

# **Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti**

Ani zjištění, že plátce měl případně potřebné částky k dispozici, tj., že příslušné částky z hrubých mezd svým zaměstnancům srazil a neodvedl je příslušným institucím, ještě nestačí k závěru, že pachatel naplnil zákonné znaky trestného činu podle § 147 odst. 1 tr. zák., neboť tento trestný čin je činem úmyslným. Úmysl pachatele musí směřovat k tomu, že svou zákonnou povinnost odvést provedené srážky neuskuteční vůbec a nestačí tak zjištění, že srážky neodvedl v době, kdy tak učinit měl.

(Rozsudek Nejvyššího soud České republiky sp.zn. 4 Tz 68/2003, ze dne 30.9.2003)

Nejvyšší soud České republiky projednal ve veřejném zasedání stížnost pro porušení zákona, kterou podal ministr spravedlnosti České republiky ve prospěch obviněného I. H., proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. 10 To 16/2003, a podle § 268 odst. 2 tr. ř. rozhodl tak, že usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. 10 To 16/2003, byl porušen zákon v ustanoveních § 147 odst. 1 písm. a), b), § 148 odst. 1 písm. c) tr. ř., a v řízení, jež mu předcházelo, v ustanovení § 314c odst. 1 písm. a) a § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř. ve prospěch obviněného I. H.

Z odůvodnění:

Usnesením Okresního soudu v Jičíně ze dne 12. 11. 2002, sp. zn. 2 T 198/2002, bylo ve věci obviněného I. H., stíhaného pro trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení, na zdravotním pojištění a na příspěvku na státní politiku zaměstnanosti podle § 147 odst. 1 tr. zák., rozhodnuto, že věc se podle § 314c odst. 1 písm. a) tr. ř. za použití § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř. vrací státnímu zástupci k došetření. Uvedeného trestného činu se měl obviněný dopustit tím, že jako majitel společnosti I. H.-P. se sídlem v R., okres J., v době nejméně od dubna 2001 do července 2002 nehradil z vlastního rozhodnutí částky stržené zaměstnancům uvedené firmy pro O. s. s. z. v J. a pro V. z. p. ČR, O. p. J., přičemž konkrétně svým zaměstnancům strhl a neodvedl za období nejméně od dubna 2001 do 1. 7. 2002 pojistné na sociální zabezpečení O. s. s. zabezpečení v J. v celkové výši nejméně 71 862,- Kč, za období nejméně od dubna 2001 do 1. 7. 2002 pojistné na zdravotním pojištění V. z. p. ČR - O. p. J. v celkové výši nejméně 41 263,- Kč, čímž v úhrnu za zmíněné období strhl zaměstnancům své firmy a neodvedl finanční prostředky v celkové výši 113 125,- Kč.

Proti tomuto usnesení podala dne 18. 11. 2002 stížnost státní zástupkyně.

Usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. 10 To 16/2003, byla stížnost státní zástupkyně podle § 148 odst. 1 písm. c) tr. řádu zamítnuta. Usnesení tak nabylo téhož dne právní moci.

Proti citovanému usnesení Krajského soudu v Hradci Králové podal ministr spravedlnosti České republiky stížnost pro porušení zákona ve prospěch obviněného I. H. Namítá v ní, že zákon byl v neprospěch obviněného porušen v ustanovení § 2 odst. 4, § 147 odst. 1 písm. a), b) a § 148 odst. 1

písm. c) tr. řádu a v řízení předcházejícím v ustanovení § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř.

Ministr spravedlnosti se ve stížnosti pro porušení zákona zabývá nejprve postupem samosoudkyně Okresního soudu v Jičíně, která přezkoumala podanou obžalobu a věc poté usnesením vrátila státnímu zástupci k došetření. Samosoudkyně předmětné usnesení zdůvodnila tím, že je sice prokázáno, že žalovaný pojistné nehradil, otázka finančního hospodaření obviněného však není dostatečně objasněna a nelze proto dovodit, zda obžalovaný peníze na odvody skutečně měl. K trestnosti stíhaného trestného činu dle § 147 tr. zák. nepostačuje ani to, že se obžalovaný doznal, že odvody neplatil, ale je třeba doložit další důkazy a učinit další skutková zjištění (pro potřeby znalce opatřit potřebné účetní doklady o hospodaření firmy a výsledku obviněného, event. osoby, která pro něj zpracovávala účetnictví, vypracovat vlastní znalecký posudek z oboru ekonomiky a účetnictví). Ke stejnému závěru dospěl i krajský soud, který stížnost státního zástupce zamítnul jako nedůvodnou, přičemž zdůraznil, že došetření v řízení před soudem by bylo v porovnání s možnostmi opatřit takový důkaz v přípravném řízení spojeno s výraznými obtížemi.

Ministr spravedlnosti se neztotožnil s těmito právními názory okresního i krajského soudu, když v odůvodnění stížnosti pro porušení zákona uvádí, že požadavky na doplnění řízení týkající se finanční situace obviněného jsou zcela nerozhodné pro posouzení trestní odpovědnosti obviněného, a že samosoudkyně Okresního soudu v Jičíně měla dostatek podkladů, aby mohla o podané obžalobě rozhodnout. Požadavek na došetření je v rozporu s ustanovením § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř., neboť znamená zbytečné protahování délky trestního řízení ke škodě obviněného, který má dle ustanovení § 2 odst. 4 tr. ř. právo, aby jeho věc byla projednána co nejrychleji.

Ministr spravedlnosti argumentuje tím, že pokud okresní soud doklady o hospodářské situaci firmy nepovažoval za dostačující, měl sám přibrat znalce z oboru ekonomiky a účetnictví za účelem vypracování posudku, neboť opatření takového důkazu v řízení před soudem není spojeno s výraznými obtížemi, když jeho opatřování v přípravném řízení by bylo na újmu rychlosti řízení. Přípravné řízení také netrpělo takovými vadami, jejichž náprava by nebyla možná v řízení před soudem, a které by závažným způsobem zpochybňovaly zákonnost přípravného řízení nebo měly za následek, že k některým úkonům přípravného řízení nelze přihlížet jako k důkazu. Ministr spravedlnosti má dále zato, že věc byla dostatečným způsobem objasněna. Ani v došetření v řízení před soudem by tento postup nebyl spojen s výraznými obtížemi. Výsledky vyšetřování dle názoru ministra spravedlnosti s ohledem na ustanovení § 176 odst. 1, věty první, tr. ř. dostatečně odůvodňovaly postavení obviněného před soudem, když obviněný nepopírá, že neodvedl pojistné na sociálním a zdravotním pojištění, příslušné částky neodvedl oprávněným příjemcům, ale použil je k jiným účelům, čímž naplnil zákonné znaky trestného činu podle § 147 odst. 1 tr. zák. Státní zástupce přitom již není povinen zjišťovat, zda měl obviněný v úmyslu uvedené platby odvést později, či je nehodlal odvést vůbec.

Požadavek okresního soudu na doplnění dokazování znaleckým posudkem pak pokládá stěžovatel za nadbytečný. Ve svých důsledcích znamená zbytečné protahování délky trestního řízení ke škodě obviněného, který má právo, aby jeho věc byla projednána co nejrychleji.

Nejvyšší soud České republiky přezkoumal podle § 267 odst. 3 tr. ř. zákonnost a odůvodněnost těch výroků rozhodnutí, proti nimž byla stížnost pro porušení zákona podána, v rozsahu a z důvodů v ní uvedených, jakož i řízení napadené části rozhodnutí předcházející, a dospěl k následujícím závěrům.

Nadřízený orgán podle § 147 odst. 1 písm. a), b) tr. ř. přezkoumá při rozhodování o stížnosti správnost všech výroků napadeného usnesení, proti nimž může stěžovatel podat stížnost, a řízení předcházející napadenému usnesení.

Podle § 148 odst. 1 písm. c) nadřízený orgán stížnost zamítne, není-li důvodná.

Podle § 188 odst. 1 písm. e) soud po předběžném projednání obžaloby vrátí věc státnímu zástupci k došetření, je-li toho třeba k odstranění závažných procesních vad přípravného řízení, které nelze napravit v řízení před soudem, nebo k objasnění základních skutkových okolností, bez kterých není možné v hlavním líčení ve věci rozhodnout, a v řízení před soudem by takové došetření bylo v porovnání s možnostmi opatřit takový důkaz v přípravném řízení spojeno s výraznými obtížemi nebo by zřejmě bylo na újmu rychlosti řízení.

Z odůvodnění rozhodnutí soudu prvního stupně Nejvyšší soud zjistil, že tento soud spatřoval nedostatky přípravného řízení a podané obžaloby v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, zejména při absenci znaleckého posudku z oboru ekonomiky a účetnictví, který měl být vyhotoven k zjištění, zda obviněný měl v žalovaném období takové prostředky, aby mohl uvedené dávky skutečně uhradit. Z písemných dokladů, které jsou založeny ve spise, takového zjištění učinit nelze, a protože se jedná o posouzené otázky ryze odborné, a kvalifikovaných znalostí, měl být k řízení znalec přibrán již v přípravném řízení.

Podle názoru státní zástupkyně, který uplatnila ve stížnosti proti usnesení soudu prvního stupně, je požadavek na doplnění dokazování nadbytečný, neboť důkazy, které státní zástupce spolu s podanou obžalobou předložil, plně vinu obviněného prokazují, a pokud měl soud zato, že dokazování je třeba precizovat důkazem, jehož provedení se domáhá, měl možnost učinit tak bez výraznějších obtíží v hlavním líčení sám, neboť opatření takového důkazu v přípravném řízení by bylo na újmu rychlosti řízení.

Krajský soud v Hradci Králové se s názorem soudu prvního stupně ztotožnil a v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že k posouzení podané obžaloby je nutno učinit další skutková zjištění, která se zejména týkají hospodaření obviněného. Podle jeho názoru je nepochybné, že pokud má být učiněn jednoznačný názor o vině obviněného zažalovaným trestným činem, je třeba řízení doplnit o znalecký posudek z oboru ekonomiky, odvětví účetnictví, který by zodpověděl základní otázku, jejíž objasnění soud prvního stupně správně požaduje. Správným shledal i ten závěr okresního soudu, že nebyly objasněny základní skutkové okolnosti, neboť v řízení před soudem by opatření takového důkazu bylo spojeno s výraznými obtížemi.

Po vyhodnocení obsahu předmětného trestního spisu je nutno konstatovat, že vrácení věci státnímu zástupci k došetření nebylo důvodné.

Stěžovatel důvodně poukazuje na výklad ustanovení § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř. po novele zákonem č. [265/2001](#) Sb., že těžištěm trestního řízení je řízení před soudem, k němuž má přípravné řízení pouze funkci pomocnou a přípravnou. Nelze tak již jakékoli vady přípravného řízení pokládat za důvod k vrácení věci státnímu zástupci k došetření, ale lze tak postupovat pouze při zjištění závažných procesních vad nebo k objasnění základních skutkových okolností, k nimž je třeba opatřit důkaz, jenž lze v řízení před soudem opatřit v porovnání s přípravným řízením s výraznými obtížemi nebo by bylo zřejmě na újmu rychlosti řízení.

Nejvyšší soud se ztotožnil s názorem soudů obou stupňů ohledně potřeby doplnit dokazování prověřením účetnictví plátce předmětných odvodů znaleckým posudkem z oboru ekonomika, odvětví účetní evidence, který by měl být vzhledem k nutnosti odborných znalostí pravidelně zpracováván již v přípravném řízení. Je tomu tak vzhledem k tomu, že trestní stíhání pro trestný čin podle § 147 tr. zák. je omezeno pouze na tu část jednání, kdy měl zaměstnavatel k dispozici potřebné finanční prostředky, tj., že zákonné srážky svým zaměstnancům skutečně provedl a nedovedl je příslušným oprávněným příjemcům, což je nutné zjistit nejen z vyčíslení příslušných oprávněných institucí, ale především z účetních dokladů zaměstnavatele, neboť tyto okolnosti je nutné jako pojmový znak skutkové podstaty trestného činu podle § 147 tr. zák. v trestním řízení spolehlivě prokázat (viz rovněž rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 5. 2000, sp. zn. 4 Tz 63/2000).

Ze závěrů znaleckého zkoumání by mělo především vyplynout, zdali v jednotlivých měsících zkoumaného období zaměstnavatel skutečně vyplatil zaměstnancům celé hrubé mzdy, strhl z nich příslušné částky coby zálohy na daň z příjmů fyzických osob, platby za zaměstnance za zdravotní pojištění, platby za zaměstnance za sociální pojištění a státní politiku zaměstnanosti, a tyto platby v rozporu s jejich zákonným určením neodvedl příslušným oprávněným institucím a použil je na jiné účely. Podle ustanovení § 9 zákona č. [589/1992](#) Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, odečte organizace úhrn zúčtovaných dávek nemocenského pojištění od pojistného, které je povinna odvádět, a rozdíl odvede na účet České správy sociálního zabezpečení. To znamená, že u těchto organizací se pro účely trestního stíhání povinnost odvodu pojistného za zaměstnance snižuje o dávky nemocenského pojištění. Pro úplnost je třeba uvést, že není možné dávky nemocenského pojištění, jejichž výše přesahuje 8 % z vyměřovacího základu (eventuelně i celých 34 % vyměřovacího základu), odečítat od povinnosti k odvodu v následujících měsících. Zda v posuzované trestní věci bylo skutečně v uvedených zákonných intencích postupováno, nelze zjistit.

Jak již bylo v minulosti vícekrát Nejvyšším soudem judikováno, takto získané výsledky ověří i správnost vyčíslení neprovedených odvodů od oprávněných subjektů, tedy finančních úřadů, okresních správ sociálního zabezpečení a dotčených zdravotních pojišťoven. Znalecký posudek by tak měl rovněž odpovědět na otázky stran hospodářské situace organizace v jednotlivých měsících kritického období, a nutně tak i na další otázku, zda bylo reálné, aby platby byly uskutečněny v jiném možném termínu, což významně pomůže objasnit posouzení úmyslu obviněného. Rovněž prokázání důvodů, které mohly vést k vytýkanému jednání obviněného, má význam pro posouzení materiální stránky trestného činu. I tyto důvody je možno posoudit pouze na základě náležitě objasněné hospodářské situace organizace či společnosti (viz také rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 8. 2000, sp. zn. 3 Tz 155/2000). Je tedy zpravidla vyloučeno rozhodnout ve věci bez opatření účetních dokladů, jež dokumentují hospodaření plátce v kritickém období.

Jestliže hospodářská situace zaměstnavatele může napomoci objasnit úmysl obviněného a tím i rozsah jím spáchané trestné činnosti, jakož i materiální stránku trestného činu, nelze se ztotožnit se závěrem ministra spravedlnosti, že příslušné výpisy z účtů poskytují ucelený obraz o hospodářském stavu společnosti, neboť k takovému závěru je zapotřebí kvalifikovaně a odborně provedené zkoumání znalcem. Ani zjištění, že plátce měl případně potřebné částky k dispozici, tj., že příslušné částky z hrubých mezd svým zaměstnancům srazil a neodvedl se příslušným institucím, ještě nestačí k závěru, že pachatel naplnil zákonné znaky trestného činu podle § 147 odst. 1 tr. zák., neboť jak bylo zdůrazněno, tento trestný čin je činem úmyslným. Úmysl pachatele musí směřovat k tomu, že svou zákonnou povinnost odvést provedené srážky neuskuteční vůbec a nestačí tak zjištění, že srážky neodvedl v době, kdy tak učinit měl. To vyplývá i z formulace použité v ustanovení § 147 odst. 1 tr. zák. - „nesplní svou zákonnou povinnost“. I proto měl být znalecký posudek vyhotoven již v přípravném řízení (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 8. 2000, sp. zn. 3 Tz 155/2000).

Z obsahu trestního spisu je zřejmé, že obviněný doznává, že v kritickém období zaměstnancům strhával povinné odvody, avšak nezasílal je na účty oprávněných, přičemž takto získané finanční prostředky používal k udržení provozu a chodu firmy. Okolnost, že v kritickém období oprávněné subjekty příslušné částky od obviněného neobdržely, vyplývá z jejich písemných sdělení. Vzhledem k tomu, že šlo o jednání trvající delší dobu, což obviněný nepopírá, lze s jistou mírou pravděpodobnosti předpokládat i naplnění subjektivní stránky žalovaného trestného činu. Nelze proto i při absenci znaleckého posudku konstatovat, že by obviněný byl postaven před soud v rozporu s ustanovením § 176 tr. ř., bez opory v důkazech, a tedy zcela bezdůvodně.

Jak již bylo uvedeno, dokazování je třeba doplnit vypracování příslušného znaleckého posudku, o jehož opodstatněnosti není pochyb. Vzhledem k obsahu již ve spise procesně fixovaných důkazů a

okolnosti, že opatření znaleckého posudku soudem není spojeno s výraznými obtížemi a není v zásadě na újmu rychlosti řízení, když doba, v níž bude znalecký posudek vypracován, bude nepochybně totožná bez ohledu na to, v jakém stadiu řízení se věc nachází, dle názoru Nejvyššího soudu neměl být užit procesní postup podle § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř., ale mělo být ve věci nařízeno hlavní líčení a rozhodnuto po doplnění dokazování v řízení před soudem. Okresní soud mohl v této souvislosti požadovat v souladu s ustanovením § 180 odst. 2 tr. ř. po státním zástupci, aby takovýto důkaz opatřil. Porušení zákona v řízení před okresním soudem je třeba konstatovat v užití již citovaného § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř. a § 314c odst. 1 písm. a) tr. ř. Krajský soud jako soud odvolací nedostál důsledně své zákonné povinnosti uvedené v ustanovení § 147 odst. 1 písm. a), b) tr. ř. a důsledkem tohoto pochybení bylo i vadné rozhodnutí učiněné podle § 148 odst. 1 písm. c) tr. ř.

Nejvyšší soud také musel posoudit obsah podané stížnosti pro porušení zákona a z něj dovodit, zda tato stížnost byla podána ve prospěch či neprospěch obviněného.

Stěžovatel sám označil stížnost pro porušení zákona za stížnost podanou ve prospěch obviněného, neboť soudy obou stupňů svými procesními postupy nastolily stav, že jejich požadavky na došetření věci bylo porušeno právo obviněného na co nejrychlejší projednání věci. Podáním mimořádného opravného prostředku chce ministr spravedlnosti dosáhnout změny obou rozhodnutí tak, aby jak usnesení krajského soudu, tak usnesení okresního soudu byla zrušena, a Okresní soud v Jičíně by musel v hlavním líčení jednat o obžalobě, která byla na obviněného podána státním zástupcem Okresního státního zastupitelství v Jičíně.

Nejvyšší soud má naopak zato, že stížnost pro porušení zákona byla podána v neprospěch obviněného, když vychází z právního názoru, že vrácení věci soudem státnímu zástupci k došetření poté, co byla na obviněného již podána obžaloba, je rozhodnutím, které má nutně vždy příznivější dopad na procesní postavení obviněného. Vrácení věci do stadia přípravného řízení znamená, že závažný zásah do osobnostních práv obviněného, jímž podání obžaloby a jeho postavení před soud nezbytně je, není definitivní, přičemž požadovaný rozsah došetření věci a jeho výsledky mohou vést i k tomu, že obžaloba v konečné fázi vůbec na obviněného podána nebude (trestní stíhání bude zastaveno, věc bude postoupena jako přestupek k vyřízení příslušnému orgánu apod.). Pokud chce ministr spravedlnosti podaným mimořádným opravným prostředkem zvrátit tento stav, jež je zřejmě k prospěchu obviněného, je takováto stížnost pro porušení zákona podána v neprospěch obviněného. Takto také Nejvyšší soud konkrétní stížnost pro porušení zákona hodnotil, bez ohledu na její název, avšak naopak s přihlédnutím k jejímu obsahu a dopadu na procesní postavení obviněného.

Od vyřešení této základní otázky se pak mohly odvíjet další právní úvahy a procesní postupy Nejvyššího soudu. V situaci, kdy v posuzované trestní věci jak okresní tak krajský soud vadně rozhodly o vrácení věci obviněného do stadia přípravného řízení, porušily zákon ve prospěch obviněného. Toto zjištění tak nutně deklinovalo závěr Nejvyššího soudu, který v souladu s ustanovením § 268 odst. 2 tr. ř. vyslovil, že usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. 10 To 16/2003, byl zákon porušen v ustanoveních § 147 odst. 1 a § 148 odst. 1 písm. c) tr. ř., a v řízení, které mu předcházelo, v ustanovení § 188 odst. 1 písm. e) tr. ř., avšak ve prospěch obviněného I. H.

Právním důsledkem vyjádřeného právního názoru je stav, kdy Nejvyšší soud vyslovuje zjištěné porušení zákona pouze tzv. akademickým výrokem, neboť pro aplikaci ustanovení § 269 odst. 2 a § 270 odst. 1 tr. ř. nemá zákonné předpoklady.

## Další články:

- [Oběť trestného činu](#)
- [Dohoda o vině a trestu](#)
- [Zajištění nároku poškozeného](#)
- [Práva obviněného \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Vydání příkazu k dodání do výkonu trestu](#)
- [Neoprávněná činnost pro cizí moc](#)
- [Kvalifikace skutku](#)
- [Odnětí věci rozhodujícímu soudci \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Náhradní trest](#)
- [Výkon trestu](#)
- [Účinné vyšetřování \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)