

Znovu k otázce mlčenlivosti auditorů a daňových poradců, tentokrát v kontextu změn v jejím rozsahu[#]

*Jan Molín**

Úvod

Jak je všeobecně známo, mlčenlivost je jedním ze základních stavebních kamenů, na kterých je vybudována profese auditorů, daňových poradců, účetních či řady dalších oborů. Je nepochybně pravdou, že vztahy mezi pracovníky těchto profesí na straně jedné a jejich klienty na straně druhé jsou založeny na důvěrnosti, jakož i na poskytování citlivých informací, ať již se týkají obchodního či ryze osobního charakteru. Je proto logické, že u řady těchto profesí na tuto skutečnost reaguje právní řád, a to tím, že zavazuje jejich členy k dodržování povinnosti mlčenlivosti ohledně informací, které se při výkonu své činnosti dozvědí.

Je současně realitou, že rozsah povinnosti mlčenlivosti se v čase mění. V poslední době lze spatřovat tendence spočívající spíše v tom, že rozsah povinné mlčenlivosti se zužuje, konkrétně pak tím, že právní řád stanovuje stále více situací, kdy se povinnost mlčenlivosti prolomuje. Tyto úpravy jsou často odůvodněny snahou státu odhalovat nejzávažnější formy protiprávního jednání, resp. zabraňovat jeho dokonání.

Cílem tohoto příspěvku je v tomto kontextu vymezit povinnost mlčenlivosti auditorů a daňových poradců, provést komparaci mezi těmito profesemi, jakož i diskutovat otázky týkající se vývoje rozsahu mlčenlivosti.

1 Vymezení a vývoj povinnosti mlčenlivosti auditorů

Mlčenlivost auditora je v současné době vymezena zejména v ustanovení § 15 odst. 1 a násl. zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o auditorech“). Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o auditorech platí (a v zásadě obdobně tomu tak bylo – až na drobné výjimky – i v dřívějších právních úpravách¹), že: „auditor je povinný, pokud tento zákon nebo jiný právní předpis nestanoví jinak, zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, kterou audituje, případně o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se dalších účetních jednotek, ke kterým má přístup jako auditor skupiny.“ K tomuto pozitivnímu vymezení se současně dodává, že uvedená povinnost se týká i auditora, který na zakázce přestal pracovat, dále auditora, který má dočasný nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti, nebo jinak ukončil výkon auditorské činnosti, a současně dále na osoby pověřené Komorou auditorů České republiky nebo Radou pro veřejný dohled nad auditem, které k takovým informacím mají nebo měly přístup. Stejnou povinnost mají i zaměstnanci auditora, společníci a členové orgánů auditorských společností.

Se zákonným vymezením povinnosti mlčenlivosti auditora souvisí i její úprava v Etickém kodexu Komory auditorů České republiky, konkrétně v sekci 140 „Důvěrný charakter

[#] 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 Vymezení mlčenlivosti v současném zákoně o auditorech lze v kontextu vývoje právní regulace auditorské profese hodnotit jako nejpřesnější. Zákon z roku 2009 v tomto ohledu obsahuje i řadu dalších změn - viz např. Müllerová (2010).

informací“. Explicitně se přitom auditorovi stanoví povinnost neuvádět důvěrné informace získané v rámci obchodních a profesních vztahů, jestliže k tomu není oprávněn, resp. pokud není takový postup vyžadován nebo povolen profesními nebo právními předpisy. Za neoprávněné zneužití se považuje současně užití důvěrné informace získané při poskytování odborných služeb k osobní výhodě nebo pro potřeby třetích stran. Platí také, že dodržování diskutovaného principu je po auditorovi vyžadováno i mimo pracovní prostředí, neboť etický kodex výslovně uvádí, že auditor si musí uvědomovat možnost neúmyslného prozrazení informací „zejména ve vztahu k blízkým obchodním společníkům a ve vztazích k nejbližším rodinným příslušníkům“.² Poněkud nad rámec zákonného vymezení etický kodex dále stanoví, že auditor je povinen považovat za důvěrné také informace, které získal od potenciálního klienta.

Je přirozené a očekávatelné, že uvedená povinnost mlčenlivosti neplatí absolutně, nýbrž jsou právními předpisy presumovány situace, kdy dochází k jejímu zúžení či prolomení. Zákon o auditorech tak vymezuje:

- a) možnost, že je auditor, popř. další vyjmenované osoby mlčenlivosti zbaven, tedy případy tzv. zproštění mlčenlivosti a
- b) situace, které se nepovažují za porušení povinnosti mlčenlivosti.

1.1 Zproštění povinnosti mlčenlivosti

Zákon o auditorech (a stejně tak tomu bylo i v předcházejících právních předpisech regulujících auditorskou profesi po roce 1992) počítá s možností, že auditora zproští mlčenlivosti klient, resp. účetní jednotka, v jejíž prospěch je ochrana důvěrných informací prioritně vymezena. Je tomu tak proto, že mohou nastat situace, kdy je přímo v zájmu účetní jednotky, aby auditor povinností mlčenlivosti vázán nebyl.

V minulosti bylo hojně diskutováno, jakou formou má být auditor účetní jednotkou mlčenlivosti zproštěn, neboť explicitní úpravu právní předpisy ani etický kodex nepřinášel a ani v současné době nepřináší. V zásadě 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 (například pro účely správy daní účetní jednotky) a v jakém rozsahu (například v rozsahu všech skutečností týkajících se konkrétního účetního období) se zproštění povinnosti mlčenlivosti uděluje. Lze více než doporučit, aby zproštění mlčenlivosti bylo uděleno v písemné formě, a to s ohledem na existenci důkazních prostředků pro případ možného sporu s účetní jednotkou, kontroly dodržování povinností stanovených zákonem o auditorech atp.

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 prohlášení 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). Jak k tomu vyložil například Sylla (2004), zproštění mlčenlivosti je úkon, který činí účetní jednotka vůči auditorovi. Z analogických výkladů proto vyplývá, že zproštění mlčenlivosti by mělo být auditorovi vždy adresováno (Zahálková, 2005 nebo Neužil – Šefl, 2013).

Z věcného pohledu je současně podstatné, 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

² Viz ustanovení odst. 140.2 Etického kodexu Komory auditorů České republiky.

jménem účetní jednotky nejedná statutární orgán či člen takového orgánu, ale jejich oprávnění přebírá jiná osoba.

Jde-li o likvidátora společnosti, Sylla (2004) například dovozuje, 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.

Protisměrné výklady se objevovaly 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 otázku prvou, právní názory v této věci jsou již v podstatě shodné (viz například Zoulík, 2005 nebo Šefl, 2012) a je tedy možné konstatovat, že insolvenční správce je oprávněn povinnosti mlčenlivosti týkající se jím spravované účetní jednotky statutárního auditora nebo auditorskou společnost zprostit, avšak jen v rozsahu skutečností, které mají vliv na úpadcův majetek, nikoliv týkající 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. 9. 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, jak uvádí například Sylla (2004): „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.“

Vedle zproštění mlčenlivosti samotnou účetní jednotkou, resp. jejími představiteli, lze v obecné míře uvažovat o tom, zda tuto pravomoc svěřit i do rukou jiných subjektů, nejčastěji profesní komory. Právní regulace v tomto ohledu nebyla jednotná, neboť zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, ve znění pozdějších předpisů, tuto alternativu připouštěl, naopak přecházející profesní předpis, tj. zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pravomoc profesní komoře odebral. Stávající zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, tuto pravomoc Komory auditorů České republiky opět vymezuje. V této souvislosti je však 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.

Kompetenci Komory auditorů České republiky v této věci je nutné vyložit v dle ustanovení § 31 odst. 2 písm. j) zákona o auditorech. Podle tam uvedené úpravy je možné dojít k závěru, že Komora auditorů České republiky může auditora zprostit povinnosti mlčenlivosti pouze v odůvodněných případech. Nevyplývá však, a to ani ze Statutu Komory auditorů České republiky, jakých okruhů, popř. jakých řízení se tyto případy týkají, ani to, co má být považováno za odůvodněné případy. Na jednu stranu to tedy zakládá relativně širokou pravomoc Komory auditorů České republiky, jež bude vymezena až aplikační praxí, na druhou stranu to však této profesní komoře dává možnost – a v jiném ohledu též povinnost – v konkrétních případech auditora (např. na žádost některého státního orgánu) mlčenlivosti nezprostit. Je to tedy vždy otázkou individuálního posouzení, k jakému zájmu (zda k zájmu

účetní jednotky na zachování důvěrných informací či k zájmu státních orgánů na jejich zjištění) se Komora auditorů České republiky přikloní. Aplikační praxi přitom zmiňuje Kulhavý (2012): „Komora auditorů dostává mnoho žádostí o zbavení mlčenlivosti auditorů, zejména od orgánů činných v trestním řízení. ... Princip mlčenlivosti vytváří prostředí, kde se statutární orgány a pracovníci auditované účetní jednotky neobávají s námi, auditory, otevřeně diskutovat o veškerých aspektech své činnosti. Oslabení povinnosti mlčenlivosti by mohlo vést k méně otevřené komunikaci mezi účetní jednotkou a auditorem. Zvýšilo by se tak riziko, že auditor nebude mít pro své závěry k dispozici všechny relevantní informace. Takové negativní důsledky pro kvalitu auditu, a tedy ani volnější přístup k povinnosti mlčenlivosti rozhodně nejsou ve veřejném zájmu. Z výše uvedených důvodů Komora auditorů obvykle doporučuje žadatelům o zbavení mlčenlivosti auditora obrátit se s takovou žádostí na statutární orgán auditované účetní jednotky.“

1.2 Situace, které se nepovažují za porušení povinnosti mlčenlivosti

Zákon o auditorech vedle možnosti zproštění mlčenlivosti upravuje též situace, kdy dochází k prolomení mlčenlivosti jiným způsobem. V tomto ohledu lze konstatovat, že výčet těchto případů se v čase rozšiřuje, což odpovídá v úvodu tohoto příspěvku naznačené tendenci ve smyslu omezování rozsahu profesní mlčenlivosti. V současné době lze v ustanovení § 15 odst. 4 zákona o auditorech nalézt tyto situace:

- a) poskytnutí informací České národní bance v oblasti její dohledové působnosti na finančním trhu
- b) poskytnutí informací 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,
- c) 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, jak uvádí například Králíček (2009, s. 28): „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).“,
- d) poskytnutí informací auditorovi skupiny v případě provádění auditu konsolidované účetní závěrky,
- e) poskytnutí dokumentů týkajících se povinného auditu Radou pro veřejný dohled nad auditem, auditorem orgánu veřejného dohledu jiného členského státu Evropské unie, případně třetí země,
- f) poskytnutí informací příslušným orgánům činným v trestním řízení o skutečnostech svědčících o možném spáchání trestných činů úplatkářství,
- g) 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, nebo
- 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 nebo
 - 3) trestných činů proti majetku.

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).

2 Vymezení povinnosti mlčenlivosti daňových poradců

Na rozdíl od mlčenlivosti auditorů je právní úprava povinnosti mlčenlivosti daňových poradců podstatně stabilnější a již na tomto místě lze uvést, že z hlediska rozsahu zakládá významně širší povinnost, než je tomu v případě auditorů. Rozdílnost v rozsahu mlčenlivosti obou profesí je odůvodnitelná, neboť obě profese jsou vystavěny na jiných základech a mají jiný cíl.³

Povinnost mlčenlivosti daňových poradců je vymezena v ustanovení § 6 odst. 9 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“), relativně stručně.

³ K podstatě auditorské profese viz např. Mejzlík (2013) a k některým odlišnostem i Pelák (2013).

Podle tam uvedené úpravy 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. Porovnáním s povinností mlčenlivosti v zákoně o auditorech je možné konstatovat, že pozitivní vymezení je v zásadě stejné, až na ten rozdíl, že pro právní jistotu auditorů se v zákoně o auditorech upřesňuje, že jejich mlčenlivost se nevztahuje na ty skutečnosti, které nejsou veřejně známy.

Z hlediska rozsahu obou povinností mlčenlivosti je však klíčové srovnání právní úpravy zproštění mlčenlivosti, resp. situací, na které se povinnost mlčenlivosti nevztahuje.

2.1 Zproštění povinnosti mlčenlivosti

Zákon o daňovém poradenství po celou dobu své platnosti a účinnosti (a na rozdíl od právní úpravy v zákoně o auditorech) vymezuje pouze jedinou možnost zproštění mlčenlivosti, a to zproštění klientem. Na rozdíl od auditorské profese tak zde není Komora daňových poradců České republiky této možnosti nadána.

Avšak i v oblasti zproštění povinnosti mlčenlivosti klientem lze sledovat zásadní rozdíly. Podle zákona o daňovém poradenství totiž platí, že povinnosti mlčenlivosti může daňového poradce (popř. i další uvedené osoby) zprostit klient svým prohlášením, ale i v tomto případě je daňový poradce nebo jeho zástupce povinen zachovat mlčenlivost, pokud je to v zájmu klienta. Formulace „pokud je to v zájmu klienta“ užitá v ustanovení § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství však může v praktických situacích činit výkladové potíže, jak uvádějí například Neužil a Šefl (2013): „Dikce „v zájmu klienta“ je poměrně široká a nejednoznačná a při gramatickém výkladu se může dostat do rozporu s možností zproštění mlčenlivosti, proto je nutné zvažovat vše individuálně v každém konkrétním případě, a je tak na nositeli povinnosti mlčenlivosti zvážení všech skutečností, které by mohly klienta poškodit. ... Bezpochyby jsou tímto ustanovením myšleny skutečnosti, které by mohly vést k trestnímu stíhání klienta.“ V uvedené věci lze odkázat i na existující judikaturu, která toto do jisté míry výjimečné postavení v konkrétním případě a obecně též i ochranu důvěrných informací potvrdila: „Ani zproštění mlčenlivosti daňového poradce nemá význam, pokud je mlčenlivost v zájmu klienta. Daňový poradce jako odborník může lépe posoudit, zda poskytnutí výpovědi, byť by mohla mít v dané chvíli vliv na daňovou povinnost, s sebou nese důsledky jiné a nepříznivější.“⁴

Lze dovodit, že zákonodárce tak na daňového poradce i v případě zproštění mlčenlivosti klade zásadní úkol, kterým je povinnost neuvádět informace jinak kryté jeho mlčenlivostí, pokud by to bylo v rozporu s klientovými zájmy. Tento požadavek je originální rozhodovací úlohou daňového poradce, neboť on musí být schopen posoudit, které informace by tento důsledek mohly mít. Nesprávné zvážení konkrétních skutečností by mohlo vést k tomu, že daňový poradce by se v konkrétním případě dopustil porušení této povinnosti s příslušnými právními následky, k čemuž se však Neužil a Šefl (2013) benevolentně vyjadřují: „Za tuto svou volní úvahu nemůže být sankcionován, pokud by nebylo prokázáno zcela účelové zneužití tohoto volního uvážení.“

V oblasti zproštění povinnosti mlčenlivosti klientem daňového poradce došlo novelou zákona o daňovém poradenství č. 254/2008 Sb. účinnou od 1. 9. 2008 k významné změně. Do ustanovení upravujícího mlčenlivost totiž bylo přidáno sousloví stanovující, že možnost zproštění mlčenlivosti platí „i pro účely trestního řízení“. Tato na první pohled nenápadná modifikace v zásadě vyloučila (až na dále popsané výjimky) možnost orgánů činných

⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 7/2006-107 ze dne 25. října 2006.

v trestním řízení získávat od daňových poradců potřebné informace (viz dále), čímž se rozsah povinnosti mlčenlivosti daňových poradců podstatně rozšířil.

Shodně jako u auditorské profese se i u daňových poradců řeší i náležitosti úkonu klienta ve věci zproštění povinnosti mlčenlivosti, resp. adresování tohoto úkonu, proto lze odkázat na výše uvedený text.

2.2 Situace, na které se povinnost mlčenlivosti daňových poradců nevztahuje

Stejně jako je tomu u auditorů, i v případě daňových poradců profesní právní předpis vymezuje situace, na které se povinnost mlčenlivosti nevztahuje. Lze však již nyní zhodnotit, že rozsah povinnosti 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.

Ustanovení § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství totiž definuje v zásadě pouze dvě situace, kdy dochází k prolomení mlčenlivosti:

- a) v případech zákonem uložené povinnosti překazit a oznámit spáchání trestného činu a
- b) jde-li plnění povinností vůči příslušnému orgánu podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu a zákona o provádění mezinárodních sankcí.

Je možné konstatovat, že obě vymezené situace, při nichž se mlčenlivosti nelze dovolat, se týkají i profese auditorské, přičemž druhá je vymezena explicitně v zákoně o auditorech, první se dovozuje výkladem. Naopak však platí, že auditorů se týká řada jiných případů, kdy k prolomení jejich mlčenlivosti dochází.

V tomto ohledu si u daňových poradců dovoluji upozornit na absenci možnosti poskytování informací orgánům činným v trestním řízení v případě, kdy by se trestní řízení týkalo samotného daňového poradce. Tato skutečnost totiž může v konkrétním případě vést k tomu, že pozice obhajoby daňového poradce bude podstatným způsobem ztížena. Nezprostí-li totiž klient daňového poradce povinnosti mlčenlivosti, jeho povinnost i v tomto případě nadále trvá. Stejně tak i když klient daňového poradce povinnosti zachovávat mlčenlivost zprostí, nesmí daňový poradce uvádět skutečnosti, které by byly v rozporu se zájmy klienta. Daňový poradce tak v konkrétním případě může řešit zásadní otázku, zda povinnost mlčenlivosti dodržet a případně si tak ztížit pozici při své vlastní obhajobě, resp. zda informace orgánům činným v trestním řízení poskytnout, avšak vystavit se možnosti právního postihu za toto jednání.

2.3 Zesílení ochrany důvěrných informací při správě daní

Jistou změnu týkající se ochrany důvěrných informací krytých povinnou mlčenlivostí daňových poradců (nikoliv však co do rozsahu této mlčenlivosti) přinesl zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „daňový řád“), který s účinností od 1. ledna 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Do daňového řádu totiž byla na rozdíl od předcházející právní úpravy přidána ustanovení, která se týkají ochrany důvěrných informací klientů daňového poradce před správcem daně.

Podle ustanovení § 255 odst. 1 daňového řádu předně platí, že správce daně může vstupovat do prostor, v nichž se mohou nacházet písemnosti, které obsahují skutečnosti, na něž se podle jiného právního předpisu vztahuje povinnost mlčenlivosti daňového poradce (a advokáta), pouze za jeho přítomnosti. Jak uvádí například Nett (2010), toto zákonné vymezení prostor je velmi široké, a to jak na prostory, kde je daňové poradenství vykonáváno,

tak na prostory, kde mohou být listiny umístěny a k nimž daňový poradce nemá žádný právní vztah. Dále, jak Nett (2010) uvádí, vyplývá z dikce tohoto ustanovení, že „pro vstup do prostor je postačující pravděpodobnost, že se zde předmětné písemnosti mohou nacházet, přičemž zákon nepožaduje ani vyšší míru pravděpodobnosti.“

Daňový řád však obsahuje příslušná ustanovení řešící ochranu dokumentů týkajících se klientů, a to tak, že daňový poradce v konkrétním případě může prohlásit, že písemnosti požadované správcem daně obsahují skutečnosti, na něž se vztahuje jeho povinnost mlčenlivosti. V takovém případě se předjímá postup, že o tom, zda se správce daně bude moci s písemnostmi seznámit, rozhodne zástupce Komory daňových poradců České republiky. Pokud takový souhlas zástupce, který je ustaven z řad daňových poradců nebo zaměstnanců profesní komory, udělí, správce daně je oprávněn se s písemnostmi za jeho přítomnosti seznámit.

Ustanovení § 255 odst. 3 daňového řádu upravuje i situaci, pokud odmítne zástupce Komory daňových poradců České republiky souhlas udělit. V takovém případě musí být písemnosti za účasti správce daně, daňového poradce a zástupce profesní komory zabezpečeny tak, aby se s jejich obsahem nemohl nikdo seznámit, popřípadě je zničit nebo poškodit tak, aby mohl být zmařen cíl správy daní. Bezprostředně poté musí být příslušné listiny nebo jiné nosiče informací předány Komoře daňových poradců.

Správce daně má pak možnost nahradit souhlas zástupce profesní komory rozhodnutím příslušného soudu, a to na základě návrhu správce daně podaného ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy zástupce komory odmítl udělit souhlas k seznámení se s obsahem listin. S písemnostmi pak Komora daňových poradců České republiky naloží v souladu s rozhodnutím soudu, resp. není-li návrh správcem daně podán, vrátí je daňovému poradci bez odkladu poté, co marně uplyne lhůta k podání návrhu.

3 Prolomení mlčenlivosti auditorů a daňových poradců v kontextu odhalování trestných činů

Zákon o auditorech ani zákon o daňovém poradenství nejsou právními předpisy, které by vyčerpávajícím způsobem vymezovaly rozsah povinnosti mlčenlivosti, resp. případy jejího prolomení. Na úpravu tam uvedenou je tudíž nutné nazírat v intencích celého právního řádu, a to zejména norem trestněprávních. Trestní předpisy totiž v sobě koncipují obecnou povinnost součinnosti fyzických a právnických osob v rámci trestního řízení, jež se tak dotýká i auditorů a daňových poradců.

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 s jinými sankcemi pro případ jejího nesplnění.

3.1 Hmotněprávní součinnost a diskuze změn v jejím rozsahu

Součinností v hmotněprávním smyslu se rozumí zejména oznamovací povinnost, resp. povinnost překazít trestný čin jiného, jež jsou zakotveny v trestním zákoníku,⁵ a to formou úpravy dvou trestných činů, konkrétně trestného činu nepřekažení trestného činu podle § 367 trestního zákoníku a trestného činu neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku.

⁵ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní zákoník“).

Smyslem existence těchto trestných činů 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 překazil, 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.

Trestní zákoník dále stanovuje, že překazit 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 nebo daňový poradce dozvěděl o již spáchaném protiprávním jednání, ale takové jednání bezodkladně neoznámil, u nepřekazení trestného činu jde obecně o zabránění jeho samotného spáchání nebo dokončení. Zásadně se tak vylučuje trestní postih za nepřekazení činu již dokončeného, což je z logiky věci nemožné.

Platí, že na představitele obou profesí je nepřímou 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 „překazovaného“ 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.

Pohledem do zmiňovaných výčtů a srovnáním minulé právní úpravy těchto trestných činů lze dojít k závěru, že v souvislosti s nabytím účinnosti nového trestního zákoníku došlo ke změně v rozsahu povinnosti mlčenlivosti auditorů a daňových poradců. Do 31. prosince 2009 totiž platilo, že ve zmíněných ustanoveních upravujících nepřekazení a neoznámení trestného činu byly 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 na druhou stranu současně připustit, že byly zmíněny také 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 nepřekazení 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 nepřekazení trestného činu byla vložena, mimo jiné, i skutková podstata s auditorskou a daňovou profesí přímo související, a to skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, byť v kvalifikované formě, tedy v rozsahu dosahujícím alespoň 5 mil. Kč. Například Nekovář (2009, s. 6) uvádí, že je to dokladem pro odborné profese nepříznivého trendu: „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 prolamuje 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.“ Šeřl (2010) k tomu dále dodává, že „na tyto profese se rozhodně klienti neobrátní se žádostí o právní poradenství

v případě přípravy nebo páchání trestných činů kráčení daně nebo praní špinavých peněz. A pokud takové osoby při těchto činnostech s poskytovateli právních profesí spolupracují, určitě nelze předpokládat, že by tyto osoby okamžitě plnily svou oznamovací povinnost.“

3.2 Procesní součinnost a změna v rozsahu této součinnosti týkající se daňových poradců

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 nebo daňový poradce může řadou těchto důkazů disponovat, navíc jsou tyto osoby samy o sobě nositeli důležitých informací, jejichž sdělení by orgán činný v trestním řízení při objasňování trestného činu mohl například formou svědecké výpovědi vyžadovat. 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 dožadáním orgánů činných v trestním řízení při plnění jejich úkolů.

Vedle toho však existují výše popsané 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 dožadání orgánu činného v trestním řízení lze odmítnout s odkazem na státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti. Za státem uznanou povinnost mlčenlivosti se však přitom nepovažuje taková povinnost, jejíž rozsah není vymezen zákonem, ale vyplývá z právního úkonu učiněného na základě zákona.

V obecném pohledu je tedy nutné rozlišovat, zda je či není mlčenlivost jednotlivých profesí vymezena právním předpisem. Lze tak dojít k závěru, že jak v případě auditorů, tak daňových poradců tomu tak je. Naopak u některých souvisejících profesí – například účetních – jejich povinnost mlčenlivosti není profesním právním předpisem komplexně upravena, přičemž ochrana důvěrných informací vyplývá pouze z jiných právních předpisů – k tomu blíže viz například Šefl (2012) nebo Polák (2012).

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.

Pro správnou aplikaci citovaného ustanovení je klíčové sousloví „nestanoví-li zvláštní zákon podmínky, za nichž lze informace pro účely trestního řízení sdělovat“. Jinými slovy, pokud zvláštní zákon tyto podmínky nestanoví, připadá do úvahy (v případě, kdy jsou informace kryty povinnou mlčenlivostí – tj. nejedná se o situace, kdy je pracovník příslušné profese mlčenlivosti zproštěn, resp. o ostatní případy, na něž se povinnost mlčenlivosti nevztahuje) možnost vyžadovat informace po předchozím souhlasu soudce. V tomto ohledu

Lze dojít k závěru, že zatímco zákon o auditorech tyto podmínky nestanoví, tedy v případě jejich mlčenlivosti možnost využití předchozího souhlasu soudce připadá do úvahy, u daňových poradců došlo s účinností od 1. 9. 2008 k zásadní změně. Jak totiž bylo zmíněno výše, do ustanovení týkajícího se mlčenlivosti daňových poradců bylo v souvislosti se zproštěním povinnosti mlčenlivosti ze strany klienta přidáno upřesnění ve smyslu, že úprava zproštění se použije i pro účely trestního řízení. Tím tak již použití předchozího souhlasu soudce nemá zákonnou oporu – viz Neužil, Šefl (2013).

Lze současně poznamenat, že k ustanovení § 8 odst. 5 trestního řádu se v minulosti objevovaly různé výklady. Například Nett (2006) upozorňoval, že při jeho využití je nutné důsledně dbát zásady přiměřenosti a zdrženlivosti v trestním řízení, jakož i zdůrazňoval ústavněprávní rozměr – blíže viz Nett, Divácká (2006). Praktická aplikace byla i předmětem řady sporů, které se v konkrétních případech řešily i u Ústavního soudu.⁶

4 Stručné poznámky k vývoji v rozsahu profesní mlčenlivosti auditorů a daňových poradců

Je skutečností, že v otázce rozsahu profesní povinnosti mlčenlivosti došlo v minulém období k řadě změn. Důsledkem těchto změn – a to zejména u auditorské profese – bylo vždy spíše zúžení rozsahu povinnosti mlčenlivosti, což bylo obvykle doprovázeno kritickými názory – např. Štěpán (2008). K tomu vysvětluje například Králíček (2009, s. 27): „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.“

Významný průlom do oblasti povinnosti mlčenlivosti znamenal zařazení profese auditorů a daňových poradců mezi tzv. povinné osoby podle zákona týkajícího se boje proti legalizaci výnosů z trestné činnosti,⁷ kterým se tak pro určité případy stanoví povinnost oznamovat tzv. podezřelé obchody. Dalším faktickým omezením povinnosti mlčenlivosti bylo potom zmíněné rozšíření okruhu závažných trestných činů, u nichž je povinností každého (až na výjimky) takové jednání překazit.

Na druhou stranu je pravdou, že v minulosti byly do právního řádu zakotveny změny, které v zásadě rozšířily rozsah mlčenlivosti daňových poradců, a to tím, že orgány činné v trestním řízení dnes nemohou využít institutu předchozího souhlasu soudce pro získání informací krytých povinnou mlčenlivostí.

Současně je otázkou, jaký bude v oblasti profesní mlčenlivosti, resp. v jejím rozsahu další vývoj. V letech 2011 a 2012 byla totiž zpracována Zpráva Globálního fóra OECD pro transparentnost a mezinárodní výměnu informací pro daňové účely, která se dotkla i profese daňových poradců, resp. jejich profesní mlčenlivosti. Tento dokument uvádí, že rozsah mlčenlivosti daňových poradců (a advokátů) je v České republice výrazně vyšší, než výsady poskytované podle mezinárodních standardů, přičemž poukazuje na skutečnost, že by tento fakt mohl bránit účinné výměně daňových informací. Komora daňových poradců České republiky formulovala proti zmíněné zprávě významné připomínky, které vyústily v postup, kdy je v současné době zpracovávána podrobná analýza rozsahu profesní mlčenlivosti v dalších evropských zemích s cílem zjistit reálnou situaci. Bude tedy otázkou vyhodnocení těchto

⁶ Víz například Usnesení Ústavního soudu III. ÚS 744/06, kde byla v konkrétním případě zamítnuta ústavní stížnost stěžovatele (daňového poradce) na použití institutu předchozího souhlasu soudce.

⁷ Dnes tuto problematiku upravuje zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů. Okruh povinných osob byl však rozšířen ještě v původním zákoně č. 61/1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, ve znění pozdějších předpisů.

závěrů, resp. rozhodnutím zákonodárce, zda rozsah povinnosti mlčenlivosti bude změněn, a to i přesto, že by se tímto krokem mohlo jednat o oslabení této profese v kontextu, jak bylo uvedeno výše.

Závěr

Povinnost mlčenlivosti je jednou z tradičních zásad, na kterých je postavena jak profese auditorská, tak profese daňových poradců. Je však současně skutečností, že vymezení jejího rozsahu a zejména případů prolomení povinnosti mlčenlivosti se v čase mění. V současné době je rozsah povinnosti mlčenlivosti daňových poradců širší, než je tomu v případě auditorů. Je tomu tak zejména proto, že zákon o auditorech stanoví více situací, při kterých se poskytnutí informací různým subjektům za porušení mlčenlivosti nepovažuje. Rozdíly mezi profesní mlčenlivostí auditorů a daňových poradců se týkají i otázky zproštění mlčenlivosti. Zatímco v případě auditorské profese platí, že auditora může povinnosti mlčenlivosti zprostit buď účetní jednotka, nebo profesní komora, daňového poradce může povinnosti zachovávat mlčenlivost zprostit pouze klient. I v takovém případě však daňový poradce musí zachovat mlčenlivost, pokud je to v zájmu klienta.

S přijetím nového daňového řádu upravujícího správu daní v České republice byla přijata i úprava, jejímž důsledkem je zesílení ochrany mlčenlivosti daňových poradců. Správce daně tak má možnost vstoupit do prostor, v nichž se mohou nacházet písemnosti obsahující skutečnosti kryté povinnou mlčenlivostí, pouze za přítomnosti daňového poradce. Navíc platí, že pokud daňový poradce prohlásí, že písemnosti požadované správcem daně obsahují údaje kryté povinnou mlčenlivostí, může se s nimi správce daně seznámit pouze se souhlasem zástupce profesní komory a za jeho přítomnosti. Případné odmítnutí souhlasu může být v konkrétním případě nahrazeno rozhodnutím příslušného soudu.

Právní řád České republiky obsahuje úpravu, důsledkem které jsou nuceni příslušníci obou profesí poskytovat součinnost orgánům činným v trestním řízení. Podle povahy lze rozlišovat trestní součinnost hmotněprávní a procesní, přičemž v obou případech došlo v posledních několika letech k významným změnám. Jde-li o součinnost hmotněprávní, pro obě profese znamenala zúžení rozsahu povinnosti mlčenlivosti skutečnost, že došlo k přidání některých závažných skutkových podstat trestných činů do výčtu trestných činů, u nichž je auditor a daňový poradce povinen překazit jejich spáchání nebo dokončení. Naopak v oblasti procesní součinnosti došlo díky novele zákona o daňovém poradenství k omezení možnosti orgánů činných v trestním řízení vyžadovat od daňových poradců informace kryté povinnou mlčenlivostí.

Při úvahách de lege ferenda je nutné zabývat se otázkou, jak bude povinnost mlčenlivosti nadále řešena. Na údajnou příliš širokou mlčenlivost některých profesí (ve srovnání s ostatními zeměmi) ukazují i mezinárodní instituce, což může vyústit ve snahy rozsah povinnosti mlčenlivosti zužovat. Je však nutné se přiklonit k názoru, že tyto změny by ve svém důsledku znamenaly jak oslabení jednotlivých profesí, tak by mohly tím, že bude narušena důvěra klientů v tyto profese, přinést i opačný důsledek, než který je zvažovaným zúžením rozsahu mlčenlivosti zamýšlen.

Literatura:

- [1] Králíček, V. (2009): *Zákon o auditorech. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer, 2009.
- [2] Kulhavý, P. (2012): *Mlčenlivost auditora a veřejný zájem*. Auditor, 2012, roč. 19, č. 9, s. 1.
- [3] Mejzlík, L. (2013): *Co je audit, kdy a jak vznikl*. In: *Auditorská profese v České republice*. Praha. Komora auditorů České republiky, 2013, s. 9-12.

- [4] Müllerová, L. (2010): *Nově přijatý zákon o auditorech přináší novou kvalitu auditu.* e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky 2010, č. 3, s. 34-38.
- [5] Nekovář, J. (2009): *Zpráva o činnosti Prezidia Komory za období od minulé Valné hromady.* e-Bulletin Komory daňových poradců České republiky, 2009, č. 12, s. 6-9.
- [6] Nett, A. (2010): *Daňový řád a povinnost mlčenlivosti daňového poradce.* Daně a právo v praxi, 2010, roč. 15, č. 10, s. 49-53.
- [7] Nett, A. (2006): *K problematice povinné mlčenlivosti daňového poradce (část 1.)* Bulletin Komory daňových poradců České republiky, 2006, roč. 14, č. 9, s. 28.
- [8] Nett, A. – Divácká, A. (2006): *Ústavněprávní aspekty povinné mlčenlivosti daňového poradce.* Daně a právo v praxi, 2006, ro. 11, č. 11, s. 46-52.
- [9] Neužil, J. – Šefl, V. (2013): *Mlčenlivost daňového poradce podle zákona č. 523/1992 Sb.* Bulletin Komory daňových poradců České republiky, 2013, roč. 21, č. 3, s. 44-47.
- [10] Pelák, J. (2013): *Osobní integrita auditora.* In: *Auditorská profese v České republice.* Praha. Komora auditorů České republiky, 2013, s. 32-34.
- [11] Polák, M. (2012): *Ochrana obchodního tajemství, mlčenlivost profesního účetního.* In Procházka, D. (ed.): *13th Annual Doctoral Conference of the Faculty of Finance and Accounting, University of Economics, Prague.* Praha, Oeconomica, 2012, s. 611-620.
- [12] Sylla, M. (2004): *K mlčenlivosti auditora ve vztahu k orgánům činným v trestním řízení.* Auditor, 2004, roč. 11, č. 6, s. 22-23.
- [13] Šefl, V. (2010): *Některé aspekty boje proti daňovým únikům a praní špinavých peněz.* In: *COFOLA 2010.* Brno, Masarykova univerzita, 2010, s. 345-358.
- [14] Šefl, V. (2012): *Základní srovnání úpravy mlčenlivosti daňového poradce a účetního.* Poradce, 2012, roč. 18, č. 7, s. 10-26.
- [15] Štěpán, M. (2008): *Mlčenlivost po česku.* [on-line], Praha, *Economia*, c2013, [cit.: 24. 10. 2013], <<http://ekonom.ihned.cz/c1-26220750-mlcenlivost-po-cesku>>.
- [16] Zahálková, H. (2005): *Stanovisko k prolomení mlčenlivosti daňového poradce.* [on-line], Brno, Komora daňových poradců České republiky, c2013, [cit.: 24. 10. 2013], <<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMMainPrivate.ascx&phContent=ArticleShow.ascx&ArtID=91537&LngID=0>>.
- [17] Zoulík, F. (2005): *Stanovisko k možnosti zbavení mlčenlivosti daňového poradce ze strany správce konkurzní podstaty.* Brno, Komora daňových poradců České republiky, 2005.

Znovu k otázce mlčenlivosti auditorů a daňových poradců, tentokrát v kontextu změn v jejím rozsahu

Jan Molín

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá problematikou mlčenlivosti auditorů a daňových poradců. V úvodní části je vymezována povinnost mlčenlivosti auditora, přičemž vymezení je zasazeno i do kontextu vývoje právní úpravy auditorské profese. Jsou diskutovány jak otázky zproštění mlčenlivosti, tak jednotlivé případy, které zákon o auditorech nepovažuje za porušení mlčenlivosti. Na to navazuje vymezení zákonné povinnosti mlčenlivosti daňových poradců. Příspěvek se zabývá také srovnáním rozsahu mlčenlivosti auditorů a daňových poradců, jakož i komparací samotné právní úpravy. V třetí části jsou diskutovány situace prolomení mlčenlivosti při odhalování trestné činnosti, na což navazují stručné poznámky týkající se vývoje rozsahu profesní povinnosti mlčenlivosti.

Klíčová slova: Profesní mlčenlivost; Auditor; Daňový poradce; Prolomení mlčenlivosti; Trestný čin; Trestní řízení.

Once Again on the Issue of Auditor's and Tax Advisor's Duty of Confidentiality, this Time in the Context of Changes to its Extent

ABSTRACT

This paper deals with auditor's and tax advisor's duty of confidentiality. In the first part I define the auditor's duty of confidentiality, also in the context of legal regulation development concerning the auditor's profession. I go on to discuss aspects of breach of the duty to confidentiality and mention particular cases that are not considered to be the breach of the duty to confidentiality under the Act on Auditors. This is followed by defining the tax advisors' legal obligation to maintain the duty of confidentiality. The paper also focuses on the comparison between auditors' and tax advisors' duty of confidentiality and compares the relevant legal regulation itself. The third part discusses situations when the duty of confidentiality needs to be breached, i.e. in cases when criminal activity is being investigated; and is followed by brief notes concerning the development of the extent of duty of confidentiality.

Key words: Duty of confidentiality; Auditor; Tax advisor; Breach of the duty to confidentiality; Criminal offence; Criminal proceedings.

JEL classification: M42, K42.