

29. 11. 2017

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Beztrestnost kreativního účetnictví aneb i Nejvyšší soud se někdy utne

Nešťastným způsobem se o interpretaci účetních předpisů pokusil Nejvyšší soud v rozhodnutí ve věci sp. zn. 5 Tdo 407/2016 (publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu jako R 16/2017).



Skutkový stav, jak jej měl soud za prokázaný, byl tento:

- 1) Obviněný evidoval v majetku společnosti pohledávky v nominální hodnotě přes sto milionů korun.
- 2) Pohledávky byly nedobytné, což však z finančních výkazů nebylo nijak patrné.
- 3) Obviněný prodal 100% akcií této společnosti jiné osobě, která nevěděla o nedobytnosti pohledávek.
- 4) Obviněný si byl podle soudu vědom nedobytnosti pohledávek a měl uvést kupujícího v omyl a způsobit mu tak škodu.

V popsáném jednání soudy spatřovaly trestný čin podvodu. Obviněný však v dovolání namítal, že i kdyby byl skutkový stav správně zjištěn, mělo jít místo toho o trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.

Základní skutková podstata trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění je v § 254 odst. 1 trestního zákoníku popsána takto:

Kdo 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, kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.

Nejvyšší soud odmítl právní kvalifikaci jako trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění s tímto odůvodněním:

„V tomto případě však nedošlo k naplnění objektivní stránky skutkové podstaty uvedeného trestného činu v žádné jeho alternativě. Účetnictví obchodní společnosti Bohemia Print, a. s., bylo vedeno řádně, o čemž svědčí i závěry z auditorských zpráv. Podstata jednání obviněného totiž spočívala v

tom, že pohledávky obchodní společnosti Bohemia Print, a. s., postoupil na subjekty, o jejichž špatném hospodářském stavu věděl, a navíc prodloužil splatnost těchto pohledávek tak, aby sejevily kupující obchodní společnosti Česká Unigrafie, a. s., jako pohledávky dobytné. Jestliže v účetnictví obchodní společnosti Bohemia Print, a. s., nebylo konkrétně uvedeno, že většina z postoupených pohledávek byla fakticky nedobytná, s nulovou tržní hodnotou a několik let po splatnosti, přičemž prodloužení splatnosti těchto pohledávek obviněným nemělo vliv na nemožnost jejich uspokojení, nelze v tom spatřovat znaky trestného činu podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku. Jak je navíc z rozhodných skutkových zjištění zřejmé, obviněný právě zmíněnou skutečnost úmyslně zamlčel obchodní společnosti Česká Unigrafie, a. s., a ostatně i obchodní společnosti provádějící audit. Tím se snažil uměle zvýšit hodnotu majetku obchodní společnosti Bohemia Print, a. s., a tedy i jejich akcií, které prodával. Již na první pohled je proto evidentní, že nejde o trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, neboť obviněný neovlivňoval informační hodnotu účetní evidence a příslušných dokladů, ale cenu akcií, jejichž prostřednictvím chtěl sebe a jiného obohatit ke škodě obchodní společnosti Česká Unigrafie, a. s. Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění ve smyslu § 254 odst. 1 tr. zákoníku pak nelze dovodit ani z toho, že obviněný se měl zaručit „za správnost, průkaznost a úplnost účetních výkazů odrážejících skutečné majetkové poměry“ obchodní společnosti Bohemia Print, a. s., neboť mu nebylo kladeno za vinu, že by snad způsobil nesprávnost, neprůkaznost či neúplnost takových účetních dokladů.“

Obáváme se, že veškeré právní úvahy Nejvyššího soudu jsou naprosto nesprávné, protože vycházejí z nepochopení základů účetnictví.

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby na jeho základě sestavená účetní závěrka byla srozumitelná a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace tak, aby uživatel účetních informací mohl činit ekonomická rozhodnutí. Je zde kladen zřetel na podstatu účetních informací, a nikoliv jejich formu. Na tento princip navazují další předpoklady jako princip trvání podniku a aktuální princip, jakož i účetní zásady. Mezi nejvýznamnější se řadí zásada opatrnosti. Ta říká, že aktiva nemají být nadhodnocena a závazky podhodnoceny. K tomu se používají opravné položky, rezervy a odpisy majetku.

Odrazem těchto předpokladů, principů a zásad je skutečnost, že účetní jednotka v okamžiku sestavení účetní závěrky musí brát v úvahu reálnou dobytnost svých pohledávek. Tento požadavek ukládá zákon o účetnictví v § 29, kdy účetní jednotka v rámci inventarizace nezjišťuje pouze skutečný stav majetku a závazků, ale také prověřuje jejich ocenění. Účetní jednotka při oceňování bere v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku včetně pohledávek a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty (§ 25 odst. 3 zákona o účetnictví).

Pokud si účetní jednotka není jistá, že dojde k řádnému splacení pohledávky, tak by v souladu se zásadou opatrnosti měla vytvořit opravnou položku k pohledávkám. Projevem zaúčtování opravné položky je snížení netto hodnoty pohledávek v účetní závěrce a zvýšení nákladu na tvorbu opravné položky k pohledávkám.

Nezapomeňme na to, že provedení výše zmíněných operací není povinností jen dle českých účetních standardů, ale i dle mezinárodních principů účetního výkaznictví (IFRS) – dle IAS 39 a IFRS 9, které nabývá účinnosti 1.1.2018.

Z toho plyne, že není možné v rámci jednoho rozhodnutí říkat „nedobytné pohledávky nebyly odepsány“ a současně „ale účetnictví bylo vedeno řádně“. Pokud nebyly nedobytné pohledávky odepsány, pak došlo k nadhodnocení aktiv, a proto už z principu nemohlo být účetnictví vedeno řádně.

Tím pádem jsou samozřejmě chybné i veškeré navazující úvahy Nejvyššího soudu o tom, že údajně nedošlo k narušení informační hodnoty účetnictví. Těžko srozumitelné jsou i úvahy z judikátu o tom, že obviněný měl uměle zvýšit hodnotu evidovaného majetku, ale současně nezpůsobil zkreslení účetní evidence majetku (!).

Všechny tyto vývody patrně vyvolal mylný předpoklad Nejvyššího soudu, že aktiva se dle českých účetních předpisů zpětně nepřeceňují a pohledávky z obchodních vztahů jsou v účetnictví vedeny až do okamžiku úhrady beze změny a nejsou u nich zohledňovány veškerá možná rizika a ztráty z titulu snížení hodnoty. Při věrném a poctivém vedení účetnictví jsou opravné položky k pohledávkám zobrazeny v rozvaze ve sloupci korekce v části C.II. a ve výkazu zisku a ztráty na řádku E.3. Úpravy hodnot pohledávek. Zaúčtovaný přímý odpis pohledávek se projeví ve výkazu zisku a ztráty souhrnně s ostatními provozními náklady na řádku F.5. Jiné provozní náklady. Zároveň princip a metoda stanovení opravných položek k pohledávkám by dle zákona o účetnictví měly být blíže popsány v příloze v účetní závěrce, která právě blíže výše zmíněné položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty doplňuje a vysvětluje.

O jisté uspěchanosti judikátu svědčí i to, že je vnitřně rozporný. Nejvyšší soud nejprve argumentuje „Účetnictví obchodní společnosti Bohemia Print, a. s., bylo vedeno řádně, o čemž svědčí i závěry z auditorských zpráv.“ a vzápětí uvede „Jak je navíc z rozhodných skutkových zjištění zřejmé, obviněný právě zmíněnou skutečnost úmyslně zamlčel [...] společnosti provádějící audit.“

Tedy na jednu stranu je závěr auditora vydáván za potvrzení (mylných) úvah Nejvyššího soudu, na druhou stranu Nejvyšší soud uzná, že daný závěr auditora byl vyvolán uvedením auditora v omyl!!!

Správná právní kvalifikace při typově shodných skutcích by tedy měla znít trestný čin podvodu v souběhu s trestným činem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, přičemž nelze zcela vyloučit faktickou konzumpci druhého trestného činu.

Za jiných okolností bychom netepali jeden méně podařený judikát tak přísně. Problém rozhodnutí v této věci však je ten, že jednak na pohled legalizuje účetní podvody v té nejvulgárnější formě, jednak se i přes zjevnou nesprávnost dostal až do Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu. Než se podaří toto zvrátit a judikatura se otočí správným směrem, uběhnou celé roky.

Takže každý poctivý podnikatel a investor teď budou biti, když se budou spoléhat na správnost účetnictví. Pokud se kreativní účetnictví odhalí, není pro nepoctivce nic jednoduššího než říci „ale R 16/2017 říká, že nerealistické ocenění majetku není trestné a nesnižuje informační hodnotu účetnictví“. Trestní odpovědnost by pak nastala jen tehdy, pokud by se podařilo prokázat spáchání jiného trestného činu (například podvodu), ale o normálně očekávatelný a zákonodárcem zamýšlený trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku by nešlo. Zde bohužel chybné chápání vedení účetnictví Nejvyšším soudem do značné míry negovalo úmysl zákonodárce chránit důvěru ve finanční výkazy.

Pro poctivé podnikatele a poctivé investory máme jednoduchou radu: svoje obchody si musí pohlídat hlavně každý sám a nemůže pokaždé jen slepě důvěřovat tvrzením druhé strany. Před každou významnou transakcí by mělo proběhnout standardní finanční due diligence, kde odborníci projdou a hlavně kriticky posoudí dostupné informace. V případě pohledávek se jedná o detailní analýzu věkové struktury a bonity obchodních partnerů. Současně je existence významných pohledávek ověřována pomocí konfirmačních dopisů. Dobře provedené due diligence by tedy mělo minimalizovat riziko překvapení tak dramatických jako v popisované kauze.

Jan Vučka,
advokát Dvořák Hager & Partners

Jiří Liberda,
auditor a partner Moore Stephens

[Dvořák Hager & Partners, advokátní kancelář, s.r.o.](#)

Oasis Florenc
Pobřežní 394/12
186 00 Praha 8

Tel.: +420 255 706 500
Fax: +420 255 706 550
e-mail: paha@dhplegal.com

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc březen 2026](#)
- [Převodní ceny v judikatuře a sporech se správcem daně](#)
- [Nový daňový režim ESOP v České republice od roku 2026. Posun k ekonomické realitě a mezinárodním standardům?](#)
- [Preventivně-sankční funkce náhrady nemajetkové újmy za porušení osobnostních práv pohledem Ústavního soudu](#)
- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně: kritéria účelnosti, věcnosti a včasnosti v judikatuře](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Nová úprava kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc únor 2026](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)