Jaký rámec pro výkon auditorské profese stanovuje trestní právo?#

*Jan Molín**

Úvod

Auditorská profese je jednou z lidských profesí, s jejímž výkonem je spojena značná odpovědnost. Tato odpovědnost může mít v závislosti na daném právním vztahu, konkrétním jednání a jeho následku řadu forem. Mezi v poslední době často diskutované formy patří odpovědnost soukromoprávní, a to zejména v podobě náhrady případné škody způsobené auditorem.

Nejen z hlediska případných sankcí je však nutné dojít k závěru, že nejtěživější formou odpovědnosti je odpovědnost trestní. Cílem tohoto článku je tak diskutovat profesní odpovědnost auditora z tohoto úhlu pohledu.

V úvodní části je věnován prostor obecným poznámkám k základům trestní odpovědnosti. Je rozebírán pojem trestného činu, jeho zavinění, jakož i dalších souvisejících otázek. Ve druhé části jsou potom rozebírány skutkové podstaty vybraných trestných činů, které s výkonem auditorské profese souvisejí.

1 Některé poznámky k základům trestní odpovědnosti

Lze konstatovat, že v uplynulých několika letech došlo v oblasti trestního práva v České republice k řadě změn. Podstatnější z nich započaly již v průběhu roku 2009, kdy byl přijat nový trestní zákoník (zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů – dále též jen „trestní zákoník“), který nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2010 a který nahradil původní trestní zákon z roku 1961. Následná koncepční změna se dotkla oblasti trestního postihu právnických osob jakožto tématu velmi kontroverzního, neboť Česká republika se zařadila k většině ostatních států s tzv. kontinentálně-evropským právním systémem a s účinností od 1. ledna 2012 přijala právní předpis – zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále též jen „zákon o trestní odpovědnosti právnických osob“), který tuto problematiku upravuje. V současné době jsou navíc vedeny konkrétní úvahy o rekodifikaci trestního práva procesního, tedy o nahrazení dosavadního zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů. Následující text se mimo jiné z pohledu těchto změn věnuje základům trestněprávního postihu v České republice.

1.1 Vymezení pojmu trestný čin, trestněprávní odpovědnost fyzických a právnických osob

Jde-li o pojem trestného činu, ten je vymezen v samotném trestním zákoníku, konkrétně v ustanovení § 13 odst. 1: „Trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.“ V souladu s výkladovým ustanovením uvedeným v § 111 trestního zákoníku se potom dodává, že trestným činem se rozumí jen čin soudně trestný, a pokud z jednotlivých ustanovení nevyplývá něco jiného, též příprava k trestnému činu, pokus trestného činu, organizátorství, návod a pomoc. Jak vysvětluje

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>.

například Šámal (2012b, s. 129), trestní zákoník vychází z kategorie trestného činu ve formě obecného pojmu, který zastřešuje tzv. bipartici soudně trestných deliktů, které se obecně dělí na zločiny a přečiny. Přečinem se v tomto kontextu rozumí všechny nedbalostní trestné činy a ty úmyslné trestné činy, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby do pěti let. Zločinem je takový trestný čin, který není podle trestního zákona přečinem.

Již v úvodu této subkapitoly bylo naznačeno, že až do konce roku 2011 v České republice platilo, že subjektem trestného činu mohly být pouze fyzické osoby. Znamenalo to tedy, že i když trestný čin spáchala fyzická osoba například jménem a ve prospěch právnické osoby, trestní odpovědnost mohla být vyvozena výlučně proti osobě fyzické. Uplatňovala se tedy tzv. zásada individuální trestní odpovědnosti (konkrétní) fyzické osoby. Je současně pravdou, že se po relativně dlouhou dobu vedly diskuze, zda je aplikace této zásady dostatečná a zda by neměla být opuštěna a umožněno tak i (současné) trestání právnických osob. Je nutno připustit, že se jednalo a jedná o téma kontroverzní, jež rozděluje jak kruhy politické, tak odborné (i pro oblast trestněprávní teorie platí, že se jedná o jednu z nejspornějších otázek), přičemž pro i proti této koncepci je vystavěna řada silných argumentů, pro jejichž studium si dovoluji odkázat na zvláštní literaturu, např. Fenyk – Smejkal (2012), Jelínek – Herczeg (2012) nebo Šámal (2012a).

Právě rok 2011 byl z tohoto pohledu rokem revolučním, neboť v jeho průběhu byl dokončen legislativní proces (v rámci kterého bylo mimo jiné uplatněno i suspenzivní veto prezidenta republiky), a s účinností od 1. ledna 2012 byl přijat zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o trestní odpovědnosti právnických osob“). Do českého právního řádu se tak zavedly nové instituty jako:

- zásada kolektivní trestněprávní odpovědnosti,
- zásada nezávislé souběžné trestní odpovědnosti fyzické a právnické osoby, podle které nezávisí trestní odpovědnost právnické osoby na uplatnění odpovědnosti vůči fyzické osobě (a naopak), a
- zásada trestní odpovědnosti nástupce právnické osoby, na základě které přechází trestní odpovědnost na všechny právní nástupce konkrétní právnické osoby, a to i tehdy, pokud trestní řízení nebylo zahájeno, dokonce i za situace, kdy právní nástupce nemá vůbec žádné povědomí o tom, že mohlo dojít ke spáchání trestného činu.¹

Je tak nutné rozeznat, že počínaje dnem 1. ledna 2012 došlo k výraznému rozšíření profesní odpovědnosti auditorských společností. Pro konkrétní související úvahy si dovoluji odkázat na některé mé dřívější články, např. Molín (2012).

Pojem trestného činu je tak nutné zkoumat i v souvislosti se zmíněnou trestní odpovědností korporací. Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob vychází z koncepce, že právnická osoba může být stíhána pouze za vyjmenované trestné činy (uvedené v § 7 tohoto zákona). Šámal (2012a, s. 147) k tomu vysvětluje, že při přípravě vládního návrhu zákona byly zvažovány dvě varianty, a to právě taxativní výčet trestných činů, u nichž přichází trestní odpovědnost právnických osob v úvahu, a možnost alternativní, tedy vymezení věcného rozsahu trestní odpovědnosti korporací tak, že ta se obecně bude vztahovat na všechny trestné činy vymezené trestním zákoníkem, není-li jejich spáchání právnickou osobou vyloučeno jejich povahou. Jak se zdá, právě tato alternativní varianta bude s velkou pravděpodobností prosazena do našeho právního řádu, jak to alespoň předjímá Usnesení Vlády České republiky č. 674 ze dne 27. srpna 2014, kterým vláda schválila návrh novely zákona o trestní odpovědnosti právnických osob, jenž rozšiřuje věcný rozsah působnosti tohoto zákona ve výše zmíněném rozsahu.

¹ Tuto skutečnost je tak nutné přiřadit k významným rizikům podnikových kombinací, kromě řady dalších, blíže viz např. Skálová (2012) nebo Vomáčková (2002).

1.2 Otázka zavinění trestného činu jak u fyzických, tak právnických osob

Je relativně známou skutečností, že pokud jde o fyzické osoby, trestní právo staví na tom, že trestně odpovědná je pouze ta fyzická osoba, která spáchá skutek úmyslně nebo z nedbalosti. Definiuje se tak odpovědnost za zaviněné jednání, kterou právní teorie označuje jako odpovědnost subjektivní.² Podle ustanovení § 13 odst. 2 trestního zákoníku současně platí, že k uplatnění trestní odpovědnosti je třeba obecně úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon u konkrétního trestného činu, že postačí zavinění z nedbalosti.

Zavinění lze přitom vysvětlit a popsat jako psychický vztah pachatele k jednání a jeho škodlivému následku. Platí, že úmyslně jedná ten, kdo:

- a) chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem (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.³

V literatuře, např. Herczeg (2009), se zdůrazňuje, že zavinění fyzické osoby je vystavěno na dvou složkách, a to na složce intelektuální a na složce volní. Intelektuální složka (složka vědění či představová) vyjadřuje, že pachatel má na základě svého vnímání jistou představu o trestném činu a skutku, který je jeho základem, tedy především o svém jednání a jeho následcích. Naproti tomu volní složka (složka vůle) zahrnuje především chtění a srozumění, tj. v podstatě rozhodnutí jednat určitým způsobem se znalostí podstaty věci. Šámal (2001, s. 91 a s. 92) k tomu vysvětluje, že jestliže pachatel rozhodné skutečnosti nechce, ani s nimi není srozuměn, není tu žádný volní vztah a nemůže jít o úmyslný trestný čin.

Lze konstatovat, že u právnických osob, v souvislosti s tématem diskutovaným v tomto článku tedy zejména u auditorských společností platí, že jejich zavinění 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 je to právní jednání, které za ni činí oprávněné fyzické osoby (tj. zejména členové statutárního orgánu, ale i další osoby). Jedná se tak o meritum úvah trestní odpovědnosti právnických osob (a zároveň nejvíce problematický bod celé úpravy) spočívající v odpovědi na otázku, či 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,

² Vedle subjektivní odpovědnosti se dále definuje i odpovědnost objektivní, která je uplatňována bez ohledu na zavinění (tzv. odpovědnost za výsledek) – viz např. Boguszak (2001, s. 166).

³ Pro obě formy zavinění viz ustanovení § 15 odst. 1 a 2 a § 16 odst. 1 trestního zákoníku.

- 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.⁴

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob tedy 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) (tj. zejména členů statutárních orgánů), 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 ale však 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.

Jak vysvětluje Šámal (2012a, s. 210 a násl.), právnická osoba se může z trestní odpovědnosti vyvinut za trestný čin spáchaný jejím zaměstnancem, jestliže bude v rámci trestního řízení prokázáno, že tato právnická osoba, resp. její orgány provedly taková opatření, která jí ukládají právní předpisy nebo která lze od ní spravedlivě požadovat. Hovoří se tak o různých tzv. compliance programech, jak to ostatně zmiňuje i Fenyk (2012), a o kontrolních prvcích, resp. zřízení příslušných kontrolních útvarů. Podstatou této právní povinnosti je požadavek, aby právnická osoba provedla co nejvíce preventivních opatření k zabránění protiprávního jednání jejích zaměstnanců, a to s tím společným jmenovatelem, aby náklady vyplývající z dodržování práva byly nižší, než „náklady“ související s jeho porušením.

⁴ Ustanovení § 8 odst. 2 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob.

1.3 Problematika trestné součinnosti

Pro oblast výkonu auditorské činnosti je důležité zmínit 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, ze kterých vyplývá, že v dosahu trestní odpovědnosti je kromě pachatele také spolupachatel (tj. situace, kdy byl trestný čin spáchán úmyslným společným jednáním dvou nebo více osob) a tzv. účastník na trestném činu. Účastenství se vymezuje ve formě:

- a) organizátorství – 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, kterou se rozumí situace, kdy pomocník umožnil nebo usnadnil pachateli spáchání trestného činu, zejména opatřením prostředků, odstraněním překážek, vylákáním poškozeného na místo činu, hlídáním při činu, radou, utvrzováním v předsevzetí nebo slibem přispět po trestném činu.

1.4 Příprava trestného činu v kontextu současného legislativního vývoje

Již z římského práva pochází zásada, že pouhý úmysl (myšlenka) spáchat trestný čin se netrestá (cogitationis poenam nemo patitur). Jak vysvětluje Šámal (2012b, s. 278-279), poněkud složitější je to u projevu myšlenky či projevu úmyslu spáchat trestný čin, který sice zpravidla trestný není, ale výjimečně může být trestně postižitelný, pokud takový projev naplňuje znaky samostatného trestného činu.

Mezi samotnou myšlenkou na spáchání trestného činu a jeho dokonáním lze popsat několik vývojových stadií, která trestní předpisy postihovat mohou. Samostatnou vývojovou fází trestného činu je přitom jeho příprava. Příprava trestného činu se definuje jako první relevantní stadium trestné činnosti nevykazující ještě povahu jednání, které charakterizuje skutkovou podstatu trestného činu, ale pouze vytvářející úmyslně podmínky pro spáchání trestného činu. Příprava vyvolává zatím jen vzdálené nebezpečí, že nastane následek, který je znakem skutkové podstaty trestného činu. Šámal (2001, s. 7) vysvětluje, že se liší na jedné straně od úmyslu spáchat trestný čin (či pouhé myšlenky spáchat trestný čin), který uvedenou povahu ještě nemá, a na druhé straně od v pořadí dalšího vývojového stadia, tj. pokusu trestného činu, kdy jednání pachatele již pokročilo a bezprostředně tedy směřuje k dokonání trestného činu.

De lege lata se trestá příprava trestného činu u tzv. zvláště závažných zločinů, tj. u těch úmyslných trestných činů, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let. Současně však trestní zákoník v ustanovení § 20 odst. 1 vyjadřuje, že o přípravu, která je trestním právem stíhána, se jedná jen tehdy, jestliže to trestní předpisy u příslušného trestného činu výslovně stanoví. Forma takové úpravy je vyjádřena větou „Příprava je trestná“ uvedenou u těch skutkových podstat, u nichž je úmyslem zákonodárce přípravu trestně postihnout. V tomto ohledu je pak možné si povšimnout, že u řady trestných činů, u nichž příprava byla dříve trestně stíhána, tomu tak již v současné době není. To platí například o řadě trestných činů hospodářských, konkrétně například u trestného činu zkršlování údajů o stavu hospodaření a jmění nebo u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Právě u posledně zmíněného trestného činu jsou v poslední době v souvislosti s trestností jeho přípravy vedeny zásadní diskuze, které částečně vyvolala tzv. metanolová aféra. Již v minulém volebním období tak byl do Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky předložen vládní návrh novely trestního zákoníku, který trestnost u nejzávažnějších forem tohoto trestného činu (tj. u zvláště závažných zločinů) opětovně zaváděl. S ohledem na zkrácení

volebního období nebyl tento návrh přijat, nicméně v současné době se zvažuje nové předložení této legislativní úpravy.

2 Vybrané trestné činy související s výkonem auditorské profese

2.1 Trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku

Trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku má relativně komplikovanou úpravu, přičemž lze i definovat více objektů (tzv. chráněných statků) tohoto trestného činu. Předně platí, že tímto chráněným statkem je zájem na řádném vedení a uchování účetních knih, resp. jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, a to současně včetně ochrany majetkových práv třetích osob, resp. ochrany zájmu na včasné a řádné vyměření daní. V tomto kontextu platí, že tohoto trestného činu se v souladu s ustanovením § 254 odst. 1 trestního zákoníku dopustí a trestem odnětí svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti bude potrestán mimo jiné 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, nebo
- b) v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, nebo
- c) takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají

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

V ustanovení § 254 odst. 3 a 4 trestního zákoníku jsou uvedeny kvalifikované skutkové podstaty tohoto trestného činu, a to tak, že pachatel, který způsobí výše uvedeným činem značnou škodu na cizím majetku (tedy v částce dosahující nejméně 500 000 Kč), bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem. Pokud je na cizím majetku způsobena škoda velkého rozsahu (tj. v částce dosahující nejméně 5 000 000 Kč), bude pachatel potrestán odnětím svobody na dvě léta až osm let.

Z hlediska zavinění pachatele platí, že se jedná o úmyslný trestný čin. Současně je nutné si uvědomit, že tento trestný čin je konstruován jako tzv. ohrožovací delikt. Znamená to tedy, že popsáním jednáním musí být ohrožena majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně. Z toho lze dovodit, že konkrétní osoba (a to jak fyzická osoba, tak právnická osoba) je za spáchání tohoto činu trestně odpovědná i tehdy, nezpůsobí-li svým jednáním žádnou škodu. Současně však platí, že vznik skutečné škody, resp. výše této škody je podstatná pro případný vyšší trestní postih, neboť dané jednání může být subsumováno pod některou z kvalifikovaných skutkových podstat.

Jak již bylo uvedeno výše, tento trestný čin postihuje i další protiprávní jednání, zejména týkající se uvádění nepravdivých informací ve vztahu k veřejným rejstříkům. Platí totiž, že způsobem popsáním výše bude potrestán takový pachatel, který:

- uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech sloužících pro zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek anebo ten, kdo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti,
- v podkladech sloužících pro vypracování znaleckého posudku, který se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek uvede

nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo v takových podkladech zamlčí podstatné údaje, nebo

- jiného ohrozí nebo omezí na právech tím, že bez zbytečného odkladu nepodá návrh na zápis zákonem stanoveného údaje do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek nebo neuloží listinu do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen.

V kontextu výkonu auditorské činnosti je významná první část úpravy tohoto trestného činu. S ohledem na zákaz poskytovat klientovi některé služby, blíže viz Müllerová – Králíček (2014), lze do jisté míry⁵ abstrahovat od protiprávního jednání auditora v té formě, že by auditor uváděl nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje v účetních knihách. Mohlo by se tak zdát, že tedy diskutovaný trestný čin na auditora přímo nedopadá, neboť auditor nesmí klientovi, jehož účetní závěrku ověřuje, poskytovat mj. služby vedení účetnictví.

Při zevrubném zkoumání však lze dojít k závěru, že tento trestný čin se přímo dotýká samotné auditorské činnosti, resp. jejího výstupu. Jak upozorňuje Šámal (2012c, s. 2587), do pojmu „jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku“ je nutné zahrnout i zprávy auditora. Znamená to tedy, že pokud by auditor úmyslně vystavil svoji zprávu s uvedením nepravdivých nebo hrubě zkreslujících údajů a ohrozil by tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, mohla by být založena jeho odpovědnost za tento trestný čin.

V uvedeném kontextu a nakonec i v kontextu celého diskutovaného trestného činu je nutné upozornit i na protiprávní jednání spočívající v zatajení účetních knih nebo jiných dokladů, opět za předpokladu ohrožení majetkových práv jiného nebo včasného a řádného vyměření daně. V souladu s dostupnou judikaturou se o zatajení jedná tehdy, pokud pachatel předstírá vůči jiným osobám, že určité doklady vůbec nemá, anebo je ukryje na takovém místě, kde jsou pro dané osoby (zejména kontrolní orgány) nedostupné. Uvádí se současně, že o zatajení se bude jednat i v případě, pokud pachatel uvádí ohledně těchto dokladů rozporné údaje a vzhledem k tomu je nejasné, kde se nacházejí. Relativně průlomové rozhodnutí přinesl v poslední době Ústavní soud, resp. ve svém stanovisku Nejvyšší soud. Tento soud rozhodoval v konkrétní věci týkající se vztahu účetní společnosti a jejího klienta. V dané věci odmítla účetní společnost vydat klientovi účetní knihy a jiné doklady s poukazem na skutečnost, že klient dlužil účetní společnosti odměnu za její služby. Podstatou tohoto případu tedy nebylo, že by účetní společnost doklady ukrývala na neznámém místě, nýbrž fakt, že je klientovi odmítla vydat kvůli sporům o neuhrazenou cenu služeb, přičemž v důsledku toho nebyl klient schopen podat příslušné daňové přiznání. Nejvyšší soud dospěl ve svém stanovisku k závěru, že i toto jednání je možné subsumovat pod pojem „zatajení“, neboť obecně je tím nutné rozumět také situaci, kdy pachatel zná místo uložení účetních knih a jiných dokladů, ale ostatním osobám, jež jsou oprávněny k jejich držení, případně k jejich kontrole, odmítá sdělit místo, kde se nacházejí.

2.2 Trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy podle § 259 trestního zákoníku

Trestný čin vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy podle § 259 trestního zákoníku patří mezi trestné činy, které se (téměř výlučně) dotýkají auditorské činnosti. Platí totiž, že tohoto trestného činu se dopustí ten, kdo:

- jménem banky nebo jiného podnikatele oprávněného k provozování finanční činnosti podle jiného právního předpisu vystaví jinému nepravdivého potvrzení o finanční situaci nebo o majetkových poměrech, nebo

⁵ V tomto ohledu mezní situací by bylo, pokud by se auditor dopustil účasti na tomto trestném činu například ve formě návodu či pomoci.

- kdo jako auditor vystaví jinému nepravdivou zprávu auditora nebo nepravdivé potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech.

Takovému pachateli hrozí trest odnětí svobody až na dvě léta nebo zákaz činnosti.

Platí současně, že subjektem tohoto trestného činu může být jak fyzická osoba, tak právnická osoba (auditorská společnost). Současně je nutné zdůraznit, že se jedná o úmyslný trestný čin.

Lze si tedy povšimnout, že trestní právo prostřednictvím této skutkové podstaty postihuje auditory za jejich úmyslné protiprávní jednání spočívající ve vystavování některých nepravdivých dokumentů. V tomto kontextu je podstatné, že podmínkou trestnosti zde stejně jako v předchozím případě není vznik škody, ba dokonce tento trestný čin je dokonán již samotným okamžikem úmyslného vystavení nepravdivého potvrzení nebo zprávy. Trestní zákoník totiž nevyžaduje ani ohrožení majetkových práv jiného nebo řádného a včasného vyměření daně, což zákonitě vzbuzuje debaty ohledně správnosti takové úpravy, na což již dříve upozorňoval například Teryngel (1998, s. 88-89): „...praktický význam bude mít ustanovení pouze v případech, kdy v důsledku uplatnění nepravdivého potvrzení vznikne nějaká škoda nebo škoda bude alespoň reálně hrozit. To je ovšem jen potvrzením toho, že zde byla porušena zásada ekonomie trestní represe, podle níž se nejsilnějšího způsobu státního donucení, trestu nebo pohrůžky trestem, má používat jen tam, kde je to odůvodněno potřebou postihnout jednání skutečně nebezpečná.“

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 (2001, s. 537) k tomu obvykle uvádějí, že 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.

Následek tohoto protiprávního jednání auditora je podstatný pro případný trestní postih. Jak vysvětluje Šámal (2012c, s. 2644), pokud by auditor úmyslně uvedl ve zprávě auditora o ověření řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, popř. ověření výroční zprávy nebo konsolidované výroční zprávy, nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje a současně by tak ohrozil majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, dopustil by se trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, který byl diskutován v předcházející subkapitole. Za takové jednání by mu hrozila vyšší trestní sankce (též v závislosti na výši případně způsobené škody).

2.3 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku

Trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (dále též jen „zkrácení daně“) se v souladu s ustanovením § 240 odst. 1 trestního zákoníku dopustí a trestem odnětí svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti bude potrestán pachatel, který úmyslně:

- ve větším rozsahu (tedy v částce alespoň 50 000 Kč) zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu, anebo
- vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb.

V odstavci druhém a třetím tohoto paragrafu trestního zákoníku jsou uvedeny kvalifikované skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně. Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

- a) spáchá-li čin uvedený výše nejméně se dvěma osobami,
- b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
- c) pokud spáchá takový čin ve značném rozsahu (tj. v částce dosahující alespoň 500 000 Kč).

Odnětím svobody na pět let až deset let bude potrestán ten pachatel, který spáchá uvedený čin ve velkém rozsahu (tj. v částce dosahující alespoň 5 000 000 Kč).

Platí současně, že pachatelem tohoto trestného činu může být kdokoliv, tedy nikoliv jen samotný daňový subjekt, ale i kterákoliv jiná fyzická či právnická osoba, která svým úmyslným jednáním způsobí, že daň či jiná povinná platba byla zkrácena ve větším rozsahu. V kontextu výkonu auditorské činnosti tak teoreticky připadají v úvahu zejména případy výše zmíněné trestné součinnosti.

2.4 Trestné činy nepřekažení a neoznámení trestného činu podle § 367 a § 368 trestního zákoníku

Trestní právo v České republice konstruuje dva trestné činy, jejichž smyslem je vynucení součinnosti fyzických osob při odhalování trestné činnosti, přesněji zabránění dokonání vyjmenované závažné trestné činnosti, resp. oznámení v době, kdy je vyjmenovaný trestný čin již spáchán.

Smyslem těchto trestných činů je tedy zajistit, aby ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví:

- a) že jiný připravuje nebo páchá závažný trestný čin vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, spáchání nebo dokončení takového trestného činu překazil, nebo
- b) že 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.⁶

2.3.1 Trestný čin nepřekažení trestného činu

Trestný čin nepřekažení trestného činu je upraven v § 367 trestního zákoníku. Podle úpravy tam uvedené platí, že kdo se hodnověrným způsobem dozví, že jiný připravuje nebo páchá vyjmenovaný závažný trestný čin, a spáchání nebo dokončení takového trestného činu nepřekazí, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta. Stanoví-li však trestní zákoník na některý z vyjmenovaných trestných činů trest mírnější, bude pachatel, který spáchání nebo dokončení nepřekazil, potrestán oním trestem mírnějším.

Klíčové v této otázce tedy je, o jaké konkrétní trestné činy, jejichž nepřekažení je trestné, se jedná. Odpověď přináší ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, které obsahuje taxativní

⁶ Pro úplnost je nutno uvést, že tato oznamovací povinnost se netýká advokátů a jejich zaměstnanců, kteří se dozví o spáchání trestného činu v souvislosti s výkonem advokacie nebo právní praxe a též duchovních registrovaných církví a náboženských společností, pokud se dozvědí o spáchání trestného činu v souvislosti s výkonem zpovědního tajemství nebo práva jemu obdobnému.

výčet jednotlivých trestných činů. Lze konstatovat, že v řadě případů se jedná o nejzávažnější formy protiprávního jednání (např. trestný čin vraždy, trestný čin zabití, trestný čin vlastizrady atp.). Je však současně skutečností, že ve výčtu jsou uvedeny i některé (zpravidla tzv. kvalifikované) skutkové podstaty jednotlivých trestných činů, se kterými se auditor při poskytování svých služeb setkat reálně může. Jedná se například o tyto trestné činy:

- trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 3 trestního zákoníku (tj. v rozsahu alespoň 5 000 000 Kč),
- trestný čin podvodu podle § 209 odst. 5 trestního zákoníku,
- trestný čin pojistného podvodu podle § 210 odst. 6 trestního zákoníku a úvěrového podvodu podle § 211 odst. 6 trestního zákoníku,
- trestný čin dotačního podvodu podle § 212 odst. 6 trestního zákoníku,
- trestný čin legalizace výnosů z trestné činnosti podle § 216 odst. 4 trestního zákoníku,
- trestný čin zneužití informace a postavení v obchodním styku podle § 255 odst. 4 trestního zákoníku,
- trestný čin přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku,
- trestný čin podplacení podle § 332 trestního zákoníku atp.

Trestní zákoník přitom nestanoví, jakým způsobem má být protiprávní jednání překaženo. Je teoreticky možné, že se tak stane apelem na klienta, resp. informováním klienta o postupu, který pro jednání auditora předjímají trestněprávní předpisy. V takovém případě však musí mít auditor jistotu, že klient od předmětného jednání upustil. Překazit trestný čin lze v souladu s ustanovením § 367 odst. 3 trestního zákoníku i jeho včasným oznámením státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

Trestní zákoník vymezuje rovněž situace, při kterých případné nepřekažení trestného činu nezakládá trestní odpovědnost. Jedná se o případy, kdy by auditor nemohl trestný čin překazit bez značných nesnází nebo aniž by sebe nebo osobu blízkou uvedl v nebezpečí smrti, ublížení na zdraví, jiné závažné újmy nebo trestního stíhání. Z toho současně vyplývá, že pachatelem tohoto trestného činu „nepřekažení“ nemůže být osoba, která vyjmenovaný jiný trestný čin sama páchá nebo je na něm účastna.

2.3.2 Trestný čin neoznámení trestného činu

Trestný čin neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku je naopak koncipován tak, že ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví, že jiný již spáchal některý z vyjmenovaných závažných trestných činů, a takový trestný čin neoznámí bez odkladu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta. I zde však platí, že stanoví-li trestní zákoník na některý z vyjmenovaných trestných činů trest mírnější, bude potrestán oním mírnějším trestem.

V porovnání s taxativním výčtem trestných činů, jejichž nepřekažení je trestné, si lze povšimnout, že zde je skupina vyjmenovaných trestných činů podstatně užší, mimo jiné se zde neobjevuje trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. I přesto se však tohoto trestného činu týká například:

- trestný čin padělání a pozměnění peněz podle § 233 trestního zákoníku,
- trestný čin přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku nebo
- trestný čin podplacení podle § 332 trestního zákoníku.

Obdobně jako u nepřekažení trestného činu i u tohoto trestného činu platí, že beztrestný je ten, kdo nemohl oznámení učinit, aniž by sebe nebo osobu blízkou uvedl v nebezpečí smrti, ublížení na zdraví, jiné závažné újmy nebo trestního stíhání.

Lze si povšimnout, že koncepce obou diskutovaných trestných činů je rozdílná. Zatímco v případě neoznámení trestného činu se trestá situace, kdy se auditor dozvěděl o již spáchaném protiprávním jednání, ale takové jednání bezodkladně neoznámil, u nepřekažení trestného činu jde obecně o zabránění jeho samotného spáchání nebo dokončení. Zásadně se tak vylučuje trestní postih za nepřekažení činu již dokonaného, což je z logiky věci nemožné. Z toho pak plyne podstatná skutečnost spočívající v rozlišení, kdy (tj. v jaké fázi) se auditor o případném protiprávním jednání svého klienta dozví.

Platí současně, že v obou formách (ať již tedy v případě nepřekažení či neoznámení trestného činu) je na auditora nepřímou kladen zásadní úkol. Ten spočívá v nutnosti správně předběžně subsumovat konkrétní protiprávní jednání jiného 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. Nesprávný by byl současně postup, pokud by auditor z opatrnosti oznamoval i to jednání, které by pod vyjmenované trestné činy zcela zřejmě nepatřilo, neboť by s tímto krokem mohlo být spojeno riziko porušení povinnosti mlčenlivosti, k čemuž se vážou příslušné právní následky.

2.5 Neoprávněné nakládání s osobními údaji

Trestný čin neoprávněné nakládání s osobními údaji je upraven v § 180 trestního zákoníku. Podle této úpravy bude mimo jiné potrestán ten, kdo, byť i z nedbalosti, poruší státem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti tím, že:

- neoprávněně zveřejní, sdělí nebo zpřístupní třetí osobě osobní údaje získané v souvislosti s výkonem svého povolání, zaměstnání nebo funkce, a
- způsobí tím vážnou újmu na právech nebo oprávněných zájmech osoby, jíž se osobní údaje týkají.

Pachateli takového činu přitom hrozí trest odnětí svobody až na tři léta nebo zákaz činnosti.

V souladu s ustanovením § 180 odst. 3 trestního zákoníku dále platí, že odnětím svobody na jeden rok až pět let, peněžitým trestem nebo zákazem činnosti bude pachatel potrestán:

- a) spáchá-li čin jako člen organizované skupiny,
- b) spáchá-li čin tiskem, filmem, rozhlasem, televizí, veřejně přístupnou počítačovou sítí nebo jiným obdobně účinným způsobem,
- c) způsobí-li takovým činem značnou škodu, nebo
- d) spáchá-li takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

Trestní zákoník pro popisované jednání současně stanoví ještě přísnější trest (trest odnětí svobody na tři léta až osm let) v případech, kdy pachatel:

- a) způsobí činem škodu velkého rozsahu, nebo
- b) spáchá takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.

Z vymezení trestného činu je zřejmé, že tento trestný čin souvisí s porušením zákonné povinnosti mlčenlivosti auditora týkající se osobních údajů. Osobními údaji se přitom v souladu se zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů, rozumí jakékoliv údaje, které se vztahují k určenému nebo k určitelnému subjektu, tj. na základě jednoho (nebo i více) takových údajů lze zjistit jeho identitu.

Je více než podstatné, že trestný čin neoprávněného nakládání s osobními údaji může být spáchán také z nedbalosti. Mimo jiné i z tohoto důvodu musí auditor věnovat náležitou pozornost ochraně dat svých klientů, resp. třetích osob.

Závěr

Cílem tohoto článku bylo přinést stručný vhled do problematiky trestní odpovědnosti týkající se výkonu auditorské profese.

Z hlediska současné úpravy trestního práva v České republice platí, že trestný čin je definován jako protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně. V posledních několika letech došlo v oblasti trestního práva k řadě změn. Tyto změny spočívaly nejen v rekodifikaci trestního práva hmotného v podobě přijetí nového trestního zákoníku, ale s účinností od roku 2012 byly doplněny přijetím koncepce trestní odpovědnosti právnických osob, která významným způsobem mění rozměr profesní odpovědnosti auditorských společností. To s sebou neslo nejen úvahy o tom, za jaké trestné činy bude právnická osoba odpovědná, ale též diskuze nad otázkou zavinění. De lege lata je otázka zavinění vyřešena konceptem tzv. přičitatelnosti jednání některých osob konkrétní právnické osobě. Platí současně, že právnická osoba (auditorská společnost) může být trestně odpovědná jen za taxativně vyjmenované trestné činy. De lege ferenda jsou úvahy vedeny ve smyslu odpovědnosti právnické osoby za veškeré trestné činy vymezené trestním zákoníkem, bude-li to z povahy věci možné.

Z pohledu výkonu auditorské činnosti je zapotřebí zkoumat případnou trestní odpovědnost týkající se zejména vystavování nepravdivých zpráv. V tomto kontextu je nutné uzavřít, že se trestá úmyslné jednání v podobě vystavení nepravdivé zprávy auditora, a to i tehdy, pokud by tímto jednáním nedošlo ke škodlivému následku v podobě vzniku škody, resp. ohrožení majetkových práv jiného. Naopak vznik škody, resp. ohrožení majetkových práv jiného je znakem, který v konkrétním případě subsumuje jednání auditora pod jinou (z hlediska trestních sankcí přísnější) skutkovou podstatu.

Trestní právo současně konstruuje odpovědnost auditora (a jiných osob) za nepřekážení, resp. neoznámení závažného protiprávního jednání jiného, a to ve formě stanovení skutkových podstat dvou trestných činů. Smyslem těchto trestných činů je zajistit, aby ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví:

- že jiný připravuje nebo páchá závažný trestný čin vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, spáchání nebo dokončení takového trestného činu překazil, nebo
- že 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.

Je nutné si uvědomit, že trestní odpovědnost auditora je pouze jednou ze složek jeho „celkové“ profesní odpovědnosti. Auditor by si tedy měl vždy počínat tak, aby minimalizoval riziko vystavení se postihu nejen z hlediska odpovědnosti trestní, ale též odpovědnosti disciplinární či soukromoprávní.

Literatura:

- [1] Boguszak, J. aj. (2001): *Teorie práva*. Praha, Eurolex Bohemia, 2001.
- [2] 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.
- [3] Herczeg, J. (2009): *Zavinění a omyl v novém trestním kodexu*. Bulletin advokacie, 2009, roč. 39, č. 10, s. 50.
- [4] Jelínek, J. – Herczeg, J. (2012): *Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Komentář s judikaturou*. Praha, Leges, 2012.

- [5] Molín, J. (2012): *Některé poznámky k novému rozměru profesní odpovědnosti auditorských společností*. Český finanční a účetní časopis, 2012, roč. 7, č. 4, s. 43-59.
- [6] Müllerová, L. – Králíček V. aj. (2014): *Auditing*. Praha, Oeconomica, 2014.
- [7] Skálová, J. (2012): *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha, Wolters Kluwer, 2012.
- [8] Šámal, P. aj. (2001): *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. Praha, C. H. Beck, Praha, 2001.
- [9] Šámal, P. aj. (2012a): *Trestní odpovědnost právnických osob. Komentář*. Praha, C. H. Beck, 2012.
- [10] Šámal, P. aj. (2012b): *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. Praha, C. H. Beck, 2012.
- [11] Šámal, P. aj. (2012c): *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. Praha, C. H. Beck, 2012.
- [12] Teryngel J. (1998): *Nad trestní odpovědností podnikatele*. Praha, Orac, 1998.
- [13] Vomáčková, H. (2002): *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha, Polygon, 2002.

Jaký rámec pro výkon auditorské profese stanovuje trestní právo?

Jan Molín

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá problematikou profesní odpovědnosti auditorů z hlediska trestního práva v České republice. V úvodní části jsou diskutovány základy trestní odpovědnosti, je rozebírán pojem trestného činu a další otázky, zejména problematika zavinění, a to nejen z pohledu trestní odpovědnosti fyzických osob, ale také z pohledu trestní odpovědnosti korporací. Samostatný zřetel je brán na otázku trestné součinnosti. V další části příspěvku jsou rozebírány skutkové podstaty některých trestných činů, které souvisejí s výkonem auditorské profese, například trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění nebo trestného činu vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy.

Klíčová slova: Profesní odpovědnost; Auditor; Auditorská společnost; Trestný čin; Účetní podvod; Daňový podvod; Profesní mlčenlivost.

What Framework Does Criminal Law Set for the Auditing Profession?

ABSTRACT

This paper deals with professional liability of auditors seen from the perspective of criminal law of the Czech Republic. The introductory part discusses the essentials of criminal liability, analyses the term “criminal act” and other issues, particularly “fault”: not only from the perspective of criminal liability of natural persons, but also from the perspective of criminal liability of corporations. Special attention is dedicated to participation in crime. Another part of the paper focuses on *actus reus* of certain types of criminal acts relating to auditing profession, e.g. the fraudulent data misrepresentation or the crime of issuing a false certificate or a report.

Key words: Professional liability; Auditor; Auditing company; Criminal act; Accounting fraud; Tax evasion; Professional secrecy.

JEL classification: K42, M42.