

# Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28.02.2019, sp. zn. 5 Tdo 1619/2018, ECLI:CZ:NS:2019:5.TDO.1619.2018.1

**Číslo:** 48/2019

**Právní věta:** Pachatelem přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 3 tr. zákoníku může být kterákoli fyzická (nebo i právnická) osoba, která má ve své dispozici příslušné účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady, a nevyžaduje se její zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení ve smyslu § 114 odst. 1 tr. zákoníku. Může to být i osoba, jež je na podkladě smluvního vztahu s určitou účetní jednotkou povinna vést a zpracovávat její účetnictví. Pachatelem tohoto přečinu tedy může být i statutární orgán nebo člen statutárního orgánu obchodní společnosti, která zpracovává účetnictví jiné účetní jednotky, pokud úmyslně odmítl předat jí účetní doklady a znemožnil podání daňového přiznání této účetní jednotky a vyměření daně finančním úřadem. Účetní doklady nemohou být předmětem zadržovacího práva, jímž by měl být zajištěn závazek mezi účetní jednotkou a tím, kdo vede a zpracovává její účetnictví.

**Soud:** Nejvyšší soud

**Datum rozhodnutí:** 28.02.2019

**Spisová značka:** 5 Tdo 1619/2018

**Číslo rozhodnutí:** 48

**Číslo sešitu:** 9

**Typ rozhodnutí:** Usnesení

**Hesla:** Pachatel, Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

**Předpisy:** § 114 odst. 1 tr. zákoníku  
§ 254 odst. 1 alinea 1 tr. zákoníku

**Druh:** Rozhodnutí ve věcech trestních

**Sbírkový text rozhodnutí:**

*Nejvyšší soud podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl dovolání obviněného I. K. podané proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 5. 2017, sp. zn. 5 To 95/2017, v trestní věci vedené u Okresního soudu v Chomutově pod sp. zn. 29 T 301/2013.*

I.

Rozhodnutí soudů nižších stupňů

1. Rozsudkem Okresního soudu v Chomutově ze dne 1. 11. 2016, sp. zn. 29 T 301/2013, byl obviněný I. K. uznán vinným přečinem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 3 tr. zákoníku, kterého se dopustil skutkem popsáním ve výroku o vině v citovaném rozsudku.

2. Týmž rozsudkem bylo podle § 44 tr. zákoníku upuštěno od uložení souhrnného trestu obviněnému podle § 43 odst. 2 tr. zákoníku, neboť soud měl za to, že trest uložený obviněnému rozsudkem Okresního soudu v České Lípě ze dne 22. 6. 2015, sp. zn. 32 T 15/2014, ve spojení s usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 2. 12. 2015, sp. zn. 31 To 406/2015, je dostatečný. Dále byla podle § 229 odst. 1 tr. ř. poškozená obchodní společnost Ú. k. odkázána se svým nárokem na náhradu škody na řízení ve věcech občanskoprávních.

3. Proti shora zmíněnému rozsudku Okresního soudu v Chomutově podali odvolání jednak obviněný I. K., který je zaměřil proti výroku o vině, a jednak státní zástupce, který podal odvolání v neprospěch obviněného a zaměřil je pouze proti výroku o upuštění od uložení souhrnného trestu. Z podnětu odvolání státního zástupce rozhodl Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, sp. zn. 5 To 95/2017, tak, že podle § 258 odst. 1 písm. d), e), odst. 2 tr. ř. zrušil napadený rozsudek ve výroku o upuštění od uložení souhrnného trestu a podle § 259 odst. 3 tr. ř. znovu rozhodl o trestu. Odvolací soud při nezměněném výroku o vině odsoudil obviněného podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku za použití § 67 odst. 2 písm. b), odst. 3 a § 68 odst. 1, 2 tr. zákoníku k peněžitému trestu v počtu 20 denních sazeb s výší jedné sazby 500 Kč, tedy v celkové výměře 10 000 Kč. Podle § 69 odst. 1 tr. zákoníku byl obviněnému uložen náhradní trest odnětí svobody v trvání 2 měsíců pro případ, že by peněžitý trest nebyl ve stanovené lhůtě vykonán. Krajský soud v Ústí nad Labem pak podle § 256 tr. ř. zamítl odvolání obviněného jako nedůvodné.

## II.

### Dovolání obviněného

4. Obviněný I. K. podal proti citovanému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem prostřednictvím svého obhájce dovolání, které opřel o dovolací důvody uvedené v § 265b odst. 1 písm. g) a l) tr. ř. a napadl jím rozhodnutí odvolacího soudu v celém rozsahu.

5. Podle názoru obviněného v tzv. skutkové větě výroku o vině v rozsudku soudu prvního stupně není náležitě specifikováno, jaké účetní doklady obviněný nevydal obchodní společnosti Ú. k. a které konkrétní účetní knihy zatajil. Z provedeného dokazování totiž nevyplývá, že by obviněný převzal např. prvotní pokladní doklady či doklady o mzdách zaměstnanců. Jak dále obviněný zdůraznil, obsahem smlouvy o poskytování účetních služeb obchodní společnosti Ú. k. bylo oprávnění obchodní společnosti A. C., jejímž jednatelem byl obviněný, zadržet účetní doklady obchodní společnosti Ú. k. pro případ, pokud bude tato společnost v prodlení se zaplacením ceny za účetní služby, přičemž k tomuto prodlení skutečně došlo. Následně obviněný převedl svůj obchodní podíl v obchodní společnosti A. C., přičemž jejímu novému jednatele předal všechny účetní doklady obchodní společnosti Ú. k.

6. Obviněný poukázal ve svém dovolání i na problematické poměry v obchodní společnosti Ú. k., která údajně neplnila své závazky ani vůči dalším věřitelům; svědek P. K., společník této obchodní společnosti, měl navíc opakovaně v podstatných záležitostech vypovídat před soudem nepravdivě. Obviněný také namítl, že obchodní společnost A. C. zadržela takové účetní doklady, které mohla poškozená obchodní společnost snadno nahradit, popřípadě již zpracované nepředané výkazy, které však představovaly nezaplacené dílo, na něž neměla obchodní společnost Ú. k. bez zaplacení ceny za účetní služby nárok.

7. Podle obviněného on ani obchodní společnost A. C. nejsou osobami, které by ohledně poškozené obchodní společnosti měly zákonnou povinnost vést jakoukoliv evidenci, přičemž obchodní společnost Ú. k. měla navíc sama možnost na základě jí dostupných originálů dokladů či údajů zpracovat a podat daňová přiznání. Obviněný zpochybnil postup odvolacího soudu, který dovedl vinu obviněného toliko na základě myšlenkové konstrukce, že prodejem obchodního podílu cizinci, jemuž

má končit pobyt na území České republiky, se obviněný dopustil protiprávního jednání. Stejně tak obviněný nesouhlasí se závěrem, podle něhož není trestně stíhán ten, kdo nesplnil zákonem uloženou povinnost, ale smluvní partner tohoto povinného subjektu, přičemž v této souvislosti namítl porušení zásady spočívající v použití trestní represe jako „ultima ratio“ s poukazem na rozdílné rozhodování v jiných věcech. Obviněný zpochybnil také naplnění subjektivní stránky skutkové podstaty přečinu, za nějž byl odsouzen, přičemž soudy nižších stupňů dostatečně neprověřily, jaké informace měl obviněný při uplatnění zadržovacího práva k daným účetním dokladům. Podle názoru obviněného při hodnocení důkazů nebyl respektován princip gradace příčinné souvislosti, jelikož případné nesplnění závazku smluvním partnerem nemá bez dalšího za následek porušení zákonné povinnosti jiného subjektu.

8. Obviněný zpochybnil také jemu uložený trest, který je podle jeho názoru nepřiměřeně přísný, a to s ohledem na délku a náročnost trestního řízení.

9. Závěrem svého dovolání obviněný I. K. navrhl, aby Nejvyšší soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a aby přikázal tomuto soudu nové projednání a rozhodnutí věci.

### III.

#### Vyjádření k dovolání

10. K dovolání obviněného se vyjádřil nejvyšší státní zástupce prostřednictvím státního zástupce činného u Nejvyššího státního zastupitelství. Podle jeho názoru v podstatných bodech dovolacích námitek obviněného jde o opakování jeho obhajoby, s níž se soudy nižších stupňů dostatečně vypořádaly. Skutek je ve výroku o vině v odsuzujícím rozsudku dostatečně popsán, protože konkretizuje, v jakém časovém období byly dané listiny vystaveny a o jaký typ účetních dokladů šlo. Protože to byly originály účetních dokladů bez pořízených kopií, vyplývá z toho, že poškozená obchodní společnost musela pro potřeby finanční správy rekonstruovat své účetnictví. K námitce obviněného, podle níž uplatnil zadržovací právo k účetním dokladům, státní zástupce s odkazem na judikaturu Nejvyššího soudu konstatoval, že není možné zadržovat účetní doklady určené pro potřeby státu, na jejichž podkladě může orgán finanční správy řádně vyměřit daně. Státní zástupce neshledal důvodnou ani argumentaci obviněného, že nemůže být pachatelem trestného činu podle § 254 odst. 1 alinea 3 tr. zákoníku, protože není subjektem povinným ze zákona vést jakoukoliv evidenci. Jak totiž vyplývá ze zákonného vymezení skutkové podstaty zmíněného trestného činu, jeho pachatelem může být kdokoliv, tedy i subjekt, který na sebe smluvně převzal povinnost vést účetní knihy. V důsledku jednání obviněného byly účetní knihy pro poškozenou obchodní společnost a v konečném důsledku i pro finanční úřad nedosažitelné, což obviněný věděl a byl srozuměn s tím, že tak může ohrozit zájem státu na včasném a řádném vyměření daně.

11. Pokud jde o námitku obviněného, podle níž soudy nerespektovaly princip gradace příčinné souvislosti při hodnocení důkazů, státní zástupce ji s poukazem na zásadu umělé izolace jevů a další pravidla nepovažuje za důvodnou. V posuzovaném případě bylo jednání obviněného spočívající v zatajení účetních dokladů před poškozenou obchodní společností a v konečném důsledku i před finančním úřadem jedinou trestněprávně relevantní příčinou vzniku následku v podobě ohrožení majetkových práv jiného, v nemožnosti podat včas daňové přiznání a v nemožnosti finančního úřadu včas a řádně vyměřit daň.

12. Závěrem svého vyjádření proto státní zástupce navrhl, aby Nejvyšší soud podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl dovolání obviněného, neboť jde o dovolání zjevně neopodstatněné.

### IV.

## Posouzení důvodnosti dovolání

### a) Obecná východiska

13. Nejvyšší soud po zjištění, že byly splněny všechny formální a obsahové podmínky k podání dovolání, dospěl k následujícím závěrům.

14. Obviněný I. K. uplatnil ve svém dovolání dovolací důvody uvedené v § 265b odst. 1 písm. g) a l) tr. ř. První z nich je naplněn, jestliže napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení skutku nebo na jiném nesprávném hmotněprávním posouzení. Druhý z dovolacích důvodů pak lze dovodit, bylo-li rozhodnuto o zamítnutí nebo odmítnutí řádného opravného prostředku proti rozsudku nebo usnesení uvedenému v § 265a odst. 2 písm. a) až g) tr. ř., aniž byly splněny procesní podmínky stanovené zákonem pro takové rozhodnutí nebo přestože byl v řízení mu předcházejícím dán důvod dovolání uvedený v § 265b odst. 1 písm. a) až k) tr. ř.

b) K dovolacímu důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř.

15. K dovolacímu důvodu podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Nejvyšší soud připomíná, že je dán zejména tehdy, jestliže skutek, pro který byl obviněný stíhán a odsouzen, vykazuje znaky jiného trestného činu, než jaký v něm spatřovaly soudy nižších stupňů, anebo nenaplnuje znaky žádného trestného činu. Nesprávné právní posouzení skutku může spočívat i v tom, že rozhodná skutková zjištění, z nichž vycházely soudy nižších stupňů, neposkytují dostatečný podklad k závěru, zda je stíhaný skutek vůbec trestným činem, popřípadě o jaký trestný čin jde. Podobně to platí o jiném nesprávném hmotněprávním posouzení, které lze dovodit pouze za situace, pokud byla určitá skutková okolnost posouzena podle jiného ustanovení hmotného práva, než jaké na ni dopadalo.

c) K přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku

16. Ustanovení o přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku chrání zájem společnosti na řádném vedení a uchování účetnictví a dalších dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, zajišťuje ochranu majetkových zájmů dalších osob a zájem státu na řádném vyměření daní. Zmíněné ustanovení trestního zákoníku obsahuje tři alinea, tedy nečíslované odstavce, v nichž jsou sankcionovány nejzávažnější případy vadného vedení a uchovávání účetnictví, jeho nevedení nebo jiných útoků vůči účetním a obdobným dokladům a jejich vypovídací hodnotě. Obviněnému bylo v této věci kladeno za vinu spáchání přečinu ve variantě uvedené v § 254 odst. 1 alinea 3 tr. zákoníku, protože podle soudů nižších stupňů zatajil účetní knihy, zápisy a jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, a ohrozil tak včasné a řádné vyměření daně. Soudy nižších stupňů tedy u obviněného shledaly alternativu jednání spočívající v zatajení příslušných účetních dokladů, a pokud jde o ohrožovací následek, pak možnost ohrožení včasného a řádného vyměření daně. K otázce zatajení účetních knih, zápisů a obdobných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole lze připomenout, že pachatel je zatají zejména tehdy, když předstírá komukoli jinému, zpravidla kontrolním nebo daňovým orgánům, že vůbec nemá tyto doklady, anebo je umístí nebo ukryje na takovém místě, kde jsou pro uvedené orgány nebo pro jiné osoby běžnými prostředky nedostupné. Přitom pachatelem přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 tr. zákoníku může být kterákoli fyzická nebo právnická osoba, pokud má přístup k příslušným účetním a podobným dokladům, disponuje s nimi nebo má zákonnou povinnost řádně je vést a uchovávat, ale nevyžaduje se zde speciální nebo konkrétní subjekt (viz např. ŠÁMAL, P. a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2590 a 2592).

17. Námitku, kterou uplatnil ve svém dovolání obviněný I. K. a podle níž on sám a ani obchodní společnost, jejímž jednatelem byl, není subjektem, který by měl zákonnou povinnost vést jakoukoliv evidenci obchodní společnosti Ú. k., a tudíž ani nemůže být pachatelem přečinu, jímž byl uznán vinným, lze svým obsahem podřadit pod uplatněný dovolací důvod podle § 265b odst. 1 písm. g) tr. ř. Nejvyšší soud ji ovšem shledal neopodstatněnou. Jak totiž vyplývá ze znění skutkové podstaty přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 3 tr. zákoníku a bylo to již zdůrazněno výše, pachatelem (subjektem) tohoto trestného činu může být kterákoli fyzická (i právnická) osoba, nevyžaduje se její zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení ve smyslu § 114 tr. zákoníku. Pokud tedy obviněný na základě zjištěného skutkového stavu s vědomím, že může ohrozit řádné vyměření daní u obchodní společnosti Ú. k., nakládal s jejími účetními a dalšími doklady potřebnými pro řádné vyměření daní tak, že pro příslušné orgány a jiné osoby byly tyto doklady nedosažitelné, resp. další osoby nevěděly o tom, kde se nacházejí (viz rozhodnutí uveřejněné pod č. 7/2009 Sb. rozh. tr.), tímto svým jednáním naplnil skutkovou podstatu přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 3 tr. zákoníku. Přitom není podstatné, že tak obviněný činil na základě smluvního vztahu se zmíněnou poškozenou obchodní společností, ale rozhodující bylo, že měl k dispozici účetní doklady obchodní společnosti Ú. k., které převzal, ale nevrátil je a znemožnil zpracování a podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob a dani z přidané hodnoty. Na spáchání výše uvedeného přečinu, jímž byl obviněný uznán vinným, pak nemá vliv ani to, zda a do jaké míry byly takto zatajené účetní a jiné doklady nahraditelné případnou rekonstrukcí účetnictví.

18. Neopodstatněné jsou rovněž výhrady obviněného, podle nichž údajně nebyl náležitě specifikován zjištěný skutek ve výroku o vině v rozsudku soudu prvního stupně. Podle obviněného z něj není zřejmé, jaké účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole obviněný nevydal (nevrátil) obchodní společnosti Ú. k. Jak je ovšem výslovně uvedeno v tzv. skutkové větě odsuzujícího rozsudku a blíže konkretizováno v jeho odůvodnění, obviněný nevrátil účetní doklady, které převzal na základě smlouvy o vedení účetnictví ze dne 2. 2. 2010 od obchodní společnosti Ú. k. za účelem zpracování její účetní dokumentace. U konkrétních účetních dokladů je pak specifikováno, o jaký druh účetního dokladu jde, a časové období, v němž byl vystaven. Stejně tak je v rozsudku soudu prvního stupně jednoznačně konstatováno, že v důsledku nevrácení příslušných účetních dokladů obchodní společnosti Ú. k. obviněný znemožnil včasné podání daňového přiznání a správné vyměření daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za konkrétní daňová období. Skutek spáchaný obviněným je tedy popsán dostatečně konkrétně v intencích ustanovení § 120 odst. 3 tr. ř. a umožňuje učinit spolehlivý závěr o naplnění všech zákonných znaků skutkové podstaty přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 3 tr. zákoníku.

19. Spáchání tohoto přečinu nemůže zpochybnit ani námitka obviněného, že vykonával zadržovací právo k příslušným účetním dokladům dotčené obchodní společnosti, a to na základě smlouvy o poskytování účetních služeb uzavřené mezi obchodní společností A. C., za kterou obviněný jednal, a obchodní společností Ú. k., o jejíž účetnictví šlo. Jak totiž vyplývá z judikatury občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu, účetní doklad není způsobilým předmětem zadržovacího práva a nemůže být ve smyslu § 1395 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, zadržet k zajištění dluhu (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 9. 3. 2017, sp. zn. [21 Cdo 4172/2016](#), uveřejněné pod č. 88/2018 Sb. rozh. obč.). Totéž obdobně platí o tvrzení obviněného, podle něhož údajně soudy nižších stupňů při hodnocení důkazů nerespektovaly zásadu gradace příčinné souvislosti. Jednak z toho není patrné, proč by zde nebyla příčinná souvislost mezi jednáním obviněného a ohrožovacím následkem spáchaného přečinu, a jednak je ze skutkových závěrů soudů zřejmé, že jednání obviněného spočívající v zatajení účetních dokladů před poškozenou obchodní společností a v konečném důsledku i před finančním úřadem bylo jedinou trestněprávně relevantní příčinou vzniku následku v podobě ohrožení možnosti dotčené obchodní společnosti podat včas

daňové přiznání a v nemožnosti finančního úřadu včas a řádně vyměřit daň.

d) Závěrečné shrnutí

20. Nejvyšší soud proto uzavírá, že pachatelem přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 3 tr. zákoníku může být kterákoli fyzická (nebo i právnická) osoba, která má ve své dispozici příslušné účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady, a nevyžaduje se její zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení ve smyslu § 114 odst. 1 tr. zákoníku. Může to být i osoba, jež je na podkladě smluvního vztahu s určitou účetní jednotkou povinna vést a zpracovávat její účetnictví. Pachatelem tohoto přečinu tedy může být i statutární orgán nebo člen statutárního orgánu obchodní společnosti, která zpracovává účetnictví jiné účetní jednotky, pokud úmyslně odmítne předat jí účetní doklady a znemožní podání daňového přiznání této účetní jednotky a vyměření daně finančním úřadem. Účetní doklady nemohou být předmětem zadržovacího práva, jímž by měl být zajištěn závazek mezi účetní jednotkou a tím, kdo vede a zpracovává její účetnictví.

21. V další části odůvodnění se Nejvyšší soud vypořádal s ostatními námitkami obviněného I. K., a protože ani ty neshledal důvodnými, podle § 265i odst. 1 písm. e) tr. ř. odmítl dovolání obviněného jako zjevně neopodstatněné.