě rekapitulovat, zákon de facto vytváří zvláštní koncept zavinění (resp. fikci zavinění) právnické osoby, a to tak, že za trestný čin právnické osoby se „bez dalšího“ považuje vždy jednání osob uvedených ve výčtu pod písmeny a) až c), a to za předpokladu, že jejich protiprávní jednání naplňuje znaky trestného činu, který spáchají v jejím zájmu, v rámci její činnosti nebo jejím jménem. Dále se právnické osobě přičítá i jednání zaměstnanců (a dalších obdobných osob), tam však dále za podmínky, že jde o jednání v rámci plnění jejich pracovních úkolů a současně tehdy, kdy k takovému jednání dala pokyn osoba (či bylo jednáno s jejím souhlasem nebo na podkladě jejího rozhodnutí), jejíž jednání se právnické osobě přičítá bez dalšího, a/nebo zaměstnanec tak jednal v důsledku skutečnosti, že právnická osoba, resp. její orgány neprovedly výše uvedená opatření.

Na jednu stranu lze zde dovodit, že uvedené formulace o příslušných opatřeních jsou velmi obecné (navíc jsou uvozeny slovem „zejména“, jedná se tedy pouze o demonstrativní výčet) a že bude až otázkou výkladové praxe, jaké konkrétní kroky bude muset právnická osoba učinit, aby jí protiprávní jednání jejích zaměstnanců nebylo přičitatelné. Na druhou stranu lze ale konstatovat, že by neměla být vůči právnické osobě dovozena trestněprávní odpovědnost za výlučný exces jejího zaměstnance. V této souvislosti se často doporučuje (po vzoru britského Bribery Act) zpracovat důkladná interní opatření k předcházení trestné činnosti právnické osoby včetně jejích následků – např. Fenyk – Smejkal (2012, s. 28).

Cílem koncepce trestní odpovědnosti korporací je tak předcházení protiprávnímu jednání tím, že právnické osoby jsou pod hrozbou sankce motivovány k tomu, aby přijaly vhodné vnitřní regulační procesy, které zajistí účinný dohled nad jednáním zaměstnanců. Uvádí se současně, že smyslem trestní odpovědnosti korporací je, aby náklady právnické osoby vyvolané v důsledku porušení práva byly vyšší, než jsou náklady spojené s jeho dodržováním (tj. s vytvořením vhodných kontrolních mechanismů). (Kavěna, 2007, s. 3)

Současně lze konstatovat, že tato koncepce také zakládá jiný rozměr týkající se odpovědnosti samotného statutárního orgánu (či jeho členů). Je totiž možné dovodit, že pokud by například statutární orgán nepřijal „nezbytná opatření, která lze po něm spravedlivě požadovat“ a v důsledku toho by zaměstnanec právnické osoby v souvislosti s její činností spáchal některý z trestných činů, za který by byla právnická osoba odpovědná, pak by takové „nekonání“ mohlo založit jeho odpovědnost za náhradu vzniklé škody (kterou může být mj. peněžitý trest – viz dále).

V kontextu vyjádřeného závěru je pak možné do jisté míry konstatovat, že uplatnění koncepce trestní odpovědnosti právnických osob je nutné brát v úvahu i při volbě právní formy podnikání (zejména v případě malých a středních subjektů). Zdá se totiž, že v důsledku jejího uplatnění se při rozhodování, zda podnikatelskou činnost vykonávat jako fyzická osoba, resp. prostřednictvím právnické osoby, vytrácí jedna z „výhod“ provádění podnikatelské činnosti prostřednictvím obchodní společnosti.

V trestním právu platí, že jednotlivé trestné činy jsou rozlišovány pomocí tzv. skutkových podstat. Skutkovou podstatou se přitom v tomto kontextu rozumí souhrn objektivních a subjektivních znaků, které určují jednotlivé druhy trestných činů. Při tvorbě konceptu trestní

odpovědnosti právnických osob bylo nutné odpovědět na otázku, za které skutkové podstaty (trestné činy) bude moci být konkrétní právnická osoba postižena. V úvahu v zásadě přicházely dva způsoby řešení:

- a) trestní odpovědnost právnické osoby bude založena veškerými trestnými činy, jak je zná trestní zákoník v souvislosti s trestáním fyzických osob, bude-li to samozřejmě z povahy věci možné, nebo
- b) budou vyjmenovány konkrétní případy trestných činů, které se budou odpovědnosti korporací dotýkat.

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob nakonec vyšel z druhé varianty, tj. taxativně vyjmenovává celkem 84 trestných činů upravených trestním zákoníkem (a majících povahu jak přečinů, tak zločinů). Mezi možné trestné činy právnických osob se tak řadí:

- široká množina majetkových trestných činů (včetně trestných činů podvodu, pojistného podvodu, úvěrového podvodu, dotačního podvodu a dále trestných činů legalizace výnosů z trestné činnosti a legalizace výnosů z trestné činnosti z nedbalosti),
- vybrané hospodářské trestné činy (včetně trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění),
- korupční trestné činy,
- jakož i další vybrané trestné činy proti pořádku ve věcech veřejných, proti životnímu prostředí, proti České republice, cizímu státu a mezinárodní organizaci, proti lidskosti, proti míru a válečné trestné činy a trestné činy obecně nebezpečné.

V souladu s textem důvodové zprávy lze konstatovat, že volba konkrétních skutkových podstat byla realizována tak, aby výčet odpovídal deliktům, jež mají být podle mezinárodních závazků a právních předpisů ES/EU postižitelné. K tomu nutno dále konstatovat, že tento rozsah byl v průběhu přípravy návrhu zákona o trestní odpovědnosti právnických osob rozšířen i o trestné činy daňové, a to s odůvodněním, že by České republice měla být poskytnuta stejná ochrana finančních zájmů, jako je poskytována Evropské unii.

Je si zároveň možné povšimnout, že jakkoliv výčet zahrnuje velké množství trestných činů, které se činnosti právnické osoby mohou týkat, v zákoně o trestní odpovědnosti právnických osob nejsou pojaty některé skutkové podstaty, které se přímo dotýkají činností auditorských společností, zejména trestné činy řazené do skupiny tzv. zvláštních forem trestné součinnosti (viz dále).

1.3 Pachatel trestného činu a širší souvislosti tzv. trestné součinnosti se zaměřením na profesní odpovědnost auditorských společností

Ustanovení § 9 odst. 1 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob definuje, že pachatelem trestného činu je právnická osoba, které lze přičítat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem způsobem popsáním výše. Současně dodává, že pachatelem je i ta právnická osoba, která k provedení činu užila jiné právnické nebo fyzické osoby.

V tomto kontextu je nutné zdůraznit, že zákon nedefinuje samotný pojem právnické osoby a nechává ho tak na úpravě soukromého práva. Z trestní odpovědnosti jsou nicméně vyloučeny dva okruhy subjektů, a to:

- a) Česká republika, což se jeví jako logické uplatnění principu, že „stát nebude trestat sám sebe“, jinými slovy se má za to, že trestné činy představitelů státu jsou výlučně jejich osobními trestnými činy; v tomto kontextu je na místě dovodit, že trestně odpovědné nejsou ani organizační složky státu, neboť ty samy o sobě nejsou právnickou osobou. Zároveň se nepředpokládá, že by trestní odpovědnost byla uplatňována vůči jiným státům, a to na základě principu suverenity, ani vůči mezinárodním organizacím, kde to není možné z povahy věci, neboť požívají výsady a imunity podle mezinárodního práva, a
- b) územní samosprávné celky (tj. obce, kraje a hlavní město Praha), avšak pouze při výkonu veřejné moci.

Doplňuje se současně, že majetková účast České republiky, resp. územních samosprávných celků na jiné právnické osobě nevylučuje případnou trestní odpovědnost takového subjektu.

Z hlediska odpovědnosti auditorské společnosti je pak důležitá obecná skutečnost, že trestní právo nepostihuje výlučně pachatele trestného činu, ale širší okruh osob, které mohou být do trestné činnosti zapojeny. Tuto tzv. trestní součinnost upravují příslušná ustanovení trestního zákoníku (jež, jak již bylo výše uvedeno, se pro oblast trestní odpovědnosti právnických osob použijí subsidiárně), ze kterých vyplývá, že v dosahu trestní odpovědnosti je kromě pachatele také spolupachatel (tj. za situace, kdy byl trestný čin spáchán úmyslným společným jednáním dvou nebo více osob, odpovídá každá z nich, jako by trestný čin spáchala sama) a tzv. účastník na trestném činu, přičemž účastenství se vymezuje ve formě:

- a) organizátorství (tj. trestně odpovědný je ten, kdo spáchání trestného činu zosnoval nebo řídil (organizátor),
- b) návodu (účastníkem na trestném činu je ten, kdo vzbudil v jiném rozhodnutí spáchat trestný čin) a
- c) pomoci.

Právě forma součinnosti ve formě pomoci je přitom pro závěry tohoto příspěvku klíčová, neboť trestní zákoník v ustanovení § 24 odst. 1 písm. c) stanoví, že pomocníkem je ten, kdo jinému spáchání trestného činu umožnil nebo usnadnil, a to mimo jiné například poskytnutím rady. V případě auditorských společností (resp. například i společností poskytujících daňové poradenství) by tak trestní odpovědnost mohlo založit i úmyslné poskytnutí rady, za pomoci které by mohl být spáchán například trestný čin zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku nebo trestný čin zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku.

Je tedy nutné konstatovat, že s účinností od 1. ledna 2012 tak byl do právního řádu České republiky včleněn další rozměr profesní odpovědnosti dopadající na situace, kdy jsou auditorské, daňové či účetní služby poskytovány prostřednictvím právnických osob.

V tomto kontextu je zároveň možné čistě schematicky dovodit, že společnost, jež poskytuje auditorské, daňové nebo účetní služby, se v zásadě může vystavit trestní odpovědnosti za spáchání:

- a) „svého vlastního“ trestného činu, tj. situace, kdy bude (samostatným) pachatelem nebo
- b) účasti na trestném činu svého klienta.

Není však možné tvrdit, že tato úvaha by neplatila v době, kdy ještě zákon o trestní odpovědnosti právnických osob nebyl účinný. I dříve bylo možné (na základě trestní odpovědnosti fyzických osob) dovodit, že uvedených skupin trestných činů se mohl auditor, daňový poradce či účetní dopustit, avšak výlučně jako fyzická osoba. Nový rozměr je tak nutné zdůraznit v případech, kdy uvedené služby jsou poskytovány prostřednictvím právnických osob. Platí přitom, že případná trestní jednání mohou založit kromě konkrétní fyzické osoby i odpovědnost osoby právnické.

1.4 Právní nástupnictví ve vztahu k trestní odpovědnosti právnických osob aneb revoluce v právním pojetí tzv. odpovědnostního vztahu

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob z logických příčin nastoluje opatření směřující k tomu, aby konkrétní právnická osoba nemohla definitivně „uniknout“ trestněprávní odpovědnosti. Tento problém zde přirozeně vzniká proto, že (jak již bylo uvedeno) právnická osoba je oproti fyzické osobě do jisté míry abstraktní společenský útvar, který je tak možné při splnění určitých podmínek i zrušit. Z tohoto důvodu jsou v zákoně například procesní ustanovení, která vyjadřují, že jakmile bylo proti konkrétní právnické osobě zahájeno trestní řízení, pak lze jakékoliv kroky týkající se jejího zrušení, popř. zániku činit v zásadě pouze se souhlasem soudu.

Zmíněná úprava se však nedotýká pouze situací, kdy by mělo dojít ke zrušení (a zániku) právnické osoby, ale též případů, kdy chce právnická osoba realizovat některou z forem přeměn. Vedle výše popsaného zde totiž zákon navíc konstruuje novou (průlomovou) zásadu tzv. trestní odpovědnosti nástupce právnické osoby, kdy podle ustanovení § 10 odst. 1 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob explicitně platí, že trestní odpovědnost právnické osoby přechází na všechny její právní nástupce. Jinými slovy to znamená, že jde o objektivní, na zavinění právnické osoby nezávislý přechod trestní odpovědnosti, slovy trestněprávní teorie dochází k rozšíření dosavadního ryze osobního základního trestněprávního vztahu mezi orgánem činným v trestním řízení a pachatelem i na situaci, kdy trestní odpovědnost bude moci být uplatňována i vůči osobě, která vůbec nebyla pachatelem trestného činu: „Jedná se o zcela nový, pro dosavadní trestní právo neznámý způsob vzniku trestní odpovědnosti ex lege.“ (Fenyk – Smejkal, 2012, s. 47).

Podstatné je potom konstatování, že přechod trestní odpovědnosti není „ohraničen“ co se týče doby spáchání trestného činu. Lze tak nesporně dovodit, že trestní odpovědnost přechází na právního nástupce i za situace, kdy trestní řízení nebylo zahájeno, dokonce i za situace, kdy právní nástupce nemá vůbec žádné povědomí o tom, že mohlo dojít ke spáchání trestného činu. Je to tak nutné přiřazovat k dalším důsledkům (a rizikům) transakcí v kapitálových společnostech, kromě řady jiných – viz např. Skálová – Čouková (2009, s. 275) nebo Vomáčková (2002, s. 255).

1.5 Zánik trestní odpovědnosti právnických osob

Je pravidlem, že obecné trestní předpisy často formulují případy, kdy zaniká trestní odpovědnost subjektu, který se trestného jednání dopustil. U fyzické osoby je to například mimo jiné její smrtí.

Vedle toho trestní právo stanoví dvě obecné okolnosti zániku trestní odpovědnosti, kterými jsou promlčení trestního stíhání a tzv. účinná lítost. Promlčení se obvykle zdůvodňuje tím, že stát po určité době (tzv. promlčecí doba) již nemá zájem na potrestání konkrétního

pachatele, a to z důvodu, že postupem času slábne potřeba trestněprávní reakce na trestný čin (Jelínek – Herczeg, 2012, s. 92). Lze konstatovat, že promlčení je u trestní odpovědnosti právnických osob nastaveno v zásadě obdobně jako u osob fyzických.

Druhou diskutovanou možností zániku trestní odpovědnosti je zmíněná účinná lítost. V tomto případě jde o situaci, kdy stát nabízí beztrestnost, avšak za podmínky, že pachatel dobrovolně upustí od dalšího protiprávního jednání a zamezí vzniku nebo napraví jím způsobený škodlivý následek (resp. učiní oznámení o trestném činu příslušnému orgánu v době, kdy je možné škodlivému následku zabránit).

Je možné tvrdit, že množina trestných činů, u nichž lze účinnou lítost uplatnit, je širší, než skupina trestných činů fyzických osob. Je tomu tak proto, že zákon vychází z řešení, že účinnou lítost lze uplatnit (až na výjimku – viz dále) u všech trestných činů, jichž se může právnická osoba dopustit (naproti tomu v případě fyzických osob jsou taxativně vyjmenovány trestné činy, jichž se možnost projevení účinné lítosti dotýká). Je tedy možné dojít k závěru, že stát v případě právnických osob více preferuje napravení škodlivého stavu, než samotné potrestání pachatele.

Zmíněnou výjimkou pak v souladu s mezinárodními závazky tvoří skupina tří tzv. korupčních trestných činů (resp. přesněji vyjádřeno trestných činů úplatkářství), tj. trestný čin přijetí úplatku, trestný čin uplácení a trestný čin nepřímého úplatkářství. V tomto případě tak platí, že popsáním dobrovolným jednáním nemůže zaniknout trestní odpovědnost právnické (ale ani fyzické) osoby.

1.6 Tresty předjímané zákonem o trestní odpovědnosti právnických osob a jejich možná aplikace na auditorské společnosti

Je přirozené, že jde-li o druhy trestů, které lze ukládat právnickým osobám, nebylo z povahy věci možné přijmout stejnou úpravu, jako je to v případě fyzických osob. Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob tak konstruuje jinou množinu trestních sankcí (tj. trestů a ochranného opatření), jakož i vymezuje vzájemné vztahy mezi nimi.

V tomto kontextu je nutné uvědomění, že trestání právnické osoby trpí do jisté míry tou zvláštností, že případný trest ve svém důsledku dopadá na konkrétní fyzické osoby, ze kterých je právnická osoba tvořena a které ani nemusejí mít žádný vztah k trestné činnosti korporace. Vedle toho se uložený trest může dotknout také případných věřitelů, resp. dalších osob. Proto zákon o trestní odpovědnosti právnických osob v ustanovení § 14 odst. 3 zakotvuje pravidlo, podle kterého má soud přihlídnout i k důsledkům, které může mít uložení trestních sankcí na třetí osoby, zejména má přihlídnout k právem chráněným zájmům osob poškozeným trestným činem a věřitelů právnické osoby, jejichž pohledávky vznikly v dobré víře a nesouvisí s trestnou činností.

Dále obecně platí, že soud má při ukládání trestu právnické osobě přihlídnout k:

- a) povaze a závažnosti trestného činu,
- b) poměrům právnické osoby (včetně její dosavadní činnosti a jejích majetkových poměrů),
- c) okolnosti, zda právnická osoba vykonává činnost ve veřejném zájmu, která má strategický nebo obtížně nahraditelný význam pro národní hospodářství, obranu nebo bezpečnost; literatura přitom v této souvislosti upozorňuje na možné výkladové

problémy při aplikaci tohoto ustanovení, jakož i na širší ústavněprávní rozměr týkající se (ne)rovnosti před zákonem (Jelínek – Herczeg, 2012, s. 104),

- d) působení právnické osoby po činu, zejména k její případné účinné snaze nahradit škodu nebo odstranit jiné škodlivé následky k činu a
- e) účinkům a důsledkům, které lze očekávat od trestu pro budoucí činnost právnické osoby.

Co se týče jednotlivých druhů trestů, zákon o trestní odpovědnosti právnických osob definuje, že právnickým osobám mohou být uloženy tyto sankce:

- a) zrušení právnické osoby jakožto nejprísnejší trest, který bude moci být uplatněn za situace, kdy činnost právnické osoby spočívala zcela nebo převážně v páchání trestné činnosti,
- b) propadnutí majetku,
- c) peněžitý trest, u kterého se předpokládá, že bude nejčastěji uplatňovanou trestněprávní sankcí; konkrétní peněžitý trest se určí násobkem počtu tzv. denních sazeb (denní sazby by měly odrážet povahu a závažnost trestného činu, může být uloženo 20 až 730 denních sazeb) a výše denní sazby, která činí nejméně 1 000 Kč a nejvýše 2 mil. Kč a která má být určena s ohledem na majetkové poměry právnické osoby. Minimální peněžitý trest tak může činit 20 000 Kč, jeho maximální výše pak 36,5 mil. Kč,
- d) propadnutí věci nebo jiné majetkové hodnoty, u něhož je podstatou odčerpání nástrojů a výnosů z trestné činnosti,
- e) zákaz činnosti, kterým se pachatel trestného činu zakazuje výkon činnosti, kterou zneužil ke spáchání trestné činnosti a jež by mu poskytovala příležitost páchat trestnou činnost v budoucnosti,
- f) zákaz plnění veřejných zakázek, účasti v koncesním řízení nebo ve veřejné soutěži,
- g) zákaz přijímání dotací a subvencí a
- h) uveřejnění rozsudku.

Jak bylo uvedeno, v souladu s dostupnými výklady se předpokládá, že nejčastěji uplatňovaným trestem bude peněžitá sankce. Domnívám se dále, že pokud se týká zejména auditorských společností a jejich případné trestné činnosti související s vystavením nepravdivé auditorské zprávy a potvrzení (viz dále), připadá kromě dalších do úvahy také udělení trestu zveřejnění rozsudku, neboť by mohly být naplněny hmotněprávní podmínky pro jeho uplatnění, tj. „potřeba seznámit veřejnost s odsuzujícím rozsudkem, zejména vzhledem k povaze a závažnosti trestného činu, anebo vyžaduje-li to zájem na ochraně majetku“, tj. zejména prostřednictvím uveřejnění informovat blíže neurčenou skupinu uživatelů účetní závěrky.

2. Vybrané trestné činy související s činností auditorských společností

Již bylo poznamenáno výše, že činnost auditorské společnosti může být v krajním případě spojena s uplatněním trestněprávní odpovědnosti schematicky za dvě skupiny trestných činů, a to za „vlastní“ trestné činy auditorské společnosti, popř. za jednu z forem tzv. trestné součinnosti na protiprávním jednání jiné osoby, tj. nejčastěji klienta. Jakkoliv by si zkoumání zasloužily obě množiny protiprávních činů, z důvodu rozsahu tohoto příspěvku je

v následujícím textu věnována pozornost toliko první skupině protiprávních činů, navíc s jejich omezením na jednání, která příčinně souvisí se samotnou auditorskou činností.³

V tomto kontextu lze podle mého názoru dovodit, že auditorské činnosti se v zásadě mohou týkat dvě obecné skupiny trestných činů. V rámci první skupiny lze identifikovat trestné činy související s (nepravdivým) vystavováním auditorských zpráv a potvrzení, zatímco do druhé skupiny lze zařadit trestné činy tzv. dalších forem trestné součinnosti, tj. případy, kdy klient páchá či spáchal trestný čin, přičemž auditorská společnost se o tomto jednání v průběhu své činnosti dozví, resp. v krajním případě pomáhá pachateli umožnit mu, aby unikl trestnímu stíhání.

2.1 Trestné činy postihující nepravdivé auditorské zprávy a potvrzení

Mezi základní „auditorské“ trestné činy bezpochyby patří trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy podle § 259 trestního zákoníku. Vzhledem k tomu, že i tento trestný čin je uveden v taxativním výčtu trestných činů vztahujících se na právnické osoby, lze dovodit, že kromě konkrétních fyzických osob se ho může dopustit i právnická osoba – auditorská společnost.

Koncepce tohoto trestného činu je taková, že v rámci vymezení skutkové podstaty se obecně postihuje úmyslná činnost spočívající ve vystavení:

- a) nepravdivého potvrzení o finanční situaci nebo o majetkových poměrech, a to bankou nebo jiným podnikatelem oprávněným k provozování finanční činnosti a
- b) nepravdivé zprávy auditora nebo nepravdivého potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech auditorem.

Abstrahuje-li se od první situace (tj. postih protiprávního jednání banky), trestní právo prostřednictvím této skutkové podstaty postihuje auditory za jejich úmyslné protiprávní jednání spočívající ve vystavování některých nepravdivých dokumentů. V tomto kontextu lze vyložit, že pojem auditor je zde tzv. speciálním subjektem, přičemž v souvislosti s legální definicí tohoto pojmu uvedenou v ustanovení § 2 písm. e) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o auditorech“), lze nepochybně dojít k již učiněnému závěru, že tohoto trestného činu se může dopustit jak auditor – fyzická osoba (tj. statutární auditor), tak auditorská společnost.

Tak jako je tomu u každé skutkové podstaty, i v tomto případě lze identifikovat tzv. objekt trestného činu, tj. zájem, který je trestním právem chráněn. Lze dovodit, že tímto objektem je zájem na pravdivosti auditorské zprávy, resp. jiných potvrzení vydaných auditorem. Smyslem existence tohoto objektu (a tím i existence této skutkové podstaty trestného činu) je potom ochrana zájmů osob, které na podkladě zmíněných dokumentů jednají, resp. se rozhodují. Zprostředkovaně pak lze podle mého názoru dovodit, že je nepřímo chráněna i důvěryhodnost celé auditorské profese.

Nepochybně si je však nutné položit otázku, co se z pohledu trestního práva rozumí pojmem „nepravdivá zpráva“, popř. „nepravdivé potvrzení“. Dostupné výklady trestního práva (např. Šámal – Púry – Sotolář – Štenglová, 2001, s. 537) k tomu obvykle uvádějí, že

³ K tomu nutno podotknout, že zákon o trestní odpovědnosti právnických osob obsahuje řadu skutkových podstat, které se dotýkají podnikatelské činnosti obecně – například již zmíněný trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, trestný čin neodvedení daně, trestný čin úvěrového podvodu, pojistného podvodu atp.

půjde o situaci, kdy obsah uvedeného dokumentu je v rozporu se skutečností proto, že obsahuje:

- zcela nepravdivé údaje, které vůbec neodpovídají skutečnosti nebo
- hrubě zkreslené údaje, jejichž obsah neodpovídá skutečnosti v podstatných a důležitých okolnostech.

Bude pak vždy otázkou případného konkrétního trestního řízení a dokazování, zda uvedené znaky byly v konkrétním případě naplněny či nikoliv. V tomto kontextu je nutné znovu zdůraznit, že u trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy se vyžaduje úmyslná forma zavinění.

Lze zároveň vyjádřit předpoklad, že potenciálně stíhanými subjekty by kromě auditorské společnosti byl zřejmě i statutární auditor, jak dovozují z ustanovení § 2 písm. o) a § 20 odst. 3 věta druhá zákona o auditorech: „Auditorská společnost ve zprávě auditora uvede obchodní firmu, sídlo, číslo auditorského oprávnění a jména a příjmení statutárních auditorů, kteří jménem auditorské společnosti vypracovali zprávu auditora, čísla jejich auditorského oprávnění, jejich podpis a datum vyhotovení.“

Ohledně trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy dále platí, že toto jednání je dokonáno okamžikem, kdy jsou nepravdivá auditorská zpráva či potvrzení vystaveny. Uvedený závěr je zde nastolen proto, že souvisí s úvahou, že cílem účetní jednotky je pravděpodobně na podkladě nepravdivé auditorské zprávy (či potvrzení) spáchat některou z forem podvodného jednání, tj. uvést třetí osobu v omyl ohledně její finanční a majetkové situace. Z popsané charakteristiky tohoto trestného činu lze ale dovodit, že pro případnou trestní odpovědnost auditorské společnosti za tento trestný čin je irelevantní, jakým způsobem bude s uvedenými dokumenty naloženo (tj. zda například nakonec ke spáchání podvodného jednání použity nebudou).

V kontextu nepravdivých auditorských zpráv nutno podotknout, že popsaná skutková podstata není jedinou, která se dotýká postihu těchto nepravdivých (či hrubě zkreslených) dokumentů. Trestní zákoník totiž formuluje trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku, a to tak, že tohoto trestného činu se mimo jiné dopustí ten, kdo

- a) nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen,
- b) v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo
- c) kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají,

a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně.

V souladu s výkladem trestního práva přitom platí, že těmito „jinými doklady“ se rozumí i auditorské zprávy.

Rozdíl oproti trestnému činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy podle § 259 trestního zákoníku je v té skutečnosti, že u tohoto trestného činu se vyžaduje, aby došlo k ohrožení majetkových práv jiného nebo včasného a řádného vyměření daně (tj. de facto je formulována další podmínka). Na druhou stranu ale platí, že jsou vymezeny tzv.

kvalifikované skutkové podstaty (s přísnějšími trestními sankcemi pro fyzické osoby), odstupňované podle výše potenciálně způsobené škody.

2.2 Trestné činy týkající se určitých forem trestné součinnosti

V subkapitole 1.3 tohoto článku bylo popsáno, že trestní předpisy v některých případech postihují i jednání jiných osob než samotného pachatele. Děje se tak tím způsobem, že se stanoví formy tzv. trestné součinnosti (spolupachatel, organizátor, návodce a pomocník) na konkrétním trestném činu.

Vedle toho však trestní předpisy obecně postihují i některé další formy trestné součinnosti, a to tím, že definují samostatné skutkové podstaty zařazené do skupiny trestných činů proti pořádku ve věcech veřejných. Mezi ně pak patří mimo jiné trestný čin nepřekažení trestného činu podle § 367 trestního zákoníku, trestný čin neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku a trestný čin nadřizování podle § 366 trestního zákoníku.

V rámci výkonu auditorské činnosti je zejména zapotřebí správně vyhodnotit znaky skutkových podstat nepřekažení a neoznámení trestného činu. Smyslem těchto skutkových podstat je totiž vynucení součinnosti subjektu při odhalování trestné činnosti, tedy stanovení povinnosti osobě, která se hodnověrným způsobem dozví o tom:

- a) že jiný připravuje nebo páchá závažný trestný čin vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, pak přerušit toto jednání (tj. spáchání nebo dokončení takového činu) nebo o tom;
- b) že jiný (již) spáchal závažný trestný čin uvedený v ustanovení § 368 odst. 1 trestního zákoníku, pak bez odkladu oznámit spáchání takového trestného činu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Závažnost těchto skutkových podstat ve vztahu k auditorské činnosti vyplývá ze skutečnosti, že zejména ve zmíněném ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku (tj. situace, kdy se má přerušit trestný čin jiného) jsou uvedeny trestné činy, o jejichž přípravě či páchání se auditor při výkonu své činnosti může hodnověrným způsobem dozvědět. Mezi vyjmenovanými skutkovými podstatami jsou totiž trestné činy související s podvodným jednáním (včetně úvěrového podvodu a pojistného podvodu), jakož i trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné podobné platby ve kvalifikované skutkové podstatě podle ustanovení § 240 odst. 3 trestního zákoníku, ale též již zmíněné všechny tři korupční trestné činy. Navíc v této souvislosti platí, že auditor se v těchto situacích nemůže účinně dovolávat své zákonné povinnosti mlčenlivosti.

Pro závěry tohoto příspěvku je však naprosto klíčové, že popsané skutkové podstaty trestného činu nepřekažení trestného činu a neoznámení trestného činu nejsou uvedeny ve výčtu trestných činů, kterými se zakládá trestní odpovědnost právnické osoby. Znamená to tedy, že pokud budou naplněny znaky takových trestných činů, trestní odpovědnost může být uplatněna (stejně jako doposud) „pouze“ u konkrétní fyzické osoby (nejčastěji auditora, popř. asistenta auditora, obecně toho, kdo se hodnověrným způsobem dozví určité skutečnosti), přičemž trestní odpovědnost právnické osoby (auditorské společnosti) dovozena nebude. Z tohoto důvodu si ohledně dalších souvislostí těchto trestných činů (včetně vztahu k zákonné povinnosti mlčenlivosti) dovoluji odkázat na odbornou literaturu, resp. na některé dřívější články (např. Molín – Králíček, 2010).

Na druhou stranu ale platí, že ve skutkových podstatách týkajících se činnosti právnických osob je uveden trestný čin nadřezování podle § 366 trestního zákoníku. V souladu s ustanovením § 366 odst. 1 pak je možné dovodit, že tohoto trestného činu se dopustí pachatel, který jinému pachateli pomáhá v úmyslu umožnit mu, aby unikl trestnímu stíhání, trestu nebo ochrannému opatření nebo jejich výkonu. V zásadě se tak trestá uvedené jednání za situace, kdy (jakýkoliv) trestný čin jiného je již dokonán. I u tohoto trestného činu je současně vyžadována úmyslná forma zavinění.

Závěr

Lze konstatovat, že v uplynulých několika letech docházelo v České republice k významným změnám v oblasti trestního práva. Tyto změny započaly v roce 2009 rekonstrukcí trestního práva hmotného, kdy byl přijat nový trestní zákoník, který nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2010. Vedle toho můžeme od 1. ledna 2012 sledovat další změnu, kterou je zavedení trestní odpovědnosti právnických osob. Česká republika tímto krokem, a to i přes významné hlasy některých kritiků, následovala většinu ostatních evropských států řadících se do kontinentálního typu právní kultury.

Česká republika aplikovala při přijetí této koncepce způsob, že přijala samostatný zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Tento právní předpis je smíšené povahy (tj. obsahuje normy jak hmotného, tak procesního práva), přičemž současně platí, že subsidiárně se použijí ustanovení (obecného) trestního zákoníku a trestního řádu. Lze uzavřít, že zmíněný zákon je do jisté míry revoluční úpravou, která do našeho právního řádu přináší například:

- zásadu kolektivní trestněprávní odpovědnosti a novou koncepci „zavinění“ právnické osoby vybudovanou na teorii tzv. přičitatelnosti,
- zásadu nezávislé souběžné trestní odpovědnosti fyzické a právnické osoby, kdy je mimo jiné právnickou osobu možné postihnout i v případech, kdy se nepodaří zjistit, která konkrétní fyzická osoba spáchala trestný čin,
- zásadu trestní odpovědnosti nástupce právnické osoby a
- nový systém trestních sankcí.

Bude samozřejmě otázkou až aplikační praxe, jak budou tyto instituty proti právnickým osobám uplatňovány, resp. jak se v konkrétních případech dotknou případné nezákonné činnosti auditorských společností.

Literatura:

- [1] Fenyk, J. – Smejkal, L. (2012): *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář. Příloha: Modelová interní opatření k předcházení trestné činnosti právnické osoby*. Praha, Wolters Kluwer, 2012.
- [2] Herczeg, J. (2009): *Zavinění a omyl v novém trestním kodexu*. Bulletin advokacie, 2009, roč. 39, č. 10, s. 50.
- [3] Jelínek, J. – Herczeg, J. (2012): *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář s judikaturou*. Praha, Leges, 2012.

- [4] Kavěna, M. (2007): *Trestní odpovědnost právnických osob ve vybraných státech EU. Studie č. 5.270 Parlamentního institutu.* [on-line], Praha, Parlamentní institut, c2007, [cit.: 2. 11. 2012], <<http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=20954>>.
- [5] Molín, J. – Králíček, V. (2010): *Vybrané otázky profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních.* Auditor, 2010, roč. 17, č. 9, s. 5-35.
- [6] Skálová, J. – Čouková, P. (2009): *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti.* Praha, Wolters Kluwer, 2009.
- [7] Šámal, P. – Púry, F. – Sotolář, A. – Štenglová, I. (2001): *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice.* Praha, C. H. Beck, 2001.
- [8] Vomáčková, H. (2002): *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví).* Praha, Polygon, 2002.

Některé poznámky k novému rozměru profesní odpovědnosti auditorských společností

Jan Molín

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá trestní odpovědností auditorských společností, která byla do právního řádu České republiky zavedena s účinností od 1. ledna 2012. Jsou vysvětlovány nové principy právní úpravy trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, přičemž jsou následně aplikovány na (protiprávní) činnost auditorských společností.

V článku je uveden přehled možných sankcí, které je možné právnické osobě – auditorské společnosti uložit za spáchání protiprávního jednání ve formě trestného činu. Je rozebíráno i meritum trestní odpovědnosti právnických osob, tj. otázka zavinění, resp. jednání fyzických osob, které je následně přičítáno právnické osobě. Následuje přehled některých skutkových podstat trestných činů, které se týkají činnosti auditorských společností.

Klíčová slova: Trestní odpovědnost právnických osob; Audit; Auditorská společnost; Statutární auditor; Trestný čin; Nepravdivá auditorská zpráva.

Comments on the New Dimension of Professional Liability of Auditing Companies

ABSTRACT

This paper discusses the criminal liability of auditing companies which came into force in the legal system of the Czech Republic on 1 January 2012. It explains new principles of legal regulation concerning criminal liability of corporations and actions against them and it goes on to apply these principles to (unlawful) activity of auditing companies.

This paper further offers an overview of potential sanctions that can be imposed on corporations (an auditing company) for unlawful conduct classified as a criminal offence. I also discuss the core of criminal liability of corporations, i.e., the question of culpability or, in other words, conduct of individuals that a corporation is subsequently held responsible for. I also provide an overview of some criminal cases concerning activity of auditing companies.

Key words: Criminal liability of corporations; Audit; Auditing company; Statutory auditor; Criminal Act; False auditor's report.

JEL classification: M42, M48, K14.