

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

Problematika daňové trestné činnosti

Bc. Aleš Jílek

© 2021 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Aleš Jílek

Veřejná správa a regionální rozvoj – k.s. Klatovy

Název práce

Problematika daňové trestné činnosti

Název anglicky

Problems of tax crime

Cíle práce

Cílem teoretické části práce je vytvoření teoretického základu směřujícího k následné analýze problematiky daňových trestných činů a jejich současné právní úpravy v České republice. V daném ohledu se diplomová práce zaměří na trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. V diplomové práci bude provedena analýza jednotlivých skutkových podstat uvedených trestných činů včetně rozvedení společenského dopadu daňové kriminality.

Cílem praktické části práce je provedení analýzy informací o závažnosti daňové trestné činnosti, rozebrání otázky převodu obchodních podílů společností a s tím spojené dosazování tzv. "bílých koní" do pozic statutárních orgánů společností včetně následného zápisu do sbírky listin obchodního rejstříku, kde jsou spatřovány nedostatky mnohonásobně usnadňující páčání daňové trestné činnosti, dále zjištění nejčastější problematiky v rámci odhalování této trestné činnosti včetně uvedení jednotlivých návrhů preventivních opatření. Na základě autorem uvedených závěrů je dílčím cílem praktické části práce navrhnout, ze strany autora práce, případnou metodiku, či postup pro případnou preferenci, či zefektivnění činností související s touto kriminalitou.

Metodika

Zpracování teoretické části práce založené na deskripci a komparaci právních předpisů včetně relevantní judikatury s návazností na jejich analýzu a explanaci. V rámci praktické části práce pak bude provedena analýza statistických údajů vývoje daňové kriminality v rámci ČR, kdy výstupem bude komparace jednotlivých krajů s následnou prognózou, zda je má tato kriminalita vzestupnou či sestupnou tendenci. Dále budou v praktické části metodou deskripce aplikovány jednotlivé zákony zabývající se otázkou převodů obchodních podílů na tzv. "bílé koně" a s následným využitím syntézou získaných poznatků k definování problematických částí jednotlivých zákonných ustanovení a uvedení jejich nedostatků. Na základě provedeného šetření pak bude metodou indukce provedeno kritické zhodnocení současné právní úpravy a jejich možností v rámci daňových trestných činů s předložením návrhů de lege ferenda.

Doporučený rozsah práce

60-80 stran

Klíčová slova

daň, zkrácení daně, daňová kriminalita, trestný čin, DPH, správce daně, daňový subjekt, trestní zákoník, daňový řád, obchodní rejstřík, statutární orgán

Doporučené zdroje informací

HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. – ČESKO. DAŇOVÝ ŘÁD (2009, NOVELY 2011-****). *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-695-2.

KUBÁTOVÁ K. Daňová teorie a politika. 7. Vyd. Praha: ASPI, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3

ŠÁMAL, Pavel a kol. Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář, Praha: C. H. Beck, 2012, ISBN 978-80-7400-428-5

zák.č. 141/1961 Sb., trestní řád

zák.č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

zák.č. 280/2009 Sb., daňový řád

zák.č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících

zák.č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

zák.č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

zák.č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 15. 2. 2021

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 15. 2. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 08. 03. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Problematika daňové trestné činnosti" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 25.3.2021

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. JUDr. Evě Daniele Cvik, Ph.D. et Ph.D. za odborné vedení diplomové práce, cenné rady a trpělivost při vedení práce.

Problematika daňové trestné činnosti

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá problematikou daňových trestných činů a jejich současnou právní úpravou v České republice. V daném ohledu se práce zaměří na trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. V diplomové práci je provedena analýza jednotlivých skutkových podstat uvedených trestných činů a jejich analýza z pohledu vyšetřování včetně rozvedení společenského dopadu daňové kriminality.

Teoretická část práce je založena na metodě deskripce a komparace právních předpisů včetně relevantní judikatury s návazností na jejich analýzu a explanaci.

V rámci praktické části práce pak bude provedena analýza získaných dat a budou definovány problematické části jednotlivých zákonných ustanovení.

V závěru předkládané práce budou shrnuty veškeré získané poznatky s předložením návrhů *de lege ferenda*.

Klíčová slova: daň, zkrácení daně, daňová kriminalita, trestný čin, daň z přidané hodnoty, správce daně, daňový subjekt, trestní zákoník, daňový řád, statutární orgán

Problems of tax crimes

Abstract

This diploma thesis deals with the issue of tax crimes and their current legislation in the Czech Republic. In this regard, the work will focus on the offenses of reducing tax, fee and similar mandatory payments and non-payment of tax, social security contributions and similar mandatory payments. The diploma thesis analyzes the individual facts of these crimes and their analysis from the point of view of investigation, including the development of the social impact of tax crime.

The theoretical part of the work is based on the method of description and comparison of legal regulations, including relevant case law in connection with their analysis and explanation.

Within the practical part of the work, an analysis of the obtained data will be performed and problematic parts of individual legal provisions will be defined.

At the end of the presented work, all the acquired knowledge will be summarized with the submission of proposals de lege ferenda.

Keywords: tax, tax evasion, tax crime, crime, VAT, tax administrator, tax subject, criminal code, tax code, company executive

Obsah

1 Úvod.....	13
2 Cíl práce a metodika	15
2.1 Cíl práce	15
2.2 Metodika	15
3 Teoretická východiska	16
3.1 Vymezení základních pojmů.....	16
3.1.1 Trestný čin	16
3.1.1.1 Objekt trestného činu.....	16
3.1.1.2 Objektivní stránka trestného činu.....	17
3.1.1.3 Subjekt trestného činu	18
3.1.1.4 Subjektivní stránka trestného činu.....	18
3.1.2 Daň.....	18
3.1.3 Daňový subjekt	19
3.1.4 Jiná povinná platba	19
3.1.5 Třídění daní.....	20
3.1.6 Základní konstrukční prvky daně	20
3.1.7 Daňová soustava České republiky	22
3.1.8 Závislá činnost	23
3.1.9 Pojistné na sociální zabezpečení.....	23
3.1.10 Pojistné na veřejné zdravotní pojištění	24
3.1.11 Clo.....	24
3.1.12 Poplatek	26
3.1.13 Jiná podobná povinná platba.....	28
3.2 Daňová trestná činnost z pohledu správního práva.....	28
3.2.1 Správce daně	29
3.2.2 Generální finanční ředitelství.....	30
3.2.3 Odvolací finanční ředitelství.....	30
3.2.4 Specializovaný finanční úřad.....	30
3.2.5 Osoby zúčastněné na správě daní	31
3.2.6 Vztah správního řádu a daňového řádu.....	32
3.3 Daňové řízení ve vztahu k trestnímu řízení.....	33
3.3.1 Daňové řízení	33
3.3.2 Obecné zásady daňového řízení.....	34
3.4 Daňová kontrola	34
3.5 Trestněprávní následky postupů finanční správy	36
3.6 Trestněprávní pojetí daňových trestných činů	38

3.6.1	Pachatelé daňových trestných činů	38
3.6.2	Vývojová stádia daňových trestných činů	40
3.6.2.1	Příprava trestného činu	40
3.6.2.2	Pokus trestného činu	41
3.6.2.3	Dokonání trestného činu	43
3.7	Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ	44
3.8	Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ	44
3.8.1	Objekt	45
3.8.2	Objektivní stránka	45
3.8.3	Subjekt	47
3.8.4	Subjektivní stránka	48
3.9	Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ	49
3.10	Skutková podstata trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ	49
3.10.1	Objekt	49
3.10.2	Objektivní stránka	50
3.10.3	Subjekt	51
3.10.4	Subjektivní stránka	51
3.11	Zánik trestní odpovědnosti daňových trestných činů	51
3.11.1	Účinná lítost	51
3.11.2	Zvláštní ustanovení o účinné lítosti	52
3.11.3	Účinná lítost právnických osob	52
3.11.4	Promlčení	53
3.11.5	Promlčení ve vztahu k právnickým osobám	53
4	Praktická část	54
4.1	Analýza závažnosti daňové trestné činnosti	55
4.1.1	Kontrolní činnost v rámci postupu k odstranění pochybností	56
4.1.2	Kontrolní činnost v rámci daňové kontroly	58
4.1.3	Součinnost s orgány činnými v trestním řízení	59
4.1.4	Daňová Kobra	60
4.2	Vývoj hospodářské trestné činnosti	61
4.2.1	Daňová kriminalita	64
4.2.1.1	Aktuální situace v oblasti krácení DPH	65
4.2.1.2	Aktuální situace v oblasti neodvedení daně	68
4.3	Odhalování daňové kriminality	71
4.3.1	Charakteristické atributy pachatelů daňové kriminality	71
4.3.2	Příčiny daňové kriminality	74
4.3.3	„Modus operandi“ daňové kriminality	75

4.4	Problematika „bílých koní“	76
4.4.1	Charakteristika osob „bílých koní“	77
4.4.2	Druhy „bílých koní“ a jejich využití	77
4.4.3	Dosazování "bílých koní" do pozic statutárních orgánů společností	78
4.4.4	Praktický příklad zneužitelnosti systému	80
4.5	Preventivní opatření při daňové kriminalitě	81
4.5.1	Metodika postupu preventivních opatření	84
4.6	Metodika prověřování a vyšetřování daňové kriminality	86
4.6.1	Výslech svědka	87
4.6.2	Výslech obviněného	87
4.6.3	Znalecké dokazování	88
4.6.4	Konfrontace	88
4.6.5	Typické stopy	89
4.7	Zhodnocení současné právní úpravy a doporučení de lege ferenda	90
5	Výsledky a diskuse	91
5.1	Sumarizace výsledků	91
5.2	Návrh řešení a preventivních opatření	93
6	Závěr	96
7	Seznam použitých zdrojů	98

Seznam tabulek a grafů

- Tabulka č. 1 – *Počet registrovaných daňových účtů podle jednotlivých daní v České republice v letech 2015-2019*
- Tabulka č. 2 – *Počet aktivních daňových subjektů v České republice v letech 2015-2019*
- Tabulka č. 3 – *Postup k odstranění pochybností v České republice za rok 2019*
- Tabulka č. 4 – *Daňová kontrola v České republice za rok 2019*
- Tabulka č. 5 – *Podněty předané finanční správou orgánům činným v trestním řízení*
- Tabulka č. 6 - *Daňová KOBRA – zajištěné a zachráněné hodnoty leden-září 2019 a 2020*
- Tabulka č. 7 – *Počet evidovaných a objasněných trestných činů dle § 240 TrZ v České republice v letech 2010–2020*
- Tabulka č. 8 – *Počet evidovaných a objasněných trestných činů dle ust. § 240 TrZ Hl. m. Prahy v letech 2010–2020*

- Tabulka č. 9 – *srovnání krajů k trestnému činu dle § 240 TrZ za rok 2020*
- Tabulka č. 10 – *Počet evidovaných a objasněných trestných činů dle ust. § 241 TrZ v České republice v letech 2010–2020*
- Tabulka č. 11 – *Počet evidovaných a objasněných trestných činů dle ust. § 241 TrZ Hl. m. Prahy v letech 2010–2020*
- Tabulka č. 12 – *srovnání krajů k trestnému činu dle § 241 TrZ za rok 2020*
- Tabulka č. 13 – *počet stíhaných osob dle pohlaví a věku vč. právnických osob za rok 2020*
- Graf č. 1 – *vývoj hospodářské trestné činnosti v ČR za období 2009-2019*
- Graf č. 2 – *registrované a objasněné skutky v ČR po krajích za období 2019-2020*
- Graf č. 3 – *Podíl druhů trestné činnosti na celkové kriminalitě v ČR*
- Graf č. 4 – *počet osob stíhaných pro § 240 TrZ dle vzdělání v ČR za rok 2020*
- Graf č. 5 – *počet stíhaných osob v ČR podle kriminálního hlediska za období 2016-2020*
- Graf č. 6 – *hmotná škoda všech skutků v ČR za období 2019-2020*
- Graf č. 7 – *hmotná škoda vybraných daňových trestných činů za období 2010-2020*

Seznam použitých zkratk

- TrZ – zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- TŘ – zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
- ZTOPO – zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
- LZPS – Listina základních práv a svobod
- ZVR – zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
- OZ – zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- ZOK – zákon o obchodních korporacích
- ZOPČR – zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky
- DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- DPH – daň z přidané hodnoty
- DPFO – daň z příjmů fyzických osob

- DPPO – daň z příjmů právnických osob
- GFŘ – Generální finanční ředitelství
- SFÚ – Specializovaný finanční úřad
- OR – obchodní rejstřík
- POP – postup k odstranění pochybností
- OČTŘ – orgán činný v trestním řízení
- TSK – takticko-statistická klasifikace
- JŠC – jiný členský stát
- NCOZ – Národní centrála organizovaného zločinu
- ÚMO – Úřad městského obvodu
- ČR – Česká republika
- s.r.o. – s ručením omezeným

1 Úvod

Daně tvoří základní složku příjmů každého státu. Pokud budeme na daně nahlížet z pohledu daňových subjektů, tak lze konstatovat, že se jedná o jejich povinnost státu daně odvádět. Tyto povinnosti jsou pak daňovými subjekty ve většině případů plněny, avšak najdou se tací, kteří se této povinnosti snaží vyhnout. K tomu jsou využívány různé a v čase se měnící způsoby, jež se flexibilně přizpůsobují novým trendům a ochranným opatřením zavedeným státem. Prolomení či obelstění ochranných opatření je právě úrodnou půdou potencionálních pachatelů, neboť tyto drobné mezery v české legislativě páchání takovýchto trestných činů usnadňují a do určité míry i znesnadňují jejich vyšetřování a objasnění.

Daňová kriminalita a trestná činnost s ní spojená tak představuje diskutovanou formu trestné činnosti, a to ať už mezi odborníky, tak ve společnosti jako celku. Je to dáno jednak tím, že se daně jako takové dotýkají převážné většiny občanů, ale zároveň také úrovní složitosti a různorodosti daňových předpisů, které je nutné v rámci trestné činnosti, potažmo trestního řízení zkoumat a posuzovat. Co se pak týká daňových trestných činů, tak v rámci hospodářské kriminality tvoří početnou skupinu prověřovaných hospodářských trestných činů. Prověřování takové trestné činnosti je pak poměrně složitý proces vyžadující značnou míru odborné erudice, jelikož se vyznačuje latentním způsobem a jak již bylo uvedeno, pachatelé této trestné činnosti neustále vymýšlejí nové a rafinovanější způsoby jejího páchání. Pachatelé často disponují znalostmi z několika oborů, kdy lze zmínit převážně účetnictví, funkci daňové soustavy, ekonomie a práva. Dalším specifickým znakem daňových trestných činů je značná organizovanost.

Hospodářské trestné činy porušují nebo ohrožují vztahy mezi jednotlivými daňovými subjekty a subjekty daňové správy zastoupené místně příslušnými finančními úřady, coby správci daně, kdy ochranu nad těmito zájmy poskytuje příslušná legislativa a právní úprava konkrétních zákonů daným tématem se zabývající. Lze tak hovořit o určitém souhrnu trestných činů, v jejichž rámci je pachatel a poškozený vždy v právním vztahu pramenícím z obchodního, občanského či jiného práva. Motívem pachatelů je pak zejména získání neoprávněného majetkového prospěchu, a to buď spojeného s čerpáním nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty či pouhým zvýšením nákladů, což má za následek celkové snížení daňové povinnosti vůči správci daně s minimálním finančním zatížením daňového subjektu.

Vzniklé škody, které následně evidujeme ve spojitosti s daňovou trestnou činností, se pohybují v řádu miliard korun českých. „V roce 2019 bylo v oblasti hospodářské kriminality registrováno 24 589 trestných činů a objasněno 11 898 trestných činů. Celková způsobená

škoda v oblasti hospodářské trestné činnosti činila 17,3 mld. Kč. Největší podíl připadá na trestné činy podvod se škodou 6,2 mld. Kč a podílem 35,78 % na celé hospodářské trestné činnosti, dále zkrácení daně se škodou 4,8 mld. Kč a podílem 27,5 % na celé hospodářské trestné činnosti a též zpronevěra, kde výše škody činila 1,5 mld. Kč s podílem 8,8 % na celé hospodářské trestné činnosti.¹ Z uvedeného pak lze snadno dovodit, že se jedná o značný objem finančních prostředků, které by mohly být ze strany českého státu využity na jiné potřebné účely.

V rámci teoretické části diplomové práce jsou nejprve popsány jednotlivé pojmy, se kterými se bude v rámci práce dále operovat. V diplomové práci bude provedena analýza skutkových podstat vybraných daňových trestných činů včetně rozvedení společenského dopadu daňové kriminality. Realizováno bude metodou deskripce a komparace právních předpisů včetně relevantní judikatury s návazností na jejich analýzu a explanaci.

V praktické části bude provedena analýza informací o závažnosti daňové trestné činnosti, budou rozebrány otázky převodu obchodních podílů společností, a s tím spojené dosazování tzv. "bílých koní"² do pozic statutárních orgánů společností včetně následného zápisu do sbírky listin obchodního rejstříku, kde jsou spatřovány nedostatky mnohonásobně usnadňující páchaní daňové trestné činnosti. Dále bude popsána nejčastější problematika v rámci odhalování této trestné činnosti včetně uvedení jednotlivých návrhů preventivních opatření. V závěru praktické části bude na základě zjištěných závěrů navržena metodika, či postup pro případnou prevenci, či zefektivnění činností související s touto kriminalitou.

V závěru práce bude na základě provedeného šetření metodou indukce provedeno kritické zhodnocení současné právní úpravy a jejích možností v rámci daňových trestných činů s předložením návrhů *de lege ferenda*.³

¹ Ministerstvo vnitra ČR, *Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území ČR v roce 2019* [online]. [cit. 2021-02-06]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/zprava-o-situaci-v-oblasti-vnitri-bezpecnosti-a-verejneho-poradku-na-uzemi-cr-v-roce-2019.aspx>

² „Jako bílý kůň se slangově označuje osoba, která je nastrčená k páchaní trestné činnosti, aby zakryla skutečného pachatele nebo osobu, které má z této činnosti prospěch.“ Policie ČR, článek *Problematika bílých koní* [online]. [cit. 2021-03-06]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/problematika-bilych-koni.aspx>

³ Podle budoucího zákona

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem teoretické části práce je vytvoření teoretického základu směřujícího k následné analýze problematiky daňových trestných činů a jejich současné právní úpravy v České republice. V daném ohledu se diplomová práce zaměří na trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. V diplomové práci bude provedena analýza jednotlivých skutkových podstat uvedených trestných činů včetně rozvedení společenského dopadu daňové kriminality.

Cílem praktické části práce je provedení analýzy informací o závažnosti daňové trestné činnosti. Dále rozbor otázky převodu obchodních podílů společností, a s tím spojené dosazování tzv. "bílých koní" do pozic statutárních orgánů společností. V dané otázce se bude práce dále věnovat následným zápisem do sbírky listin obchodního rejstříku, kde jsou spatřovány nedostatky mnohonásobně usnadňující páchání daňové trestné činnosti. Dále je cílem praktické části práce zjištění nejčastější problematiky v rámci odhalování předmětné trestné činnosti včetně uvedení jednotlivých návrhů preventivních opatření. Na základě autorem uvedených závěrů je dílčím cílem praktické části práce navrhnout, ze strany autora práce, metodiku či postup pro případnou prevenci, či zefektivnění činností související s touto kriminalitou.

2.2 Metodika

Zpracování teoretické části práce je založené na deskripci a komparaci právních předpisů včetně relevantní judikatury s návazností na jejich analýzu a explanaci. V rámci praktické části práce pak bude provedena analýza statistických údajů vývoje daňové kriminality v rámci ČR, kdy výstupem bude komparace jednotlivých krajů s následnou prognózou, zda má tato kriminalita vzestupnou či sestupnou tendenci. Dále budou v praktické části metodou deskripce aplikovány jednotlivé zákony zabývající se otázkou převodů obchodních podílů na tzv. "bílé koně" a s následným využitím syntézou získaných poznatků k definování problematických částí jednotlivých zákonných ustanovení a uvedení jejich nedostatků. Na základě provedeného šetření bude následně, metodou indukce, provedeno kritické zhodnocení současné právní úpravy a jejich možností v rámci daňových trestných činů s předložením návrhů *de lege ferenda*.

3 Teoretická východiska

3.1 Vymezení základních pojmů

V rámci této kapitoly je nastíněno základní pojmosloví z oblasti trestního a finančního práva vtažující se k daňové problematice a daňovým trestným činům. Pro jeho korektní pochopení a relevantní orientaci v textu, je nezbytné definovat některé zásadní pojmy, které se v budou v práci dále vyskytovat.

3.1.1 Trestný čin

Z pohledu trestního práva je vymezení trestného činu jako takového obsaženo v ust. § 13 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „TrZ“) kde je výslovně uvedeno, že „*Trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně. K trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.*“⁴ Za znaky charakterizující určitý čin jako trestný lze považovat typové znaky trestného činu, které jsou uvedeny ve zvláštní části trestního zákona, jimiž se od sebe jednotlivé trestné činy odlišují, tyto znaky jsou nazývány skutkovou podstatu trestného činu.⁵

Skutková podstata trestného činu je definována následujícími obligatorními znaky: objekt, objektivní stránka, subjekt subjektivní stránka. Mezi fakultativní znaky lze řadit čas, místo a způsob spáchání činu, prostředky použité k jeho spáchání, předmět útoku a účinek.

3.1.1.1 Objekt trestného činu

Objektem trestného činu jsou společenské vztahy, zájmy a hodnoty, které jsou chráněny trestním zákonem. Dle stupně obecnosti právní nauka rozlišuje objekt obecný, skupinový a individuální. Za obecný objekt je považován souhrn všech společenských vztahů, zájmů a hodnot, jež jsou trestním zákonem chráněny. Obecnost toho objektu vychází i z ust. § 39 odst. 2 TrZ.⁶ Skupinový neboli druhový objekt je určován společnými znaky pro skupiny

⁴ § 13 odst. 1, odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

⁵ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 44. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁶ § 39

příbuzných trestných činů, neboť se dovozuje z názvu hlav a dílů uvedených ve zvláštní části trestního zákona. Individuální objekt pak vyjadřuje konkrétní vztahy a hodnoty, které jsou chráněny jednotlivými ustanoveními zvláštní části trestního zákona.⁷

3.1.1.2 Objektivní stránka trestného činu

Objektivní stránka je vnější stránkou trestného činu, kterou lze vnímat svými smysly a obsahuje znaky, jimiž se od sebe trestné činy vzájemně liší. Obligatorními znaky jsou zde jednání, následek a příčinný vztah mezi jednáním a následkem.

Jednáním je považován projev vůle člověka ve vnějším světě a je prvním předpokladem, aby se skutečně jednalo o trestný čin. Z hlediska formy jednání hovoříme o konání nebo opomenutí. Konání je chápáno jako vůlí řízený svalový pohyb člověka směřující k určitému cíli, opomenutí lze pak chápat jako opomenutí určitého jednání, k němuž byl pachatel povinen dle jiného právního předpisu, úředního rozhodnutí či smlouvy. Trestné činy spáchané pouze konáním jsou nazývány jako trestné činy komisivní, naopak trestné činy spáchané opomenutím jsou nazývány jako trestné činy omisivní. Existují také trestné činy, kterých se může pachatel dopustit, jak konám, tak opomenutím a v daném případě tak hovoříme o nepravých omisivních deliktech.

Následek je vnímán jako porušení nebo ohrožení vztahů a hodnot chráněných trestním zákonem. S ohledem na gradaci následku je trestním zákonem rozlišován následek těžší, zvláště závažný, zvláště těžký a těžko napravitelný a škodlivý, který se dále rozlišuje na jiný menší škodlivý následek a jiný větší škodlivý následek. Stupeň jeho způsobení se pak odráží v míře společenské škodlivosti dle ust. § 12 odst. 2 TrZ.⁸

Příčinný vztah mezi jednáním a následkem je v právní nauce formulován jako každý jev, bez něhož by jiný jev nenastal, resp. nenastal způsobem, jakým nastal. Příčinný vztah musí být zahrnut zaviněním.⁹

(2) *Povaha a závažnost trestného činu jsou určovány zejména významem chráněného zájmu, který byl činem dotčen, způsobem provedení činu a jeho následky, okolnostmi, za kterých byl čin spáchán, osobou pachatele, mírou jeho zavinění a jeho pohnutkou, záměrem nebo cílem.*

⁷ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 44. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁸ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 45-46. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁹ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 46. ISBN 978-80-7317-084-4.

3.1.1.3 Subjekt trestného činu

Subjekt trestného činu neboli pachatel může být ve smyslu TrZ fyzická osoba, popř. ve smyslu zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZTOPO“) i právnická osoba.

3.1.1.4 Subjektivní stránka trestného činu

Subjektivní stránka je vyjádřením vnitřní stránky trestného činu, a naopak od objektivní stránky, kterou je možné vnímat svými smysly, se subjektivní stránka týká duševního stavu pachatele. Obligatorním znakem je zavinění pachatele, které je složeno z vědění. Některé trestné činy obligatorně vyžadují motiv a cíl činu, ačkoliv v obecném hledisku se jedná o znaky fakultativní. Formu zavinění dělíme na zavinění úmyslné, které lze dále členit na úmysl přímý a nepřímý, a dále zavinění z nedbalosti, které lze dále členit na nedbalost vědomou, nevědomou a hrubou nedbalost.¹⁰

3.1.2 Daň

Daň můžeme definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (například každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (například při každém převodu nemovitosti).¹¹ Pojem daň je pak zároveň konkretizován v rámci zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen DŘ), kde je v ust. § 2 odst. 3, uveden následující taxativní výčet, co vše se rozumí daní: „*peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, či peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, nebo peněžité plnění v rámci dělené správy*“.¹² Tento výčet však definuje pouhou legislativní zkratku toho, co lze považovat za daň dle DŘ, avšak nelze ji aplikovat na celý právní řád.

V ústavněprávní rovině je pojem daň zakotven v článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „LZPS“), kde je uvedeno, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona. Toto ustanovení je nutno interpretovat jako výlučné ústavní zmocnění moci

¹⁰ zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2021-01-27].

¹¹ KUBÁTOVÁ K. *Daňová teorie a politika*. 7. Vyd. Praha: ASPI, 2018. 272 s. ISBN 978-80-7598-165-3, s. 16.

¹² § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

zákonodárné rozhodovat o zdanění subjektů. V rámci tohoto zmocnění má zákonodárce poměrně široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu zdanění. Z rozhodovací praxe Ústavního soudu však jednoznačně vyplývá, že ani rozhodovací prostor zákonodárce o možnostech zdanění není bezbřehý. Zákonodárce je při tomto rozhodování vázán zejména principem rovnosti a nediskriminace subjektů, dále pak principy předvídatelnosti, transparentnosti a přiměřenosti zdanění.¹³

3.1.3 Daňový subjekt

Daňový subjekt je podle zákona osoba, která je povinná strpět, odvádět nebo platit daň. Daňové subjekty dělíme na poplatníky a plátce daně. Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět (tj. především příjem nebo majetek) je dani podroben. Plátce daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkem pod svou majetkovou odpovědností.¹⁴ Pojem daňový subjekt je dále obsažen v daňovém řádu, kde je v ust. § 20 odst. 1, uvedeno, že daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně¹⁵ a dále v ust. § 20 odst. 3, kde je uvedeno, že osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt.¹⁶

3.1.4 Jiná povinná platba

Jinou povinnou platbou se pro potřeby ust. § 240 TrZ, rozumí dle soudní praxe poplatek, který je povinný hradit držitel televizního nebo rozhlasového přijímače, přičemž nepřihlášení takového přijímače a neplacení televizního či rozhlasového poplatku je zkrácení jiné povinné platby ve smyslu § 240 TrZ.¹⁷

¹³ WAGNEROVÁ, E.; ŠIMÍČEK, V.; LANGÁŠEK, T.; POSPÍŠIL, I. a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012, s. 319-323. ISBN 978-80-7357-750-6.

¹⁴ *Daňové zákony: Daňový subjekt (tul.cz)* [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: <https://turbo.cdv.tul.cz/mod/book/view.php?id=5978&chapterid=6318>

¹⁵ § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁶ § 20 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹⁷ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*, Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2194. ISBN 978-80-7400-428-5.

3.1.5 Třídění daní

V této kapitole bude uvedeno základní třídění daní, přičemž pro účely práce je považováno za nejvhodnější třídění na daně přímé a nepřímé.

Přímé daně – u tohoto typu daně lze přesně určit osobu, která je jejím plátcem. Odvádí se na základě písemného daňového přiznání příslušnému finančnímu resortu a dále se člení např. na daň z příjmu právnických a fyzických osob, daň z nemovitosti, daň z převodu nemovitosti, darovací daň, dědická daň a silniční daň.¹⁸

Nepřímé daně – zde lze uvést, že jsou opakem daní přímých, to znamená, že u nich nemůžeme jednoznačně určit daňový subjekt, který bude v konečném důsledku daň platit. Jedná se o jakousi daň ze spotřeby, která je zahrnuta v definitivní ceně zboží a služeb. Zářným příkladem je daň z přidané hodnoty (DPH), spotřební či ekologická daň.¹⁹

3.1.6 Základní konstrukční prvky daně

Daň jako takovou tvoří několik konstrukčních prvků, které určují, na koho a v jakém rozsahu budou mít daně svoji účinnost. Vzhledem k tomu, že výše byly stručně popsány některé důležité prvky daní, je důležité se zmínit i o základních konstrukčních prvcích daně. Jedná se o: **daňový subjekt, daňový objekt, základ daně, sazba daně a splatnost daně**.

Daňový subjekt – tento pojem byl již rozebrán v podkapitole 3.1.3 zabývající se vymezením základních pojmů.

Objektem neboli **předmětem daně** je vymezení předmětu, na který se daň váže, a z jakého důvodu je vlastně odváděna.²⁰ Lze si ji představit jako určitou veličinu, z níž se konkrétní daň vybírá.

Základ daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Do základu

¹⁸ [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: http://www.ministerstvfiananci.cz/detail-clanku/44_prime/neprime-dane.html

¹⁹ [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: http://www.ministerstvfiananci.cz/detail-clanku/44_prime/neprime-dane.html

²⁰ JAN ŠIROKÝ, MICHAL KRAJŇÁK. *Základy daňové teorie, cvičebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 26. ISBN 978-80-7478-927-4.

daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je dále stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně dle ust. § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) ze samostatného základu daně, pokud ust. § 36 odst. 7 nebo 8 ZDP nestanoví jinak. Do základu daně se nezahrnují příjmy zahrnuté do samostatného základu daně.²¹ Základ daně je dále nutno vymezit, jak časově, tak věcně. Časové vymezení lze interpretovat jako konkrétní zdaňovací období, což je časový interval (měsíc, čtvrtletí, rok), za jehož období se základ daně a výše daně stanovuje. Věcné vymezení pak představuje jednotkové či hodnotové vyjádření.

Odpočet daně je pojmem nejčastěji používaným v rámci daně z přidané hodnoty. Dle ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije mimo jiné pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku a plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.²²

Sazbu daně je možno interpretovat jako podíl daně na základu daně sníženého o odpočty. Sazbu rozlišujeme na pevnou a poměrnou. Pevná sazba daně je určena pevnou částkou vyjádřenou, buď v peněžních jednotkách, nebo v procentech. Poměrná sazba naopak vyjadřuje určitý poměr k základu daně (v hodnotovém vyjádření) a je stanovena v procentech. V současné době platí v ČR tři sazby daně z přidané hodnoty (DPH). Základní sazba činí 21 %, první snížená sazba daně činí 15 % a druhá snížená sazba daně je ve výši 10 %.²³

V neposlední řadě je v rámci konstrukce daní nutno zmínit i **splatnost daně**. Dle ust. § 135 odst. 3 DŘ je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení.²⁴ Daň nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně.²⁵

²¹ [online]. [cit. 2021-02-12]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby-poplatnik/podnikatel-osvc>

²² § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

²³ VECKOVÁ, Magdaléna. Sjednocení DPH u elektronických i tištěných publikací. *Informace* [online]. 2020, č. 1 [cit. 2021-02-13]. ISSN 1805-2800. Dostupné z: https://www.lib.cas.cz/casopis_informace/sjednoceni-dph-u-elektronickych-i-tistenych-publikaci/

²⁴ § 135 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

²⁵ § 160 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

3.1.7 Daňová soustava České republiky

Daňová soustava je systém zabezpečující příjmy státního, popř. krajského, městského či obecního rozpočtu vybíráním daní. Pokud bychom na daňovou soustavu nahlíželi z právního hlediska, tak lze uvést, že se jedná o individuální daně, které jsou zakotvené a upravené v dílčích daňových zákonech.

Původně byla implementována v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který obsahoval výčet jednotlivých, v té době, existujících daní. Jmenovaný zákon byl následně k 1. 1. 2004 zrušen, a nahrazen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který již taxativní výčet všech daní neobsahuje. Dle názvu obsahuje pouze výčet spotřebních daní.

S ohledem na přijetí nového zákona tvoří v současné době daňovou soustavu následující daně:

- **daň z přidané hodnoty** (zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty),
- **daň z příjmů** (zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů), která se dále člení na:
 - daň z příjmů fyzických osob,
 - daň z příjmů právnických osob,
- **silniční daň** (zák. č. 16/1993 Sb., o dani silniční),
- **daň z nemovitých věcí** (zák. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí),
- **daň z nabytí nemovitých věcí** (zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani za nabytí nemovitých věcí),
- **spotřební daň** (zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních), která se dále člení na:
 - daň z minerálních olejů,
 - daň z lihu,
 - daň z piva,
 - daň z vína a meziproductů,
 - daň z tabákových výrobků,
- **ekologická daň** (zák. č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů):
 - daň ze zemního plynu,
 - daň z elektrické energie,
 - daň z pevných paliv

3.1.8 Závislá činnost

Pojem závislé činnosti upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a je zakomponována do části první – daň z příjmů fyzických osob. Podrobněji je pak specifikována v ust. § 6 cit. zákona jako příjmy ze závislé činnosti, kterými jsou mimo jiné plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce či funkčního požitku.²⁶ Funkční požitky představují funkční platy či odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v orgánech obcí, v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích, komorách a v jiných orgánech a institucích.²⁷

Z trestně právního hlediska se daní rozumí i sražené zálohy na tuto daň, neboť zaměstnavatel má povinnost každý kalendářní měsíc strhnout zaměstnanci z jeho hrubé mzdy zálohu na daň a tuto řádně odvést místně příslušnému správci daně. Potencionálním pachatelem tak může být řídící pracovník, jehož rozhodnutím došlo k úmyslnému neodvedení sražených plateb a jejich využití pro vlastní potřebu.

3.1.9 Pojistné na sociální zabezpečení

Poplatníkem pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti jsou zaměstnavatelé, zaměstnanci, osoby samostatně výdělečně činné, zahraniční zaměstnanci a osoby dobrovolně účastné důchodového pojištění.²⁸ Pojistné na sociální zabezpečení je upraveno zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, v platném znění. Ustanovení § 1 hovoří, že *„pojistné jsou povinni v rozsahu a za podmínek stanovených v odstavcích 2 a 3 platit tyto poplatníci: zaměstnavatelé, jimiž se pro účely tohoto zákona rozumějí právnické nebo fyzické osoby, které zaměstnávají alespoň jednoho zaměstnance, organizační složky státu, v nichž jsou zařazeni zaměstnanci v pracovním poměru nebo činní na základě dohody o pracovní činnosti nebo dohody o provedení práce, a služební úřady, v nichž jsou státní*

²⁶ § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁷ [online]. [cit. 2021-02-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2013/prijmy-ze-zavisle-cinnosti-2306>

²⁸ [online]. [cit. 2021-02-20]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/socialni-pojisteni>

zaměstnanci zařazení k výkonu státní služby“.²⁹ Z následujících ustanovení vyplývá, že pojistné a jeho výše je stanovena procentní sazbou z vyměřovacího základu zjištěného za rozhodné období, kterým je u zaměstnanců kalendářní měsíc, za který je pojistné hrazeno. Vypočítává se jako součin vyměřovacího základu a procentní sazby (u zaměstnanců je to 6,5 %), kdy tento výpočet je povinen provést zaměstnavatel.

Zaměstnanec, jako poplatník pojistného, nemá tedy ve vztahu k placení pojistného žádné povinnosti. Případné neplacení pojistného ze strany zaměstnavatele nejde k újmě konkrétního zaměstnance.³⁰

3.1.10 Pojistné na veřejné zdravotní pojištění

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění lze definovat jako finanční částku, kterou jsou jeho plátcí povinni platit za určité období čítající zpravidla kalendářní měsíc a odvést ji příslušné zdravotní pojišťovně provádějící veřejné zdravotní pojištění, u níž je pojištěnec pojištěn. Pojištěnec je plátcem pojistného vždy, státu je tato povinnost určena pouze v případech taxativně stanovených zákonem, kdy jako příklad lze uvést uchazeče o zaměstnání, anebo poživatele důchodů.³¹

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění upravuje hned několik zákonů, avšak stěžejním je zejména zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů, dále pak zákon č. 551/1991 Sb., o Veřejné zdravotní pojišťovně, ve znění pozdějších předpisů, kterým je ze zákona zřízena Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky, a v neposlední řadě zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, odborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách.

3.1.11 Clo

„Clo, resp. celní poplatek, je dávka vybírána státem při přechodu zboží přes celní hranici“.³² Výběr cla je kontrolován celní správou, konkrétně příslušnými celními úřady země, kam je zboží dováženo, a clo jako takové je upraveno zákonem č. 13/1993 Sb., celní

²⁹ § 1 odst. 1 písm. a) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

³⁰ [online]. [cit. 2021-02-20]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/socialni-pojisteni>

³¹ TRÖSTER, P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 5., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 141-142. ISBN 978-80-7400-322-6.

³² *Celní správa* [online]. [cit. 2021-02-24]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>

zákon, v platném znění. Clo bývá rozlišováno podle směru pohybu, resp. přechodu zboží přes státní hranice na dovozní, vývozní a průvozní (tranzitní).³³

Jako nejdůležitější funkci cla lze považovat funkci fiskální a obchodně politickou. Fiskální funkci lze v podstatě specifikovat jako příjem do státního rozpočtu. Co se týká funkce obchodně politické, tuto lze vyložit jako nástroj hospodářské politiky státu v rámci výběru cla na území celní unie.³⁴ Clo však může být vnímáno i z jiného pohledu, kdy jej lze dále členit dle účelu a dle způsobu výpočtu.

Z hlediska účelu lze clo dělit následovně:

- Fiskální – účelem je příjem do státního rozpočtu
- Ochranná – účelem je ochrana výrobců před konkurencí ze zahraničí, přičemž ochranná cla se dále dělí na:
 - Prohibitivní – clo je zde tak vysoké, že v podstatě znemožňuje dovoz určitého zboží
 - Skleníková – ochrana před zahraniční konkurencí během rozvoje nového domácího sektoru
 - Antidumpingová – vyrovnávací, dodatečné clo, jehož účelem je vyrovnat cenu dováženého zboží
 - Preferenční – jedná se o snížené clo vztahující se na zboží pocházející ze zemí, kterým bylo uděleno určité zvýhodnění před jinými zeměmi
- Odvetná (retorzní) – v rámci obchodní politiky jsou tato cla uvalena na zboží z jiného státu
- Vyrovnávací (kompenzační) – vyrovnávají sníženou cenu dovezeného zboží
- Vyjednávací (negociační) – clo slouží jako vyjednávací prostředek v rámci obchodně-politických jednání ³⁵

³³ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. Finanční a daňové právo. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 397 s. ISBN 978-80-7380-639-2.

³⁴ BOHÁČ, Radim. § 1 Obecně ke clu. In: BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. Finanční právo. 6.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 290. ISBN 978-80-7400-440-7.

³⁵ *Celní správa* [online]. [cit. 2021-02-24]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>

Z hlediska způsobu výpočtu lze clo dělit následovně:

- Specifické – jsou stanovena pevnou částkou za určitou fyzickou jednotku (tuna nebo kus)
- Valorické – stanoví se jako procentuální částka z hodnoty zboží
- Diferencované – hodnota cla se počítá jako kombinace předešlých zmíněných ³⁶

3.1.12 Poplatek

Poplatek lze formulovat jako povinnou, nenávratnou a zákonem stanovenou peněžitou částku, kterou jsou fyzické i právnické osoby povinny platit v souvislosti s činností státních orgánů nebo jinými veřejnoprávními korporacemi za úkony vyvíjené z jejich podnětu. Z daného vymezení je poplatek možno zdůvodnit jako částečnou úhradu za činnost státních orgánů, popř. jakousi bariéru před zbytečným zatěžováním státních orgánů.³⁷

Ústavněprávní zakotvení poplatků lze dohledat v čl. 11 odst. 5 LZPS, kde je výslovně uvedeno: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“.

Poplatek vykazuje většinu shodných znaků jako daň, avšak oproti dani je vybírán ad hoc, tedy nepravidelně a je za něj poskytováno protiplnění ze strany státu nebo jiné veřejnoprávní korporace. V České republice lze soustavu poplatků vymezit čtyřmi základními skupinami poplatků, a to místní poplatky, správní poplatky, soudní poplatky a zvláštní dávky poplatkového charakteru (např. poplatky spojené s užíváním pozemních komunikací apod.).³⁸

Budeme-li vycházet z výše uvedeného rozdělení a poměrné nejednotnosti právní úpravy poplatků, lze konstatovat, že poplatková soustava České republiky je tvořena níže specifikovanými poplatky.

Místní poplatky

Místní poplatky upravuje zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, v platném znění, kdy ust. § 1 uvádí taxativní výčet poplatků, jež jsou oprávněny vybírat obce. Místní poplatky jsou tak příjmem do rozpočtu obce a jsou poplatníkům ukládány na základě obecně

³⁶ *Celní správa* [online]. [cit. 2021-02-24]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>

³⁷ TRÖSTER, P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení*. 5., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 141-142. ISBN 978-80-7400-322-6.

³⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 413-414. ISBN 978-80-7380-155-7.

závazných vyhlášek vydávaných zastupitelstvy obcí v rámci jejich samostatné působnosti. Jedná se např. o poplatek ze psů, poplatek ze vstupného, poplatek z ubytovací kapacity apod.

Správní poplatky

Správní poplatky upravuje zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, v platném znění. Jmenovaný zákon správní poplatky nejen upravuje, ale zároveň vymezuje výkon jejich správy, zejména pak jejich vyměřování a vybírání, které je prováděno ze strany orgánů výkonné moci, orgánů územních samosprávných celků a orgánů právnických a fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti státní správy.³⁹ Předmětem správních poplatků lze rozumět správní řízení a další činnost správního úřadu související s výkonem státní správy, kdy jednotlivé úkony podléhají zpoplatnění a jsou jednotlivě vymezeny v sazebníku poplatků, jenž je přílohou citovaného zákona.⁴⁰

Poplatníkem je buď fyzická, nebo právnická osoba, která podala žádost nebo jiný návrh k provedení úkonu správnímu úřadu, nebo osoba, v jejímž zájmu nebo věci byl úkon proveden.⁴¹

Soudní poplatky

Soudní poplatky upravuje zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, v platném znění, kdy z ust. § 1 vyplývá, že soudní poplatky se vybírají za řízení před soudy České republiky, a to z úkonů uvedených v sazebníku poplatků (poplatky za řízení), dále za jednotlivé úkony prováděné soudy a úkony prováděné správou soudů, uvedené v sazebníku poplatků (poplatky za úkony). Poplatníky soudních poplatků za řízení před soudem prvního stupně jsou převážně navrhovatelé, není-li stanoveno jinak, dále účastníci smíru uzavřeného ve smírčím řízení, žalovaný (resp. žalovaní) uplatňující svá práva vzájemným návrhem, ale i fyzické a právnické osoby, o nichž tak stanoví zákon o soudních poplatcích.⁴²

Zvláštní dávky poplatkového charakteru

Jedná se o poplatky upravené zvláštními právními předpisy, které jsou spojené např. s užíváním silnic a dálnic v souladu se zákonem č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů, nebo se může jednat o ekologické poplatky, jenž vymezuje zákon

³⁹ § 1 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

⁴⁰ § 2 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

⁴¹ § 3 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích

⁴² blíže viz § 2 a násl. zák. č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích

č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Zvláštní dávky poplatkového charakteru nelze zařadit pod místní, správní nebo soudní poplatky.⁴³

3.1.13 Jiná podobná povinná platba

*„Jinou podobnou povinnou platbou se rozumí jiný poplatek než soudní, správní a místní, který je stanoven na základě určitého právního předpisu“.*⁴⁴ Právní řád zná hned několik poplatků, kterými jsou např. rozhlasové a televizní poplatky vycházející ze zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, dále poplatky za ukládání odpadů zpravené zákonem č. 185/2001 Sb., o odpadech, anebo poplatky dle zákona č. 254/2001 Sb., o vodách.⁴⁵

3.2 Daňová trestná činnost z pohledu správního práva

Z pohledu správního, resp. daňového práva se jedná o poměrně náročnou problematiku, kdy pro její správné pochopení a snadnou orientaci v textu je nezbytné definovat některé zásadní pojmy, které se budou v práci dále vyskytovat. Mezi tyto lze zařadit zejména termíny: správce daně, daňové subjekty, vztah správního a daňového řádu a daňové řízení ve vztahu k trestnímu řízení.

Správou daní se zpravidla rozumí určitá právem upravená činnost orgánů veřejné správy.⁴⁶ K termínu správy daně lze v příslušných právních předpisech (daňový řád) dohledat formulaci vycházející z ust. § 1 odst. 2 DŘ, že *„správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“*.⁴⁷

⁴³ RADVAN, M. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7746-1, s. 99-100.

⁴⁴ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 478. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁴⁵ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou, 7. aktualizované vydání*, Praha: Leges, 2017, s. 375. ISBN 978-80-7502-230-1.

⁴⁶ JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 426. ISBN 978-80-7380-155-7.

⁴⁷ § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

3.2.1 Správce daně

Správce daně je správní nebo jiný státní orgán, kterému je na základě zákona v určitém rozsahu svěřena působnost v problematice správy daní.⁴⁸ Samotná definice termínu „správce daně“ je zakotvena v ust. § 10 odst. 1 DŘ, kde je uvedeno, že „*Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní*“.⁴⁹

K pojmu správní orgán se pak vyjadřuje odst. 2 cit. paragrafu, kde je uvedeno, že „*Správním orgánem se rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy*“.⁵⁰

Co vše je pak v gesci správce daně vymezuje ust. § 11 odst. 1 DŘ, které je uváděno v plném znění:

„Pravomoc správce daně

(1) Správce daně

a) vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,

b) provádí vyhledávací činnost,

c) kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,

d) vyzývá ke splnění povinností,

e) zabezpečuje placení daní“⁵¹

K otázce věcné příslušnosti lze konstatovat, že věcná příslušnost správců daně je odvozena z konkrétních daňových zákonů, konkrétně zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění, který vymezuje soustavu správních orgánů finanční správy. Tato soustava je tvořena následujícími orgány: Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, Specializovaný finanční úřad a finanční úřady.

⁴⁸ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 68. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁴⁹ § 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁰ § 10 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵¹ § 11 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

3.2.2 Generální finanční ředitelství

Jedná se o řídicí a metodický orgán, jemuž jsou podřízena jednotlivá krajská a územní pracoviště místně příslušných poboček správců daně (finančních úřadů). Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“) je podřízeno Ministerstvu financí a jedná se o samostatnou účetní jednotkou se sídlem v Praze. GFR vykonává působnost pro celé území České republiky a taxativní výčet jeho činností je uveden v ust. § 4 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění. Vykonává působnost orgánu nejbližší nadřazenému Odvolacímu finančnímu ředitelství, dále provádí řízení o správních deliktech, vede centrální evidenci a důležité registry nezbytné pro výkon činnosti ostatních orgánů finanční správy.⁵²

3.2.3 Odvolací finanční ředitelství

Jedná se o správní orgán nejbližší nadřazený jednotlivým finančním úřadům a Specializovanému finančnímu úřadu. Z hlediska podřízenosti pak Odvolací finanční ředitelství spadá pod GFR. Svoji působnost vykonává po celém území České republiky a své sídlo má v Brně. Hlavní náplní jeho činnosti je projednávání a rozhodování o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů a Specializovaného finančního úřadu, provádí tedy řízení o správních deliktech.

3.2.4 Specializovaný finanční úřad

Na rozdíl od obecných finančních úřadů s územně vymezenou působností vykonává Specializovaný finanční úřad (dále jen „SFÚ“) působnost na celém území České republiky. SFÚ vykonává správu daní, provádí řízení o správních deliktech, převádí výnosy daní, které vybírá a vymáhá, a které nejsou příjmem státního rozpočtu, vykonává dozor nad loteriemi a jinými podobnými hrami, vybírá a vymáhá peněžitá plnění, která uložily orgány finanční správy a další vyjmenované činnosti.⁵³ Dále je příslušný pro vybrané subjekty, které jsou specifikovány v ust. § 11 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění, kde je mimo jiné taxativně vymezeno, kdo je vybraným subjektem. Jedná se např. o právnické osoby založené za účelem podnikání, které dosáhly obrátu 2 mld. Kč,

⁵² § 4 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění

⁵³ § 10 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění

banky, pobočky zahraniční banky, spořitelni a úvěrová družstva, pojišťovny a další subjekty vymezené v zákoně.⁵⁴

*„Specializovaný finanční úřad nevykonává správu daně z nemovitostí, daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí“.*⁵⁵

3.2.5 Osoby zúčastněné na správě daní

V daném případě lze hovořit o poměrně širokém zastoupení subjektů čili osob, které jsou jednotlivě vymezeny v daňovém řádu, konkrétně v ust. § 20 až 31. Jedná se o následující osoby:

- **daňový subjekt** (§ 20 DŘ)
 - daňovým subjektem je osoba, která je takto označena zákonem, a dále pak osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka
 - osoby ustanovené podle zákona, které plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, mají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt (jedná se o osoby spravující pozůstalost, svěřenecký správce a insolvenční správce)
- **třetí osoby** (§ 22 DŘ)
 - rozumí se jimi jiné osoby než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva povinnosti jsou správou daní dotčena
- **zástupci** (§ 25 DŘ a násl.)
 - zástupcem osoby zúčastněné na správě daní jsou: zákonný zástupce fyzické osoby nebo opatrovník, zmocněnec, společný zmocněnec, nebo společný zástupce
- **odborný konzultant** (§ 31 DŘ)
 - v rámci jednání si může osoba zúčastněná na správě daní přibrat odborného konzultanta

⁵⁴ § 11 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění

⁵⁵ § 11 odst. 8 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění

3.2.6 Vztah správního řádu a daňového řádu

Nejprve je nezbytné uvést, že správní řád je upraven zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „SpŘ“), kdežto daňový řád je upraven zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Vztah mezi těmito prameny práva je postaven na principu subsidiarity a speciality z hlediska správního řádu k daňovému řádu. Skutečnost, že daňové právo není nijak podřízeno správnímu právu, vychází již z ust. § 262 DŘ, kde je výslovně uvedeno, že „*Při správě daní se správní řád nepoužije*“.⁵⁶ Analogicky je pak nutno poukázat na ust. § 1 odst. 2 SpŘ,⁵⁷ z něhož pramení jmenovaný princip subsidiarity a speciality. Důvodová zpráva autorů zákona uvádí, že „*Správní řád představuje procesní předpis, který je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně-právní úpravy, zakládající existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají nikoli v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně-právních, nota bene specifických vztahů daňově-právních mezi správcem daně a daňovým subjektem.*“⁵⁸

Daňový řád se naopak řídí svými zásadami správy daní, jež jsou vymezeny v ust. § 5 až 9 DŘ, kdy „*Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (dále jen „právní předpis“). Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena*“.⁵⁹

S ohledem na předmětný výklad se tak v současné právní úpravě a platnosti Daňový řád nedostává do kolize s ust. § 177 SpŘ,⁶⁰ neboť úprava DŘ odpovídá Ústavnímu pořádku České republiky.

⁵⁶ § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁵⁷ § 1:

(2) *Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, nestanoví-li zvláštní zákon jiný postup.*

⁵⁸ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, [online].[cit. 2021-02-24]. Dostupné z: <https://www.beck-online.cz>.

⁵⁹ § 5 odst. 1, odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁰ § 177:

(1) *Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.*

(2) *V případech, kdy správní orgán provádí úkony, na které se nevztahují části druhá a třetí tohoto zákona, postupuje obdobně podle části čtvrté.*

3.3 Daňové řízení ve vztahu k trestnímu řízení

3.3.1 Daňové řízení

Daňové řízení lze formulovat jako postup jednotlivých účastníků řízení směřující k uplatnění práv a povinností plynoucích ze vzájemných daňových vztahů upravených daňovým řádem.⁶¹ Definice účelu daňového řízení je zakotvena v ust. § 134 odst. 1 DŘ, který uvádí, že „*daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.*“⁶² Daňové řízení probíhá vždy neveřejně a je zahájeno na základě přijaté žádosti příslušným správcem daně.

Daňové řízení je dle okolností sestaveno z dílčích řízení, v jejichž rámci jsou vydávána dílčí rozhodnutí. Tato rozhodnutí jsou stanovena v ust. § 134 odst. 3 DŘ:

- nalézací řízení – toto se dále dělí na:
 - řízení vyměřovací (dochází ke stanovení/vyměření daně),
 - řízení doměřovací (dochází k doměření daně),
- řízení při placení daní – toto se dále dělí na:
 - řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
 - řízení o zajištění daně,
 - řízení exekuční,
 - řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v těchto řízeních dle vyznačených bodů,
- řízení o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.⁶³

„Pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje, buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.“⁶⁴

⁶¹ BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 256. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁶² § 134 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶³ § 134 odst. 3, odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁴ § 134 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

3.3.2 Obecné zásady daňového řízení

Obecné zásady daňového řízení lze pouze dovodit z ust. § 5 až 9 DŘ,⁶⁵ neboť jejich individuální deskripce není nikde uvedena. Rozborem jednotlivých paragrafů a odstavců lze konstatovat, že daňový řád vymezuje víceméně tyto zásady:

- zásada zákonnosti (ust. § 5 odst. 1 DŘ),
- zásada přiměřenosti (ust. § 5 odst. 3 DŘ),
- zásada rovnosti (ust. § 6 odst. 1 DŘ),
- zásada součinnosti (ust. § 6 odst. 2 DŘ),
- zásada vstřícnosti (ust. § 6 odst. 4 DŘ),
- zásada rychlosti (ust. § 7 odst. 1 DŘ),
- zásada hospodárnosti (ust. § 7 odst. 2 DŘ),
- zásada volného hodnocení důkazů (ust. § 8 odst. 1 DŘ),
- zásada procesní rovnosti (ust. § 8 odst. 2 DŘ),
- zásada materiální pravdy (ust. § 8 odst. 3 DŘ),
- zásada povinnosti mlčenlivosti (ust. § 9 odst. 1 DŘ).

Pro účely této práce není nutné blíže konkretizovat jednotlivé zásady, neboť jejich základní popis je obsažen ve vyjmenovaných ustanoveních DŘ.

3.4 Daňová kontrola

Daňový řád v rámci svých zákonných ustanovení vymezuje i taková, která se mimo jiné zabývají i kontrolními postupy, jejichž účelem je zjištění, zda jsou ze strany daňových subjektů řádně plněny daňové povinnosti, zejména tvrzení daňových subjektů a daň je tak řádně zjištěna a stanovena v souladu se zákonem. Jedná se o postup, který blíže upravuje ust. § 85 až 88 DŘ, který uvádí, že daňová kontrola se vztahuje k jednomu daňovému řízení, je prováděna ve vymezeném rozsahu, který lze v průběhu kontroly rozšířit či zúžit a provádí se buď u daňového subjektu, anebo na místě, kde je to s ohledem na sledovaný účel kontroly nejvhodnější. Proti oznámení doručovaným v souvislosti s daňovou kontrolou nelze uplatnit

⁶⁵ Hlava II, Základní zásady správy daní § 5-9 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

žádné opravné prostředky.⁶⁶ Daňová kontrola musí, mimo uvedená ustanovení explicitně ctít i úvodní ustanovení daňového řádu, která upravují vymezení základních pojmů, lhůty, doručování, poskytování informací, povinnost mlčenlivosti apod.

Jak již bylo řečeno, daňová kontrola se vztahuje k jednomu daňovému řízení, avšak s ohledem na zásadu rychlosti a hospodárnosti vyplývající z ust. § 5 až 9 DŘ (zásady správy daní), může správce daně provádět daňovou kontrolu i společně pro více daňových řízení u téhož daňového subjektu.⁶⁷

Samotné daňové kontrole v případech, kdy se nejedná o rozsáhlé prokazování, zpravidla předchází postup k odstranění pochybností (dále jen „POP“), který DŘ vymezuje následovně: *„Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“*⁶⁸ V následné výzvě pak správce daně uvede své pochybnosti a umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, případné nejasnosti vysvětlil a předložil důkazní prostředky, aby došlo k odstranění takových pochybností. K tomu poskytne správce daně daňovému subjektu lhůtu 15 dnů včetně poučení o následcích spojených s neodstraněním pochybností či nedodržením stanovené lhůty. V rámci probíhajícího šetření pak může POP přejít v daňovou kontrolu, jejíž předmět a rozsah nejsou nijak omezeny. V důsledku zahájení daňové kontroly je POP samozřejmě ukončen.⁶⁹

V průběhu daňové kontroly je plně v gesci správce daně, v jakém rozsahu provede prověřování. Zpravidla je v rámci jedné kontroly prověřována, jak daň z příjmů, tak daň z přidané hodnoty, popř. i silniční daň, přičemž lhůta pro stanovení daně činí 3 roky.⁷⁰

V daném ohledu lze pak sledovat rozdíl mezi postupem správce daně, který je upraven daňovým řádem a postupem orgánů činných v trestním řízení (dále jen „OČTŘ“), které v rámci prověřování skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin postupují v souladu s TrZ a zákonem. č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TŘ“), kde je ve vztahu k výše uvedenému nutno poukázat na

⁶⁶ § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁷ BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 452-454. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁶⁸ § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁹ § 89 odst. 2 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁰ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 92. ISBN 978-80-7380-442-8.

ust. § 14 TrZ – přečiny a zločiny, jež je v kontextu s ust. § 34 TrZ – promlčecí doba, avšak nelze zároveň opomenout ust. § 116 TrZ – pokračování v trestném činu. K vyjmenovaným ustanovením se pak analogicky užije ustanovení konkrétního trestného činu, pro jehož spáchání je v dané věci vedeno prověřování, jehož jednotlivé postupy upravuje TŘ.

Daňová kontrola je rozčleněna do několika fází. Jedná se o fázi seznamovací, shromažďovací, vyhodnocovací a dokazování. Po těchto fázích zpravidla následuje ukončení daňové kontroly, na které ex offo navazuje doměřovací řízení upravené v ust. § 143 DŘ. Výsledkem je doměření daně včetně vydání dodatečného platebního výměru, který je správcem daně zaslán daňovému subjektu, u kterého je daňová kontrola prováděna. Výměr je vystaven na rozdílovou částku mezi původně přiznanou daní a nově stanovenou daní. V případě, že správce daně v průběhu kontroly nezjistí žádná pochybení, ukončí daňovou kontrolu a dodatečný platební výměr nevydává.⁷¹

3.5 Trestněprávní následky postupů finanční správy

Jak již samotný nadpis napovídá, následkem úkonů finanční správy zastoupené správcem daně není po ukončení daňové kontroly jen vystavení dodatečného platebního výměru, ale v mnoha případech i trestněprávní postih ve formě podání trestního oznámení orgánům činným v trestním řízení. Jedná se o případy, kdy dojde ke způsobení větší škody, tak jak je definována trestním zákonem. V tomto kontextu je nutné zmínit, že dne 22. 7. 2020 došlo k přijetí zákona č. 333/2020, kterým byl změněn TrZ, přičemž došlo ke změně ust. § 138 tohoto zákona, kdy škodou větší byla stanovena škoda dosahující částky nejméně 100 000 Kč.⁷²

Dle ust. § 53 odst. 3 DŘ vzniká správci daně oznamovací povinnost vyplývající z ust. § 8 TŘ. V případě zjištění skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán některý z trestných činů vyjmenovaných v ust. § 52 odst. 2 DŘ, je správce daně povinen učinit oznámení orgánům činným v trestním řízení.

⁷¹ ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 250. ISBN 978-80-7400-366-0

⁷² § 138

(1) Pro účely tohoto zákona se rozumí

c) větší škodou škoda dosahující částky nejméně 100000 Kč,

Hlavní rozdíl mezi daňovým a trestním řízením je spatřován v údržnosti důkazního břemene. V rámci daňového řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, resp. poplatník, neboť je na něm, aby správci daně prokázal tvrzené skutečnosti. Naopak je tomu v rámci řízení trestního, kdy důkazní břemeno stíhá OČTŘ, neboť dle ustálených právních předpisů je právě na nich, aby daňovému subjektu, resp. podezřelému/obžalovanému prokázaly vinu, která musí být podložena relevantními důkazními prostředky a současně dbát zásady *in dubio pro reo*, neboli v pochybnostech ve prospěch.⁷³

V daném ohledu daňová trestná činnost svým dopadem značně ovlivňuje fiskální stabilitu státu, neboť se vyznačuje vysokou společenskou nebezpečností. Další možná problematika spojená s daňovou trestnou činností je poměrně obtížné odhalování a dokazování. Pachatelé těchto činů je hojně využíváno vytváření řetězců personálně propojených společností, které jsou řízeny osobami v pozadí, jež ve společnostech formálně nefigurují. Právě latentnost těchto osob je jedním z problémů, který značně zpomaluje trestní řízení.

Místní příslušnost jednotlivých součástí PČR k provádění úkonů trestního řízení je následně odvozena, buď od sídla místně příslušného správce daně pověřeného správou daní, nebo faktického sídla daňového subjektu. Policejní orgán ve věcech místní příslušnosti při šetření, prověřování a vyšetřování postupuje analogicky k příslušnosti upravené v trestněprávních předpisech, konkrétně k ust. § 18 trestního řádu.⁷⁴ Podle ust. § 18 odstavce 1 trestního řádu je pak místní příslušnost primárně určována místem spáchání trestného činu, kdy místem spáchání trestného činu je sídlo orgánu veřejné moci.⁷⁵

V souladu s ust. § 18 odstavce 2 tr. řádu pak lze postupovat pouze v případě, kdy místo spáchání trestného činu nelze s určitostí zjistit nebo byl-li čin spáchán v cizině. V daném případě koná řízení útvar, v jehož obvodu prověřovaný bydlí, pracuje anebo se zdržuje. Dále je třeba uvést, že v případě, kdy nelze místa uvedená v ustanovení § 18 odstavec 1, 2 zjistit, je místně příslušným k šetření, prověřování či vyšetřování útvar, v jehož obvodu vyšel trestný čin najevo.⁷⁶

⁷³ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98. Publikovaný v Soudních rozhledech, Praha: C.H.Beck, 1999, č. 4, s. 137 an. ISSN 1211-4405

⁷⁴ čl. 11 odst. 1 pokynu policejního prezidenta č. 103/2013, o plnění některých úkolů policejních orgánů Policie České republiky v trestním řízení

⁷⁵ § 18 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁶ § 18 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

3.6 Trestněprávní pojetí daňových trestných činů

Daňové, resp. hospodářské trestné činy jsou upraveny ve zvláštní části TrZ, hlava VI – Hospodářské trestné činy, Díl 2 – Trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Tento díl samozřejmě obsahuje i jiné trestné činy nežli daňové, avšak pro účely práce bude pracováno výhradně s daňovými trestnými činy, jejichž výčet je následující: zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ, nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení dle ust. § 243 TrZ, a dále trestný čin, který se sice nenachází v Dílu 2, nýbrž v Dílu 3 – Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou, konkrétně trestný čin dle ust. § 254 TrZ, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Ve vztahu k daňovým trestným činům je zde sledován zájem na včasném a řádném vyměření daně, které by bylo ohroženo v případě, že by byla naplněna skutková podstata kterékoli alinei formulované v odst. 1 § 254 TrZ. Co do četnosti lze za zásadní daňové trestné činy považovat trestné činy dle ust. § 240 a § 241 TrZ.

3.6.1 Pachatelé daňových trestných činů

Na základě ust. § 22 odst. 1 TrZ⁷⁷ může být pachatelem trestného činu fyzická i právnická osoba. Lze tak dovodit z prosté formulace slůvka „kdo“, pod které je možno začlenit oba pojmy. Trestně právní odpovědnost fyzických osob vymezuje ust. § 25 TrZ, které uvádí, že „*Kdo v době spáchání činu nedovršil patnáctý rok svého věku, není trestně odpovědný.*“⁷⁸ U právnických osob je tomu jinak, trestní odpovědnost jim vymezuje zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále jen „ZTOPO“). Specifickým prvkem trestní odpovědnosti právnických osob je přičitatelnost, o které se hovoří v ust. § 8 odst. 2 ZTOPO, jež dále odkazuje na ust. § 7 cit. zákona, kde je výslovně uvedeno: „*Trestnými činy se pro účely tohoto zákona rozumí zločiny nebo přečiny uvedené v trestním zákoníku*“⁷⁹ s výjimkou taxativně vymezených trestných činů, které nejsou trestně postižitelné podle ZTOPO.

⁷⁷ § 22

(1) *Pachatelem trestného činu je, kdo svým jednáním naplnil znaky skutkové podstaty trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li trestná.*

⁷⁸ § 25 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁹ § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

Ve vztahu k přičitatelnosti lze konstatovat, že není možné, aby právnická osoba jednala sama za sebe. Tato jedná vždy prostřednictvím konkrétní osoby, která ji při jednotlivých úkonech zastupuje, a právě jednání takové osoby je právnické osobě přičítáno. Vymezení jednotlivých osob, jejichž jednání je možné právnické osobě přičítat je formulováno v ust. § 8 odst. 2 ZTOPO.

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim v ust. § 9 vymezuje, kdo může být z hlediska daného zákona pachatelem, a dále uvádí, zda je přijatelný souběh trestní odpovědnosti, jak fyzických, tak právnických osob. Pro účely dalšího rozboru bude uvedena doslovná citace ust. § 9 odst. 3 ZTOPO.

„Pachatel, spolupachatel a účastník

(3) Trestní odpovědností právnické osoby není dotčena trestní odpovědnost fyzických osob uvedených v § 8 odst. 1 a trestní odpovědností těchto fyzických osob není dotčena trestní odpovědnost právnické osoby. Byl-li trestný čin spáchán společným jednáním více osob, z nichž alespoň jedna je osoba právnická, odpovídá každá z nich, jako by trestný čin spáchala sama.“⁸⁰

Z citace vyplývá, že vzájemná trestní odpovědnost fyzické a právnické osoby není vyloučena a je tak možné, za tentýž skutek trestně stíhat obě osoby, i za situace, kdy trestní odpovědnost právnické osoby vznikla přičitatelností jednáním (protiprávním) způsobeným fyzickou osobou. Tím není dotčena trestní odpovědnost právnické osoby za situace, kdy není fyzická osoba známa.

Uvedená situace může nastat v případě protiprávního jednání spáchaného ve smyslu ust. § 240 TrZ (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby), kdy je neoprávněně vystaven daňový doklad, na jehož podkladě je následně daňovým subjektem, resp. právnickou osobou uplatněn nárok nadměrného odpočtu DPH. Tohoto jednání se však může dopustit pouze fyzická osoba oprávněná jednat jménem právnické osoby nebo za právnickou osobu, avšak trestněprávní odpovědnost vznikne, jak osobě fyzické, tak osobě právnické. Trestní odpovědnosti se právnická osoba zproští za situace, kdy vynaložila veškeré úsilí, které je na ní možno požadovat, aby spáchání protiprávního činu zabránila.⁸¹

⁸⁰ § 9 odst. 3 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

⁸¹ § 8 odst. 5 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

3.6.2 Vývojová stádia daňových trestných činů

Vývojová stádia trestných činů lze formulovat jako určité samostatně oddělené fáze jednání pachatele směřující k dokonání trestného činu. Jednotlivé fáze potažmo stádia jsou vymezena v TrZ a jedná se o: přípravu trestného činu, pokus trestného činu a dokonání trestný čin. Jednotlivá vývojová stádia jsou ve vztahu vzájemné subsidiarity k pozdějším stádiím. V případě, že pachatel trestný čin dokoná, nelze mu z hlediska kvalifikace skutku přičíst předchozí přípravu a pokus trestného činu. Obdobně je tomu v případě, kdy se pachatel dopustí pokusu trestného činu, kdy se mu taktéž nepřičítá jeho příprava.⁸²

V rámci daňových trestných činů lze jednotlivá stádia (jednání pachatele) poměrně jednoduše rozlišit, jelikož nejsou páčány bez přípravy, ani nahodile a už vůbec ne v afektu, jako je tomu u jiných trestných činů, zejména u násilné trestné činnosti.

3.6.2.1 Příprava trestného činu

Příprava trestného činu je vymezena v ust. § 20 odst. 1 TrZ, které uvádí: „*Jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvlášť závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu, je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvlášť závažného zločinu.*“⁸³

Následující druhý odstavec uvádí: „*Příprava je trestná podle trestní sazby stanovené na zvlášť závažný zločin, k němuž směřovala, jestliže trestní zákon nestanoví něco jiného.*“⁸⁴ Za zvlášť závažný zločin pak lze považovat takový trestný čin, na nějž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let. Ve vztahu k daňovým trestným činům, tak lze hovořit pouze o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve smyslu ust. § 240 odst. 3 TrZ, neboť s odkazem na odst. 4 je příprava trestná. Nicméně takto tomu vždy nebylo, jelikož trestnost přípravy u uvedeného trestného činu byla opětovně zavedena zákonem č. 163/2016 Sb., kterým byl změněn, jak TrZ, tak TŘ. Předmětná novela nabyla účinnosti dne 1. 7. 2016.

⁸² NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 70. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁸³ § 20 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁴ § 20 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Jako nejčastější formu přípravy trestného činu ve smyslu ust. § 240 TrZ, je možno uvést např. fiktivní daňové doklady, falšování smluv, různých výkazů a zpráv dokládaných správci daně. Dále nelze z hlediska přípravy uvedeného trestného činu opomenout zakládání společností či pořizování již založených tzv. „čistých“ společností, resp. právnických osob. Tyto společnosti jsou pak hojně zapojovány do karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty. V daném ohledu potencionálním pachatelům nahrává fakt, že se s účinností od 1. ledna 2014 podstatně změnily stanovené podmínky pro zakládání společností s ručením omezeným (dále jen „s.r.o.“). Přechozí právní úprava k založení takové společnosti požadovala složení částky ve výši 200 000 Kč jako vklad do společnosti, potažmo základní kapitál. Současná právní úprava stanoví, že minimální výše vkladu je 1 Kč, ledaže by společenská smlouva určila výši vkladu vyšší.⁸⁵ Daná skutečnost, tak jednoznačně přispívá k usnadnění přípravy zejména trestného činu postižitelného dle ust. § 240 TrZ ve smyslu zapojení jednotlivých společností do karuselových podvodů.

Třetí odstavec přípravy trestného činu pak vymezuje podmínky zániku trestnosti přípravy spojené s přípravou zvlášť závažného zločinu, k němuž směřovala. Jedná se o situaci, kdy pachatel dobrovolně upustil od dalšího jednání směřujícího ke spáchání zvlášť závažného zločinu, zejména když odstranil nebezpečí vzniklé zájmu chráněnému zákonem z podniknuté přípravy, a o přípravě zvlášť závažného zločinu učinil oznámení v době, kdy uvedené nebezpečí mohlo být ještě odstraněno.⁸⁶

3.6.2.2 Pokus trestného činu

Pokus trestného činu je vymezen v ust. § 21 odst. 1 TrZ, kde je uvedeno: „*Jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu a jehož se pachatel dopustil v úmyslu trestný čin spáchat, je pokusem trestného činu, jestliže k dokonání trestného činu nedošlo.*“⁸⁷ Nejprve je nutno uvést, že příprava je vývojovým stádiem, které zpravidla navazuje na přípravu trestného činu, ale oproti přípravě je pokus obecně trestný nehledě na právní kvalifikaci trestného činu.

⁸⁵ § 142 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění

⁸⁶ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 70. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁸⁷ § 21 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Pokus trestného činu není omezen na konkrétní formu trestného činu (zvláště závažný zločin), a proto je možné se jej dopustit u veškerých daňových trestných činů, avšak nesmí dojít k jejich dokonání. Z hlediska společenské škodlivosti je možno konstatovat, že při spáchání pokusu sice pachatel nenaplní všechny znaky skutkové podstaty trestného činu, ale svým jednáním je k jejich naplnění podstatně blíže než při spáchání pouhé přípravy, a proto je zákonem požadována jeho trestnost.

Ve druhém odstavci je uvedeno, že „*Pokus trestného činu je trestný podle trestní sazby stanovené na dokonaný trestný čin.*“⁸⁸

Třetí odstavec pokusu trestného činu pak vymezuje podmínky zániku trestnosti pokusu směřujícího k dokonání trestného činu. Za takovou situaci můžeme považovat případy, kdy pachatel dobrovolně upustil od dalšího jednání směřujícího k dokonání trestného činu, zejména když odstranil nebezpečí vzniklé zájmu chráněnému zákonem z podniknutého pokusu, a o pokusu trestného činu učinil oznámení v době, kdy uvedené nebezpečí mohlo být ještě odstraněno.⁸⁹

Z pojmu pokusu trestného činu vyplývají následující znaky:

- jednání, jež bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu
- úmysl spáchat (dokonat) trestný čin
- nedokonání trestného činu
- společenská škodlivost jednání⁹⁰ (viz ust. § 12 odst. 2 TrZ)⁹¹

Jedním z příkladů pokusu daňového trestného činu ve smyslu ust. § 240 TrZ může být situace, kdy daňový subjekt, resp. pachatel v úmyslu zkrátit daň, vykáže v rámci daňového přiznání za konkrétní zdaňovací období zanedbatelnou vlastní daňovou povinnost podloženou různými daňovými doklady, ať už použitelnými v rámci své ekonomické činnosti či nikoli, ale k nesprávnému vyměření daně nedojde, neboť správce daně toto jednání odhalí a daň stanoví

⁸⁸ § 21 odst. 2 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁹ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 74. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁹⁰ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 75. ISBN 978-80-7317-084-4.

⁹¹ § 12

(2) *Trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu.*

správně. Daným jednáním tak nevznikla státu žádná faktická škoda, a proto se jedná o pokus trestného činu dle ust. § 240 TrZ.

3.6.2.3 Dokonání trestného činu

Dokonaným trestným činem se označuje jednání, kdy ze strany pachatele došlo k naplnění znaků skutkové podstaty konkrétního trestného činu. Z hlediska společenské nebezpečnosti jde o nejzávažnější vývojové stádium trestného činu. U daňových trestných činů lze však narazit i na takové trestné činy, kde jejich dokonání automaticky neznamená jejich trestnost, jelikož současná právní úprava TrZ připouští účinnou lítost, na jejíž základě trestnost činu zaniká. Daný institut však lze využít pouze za specifických podmínek. V rámci daňových trestných činů hovoříme zejména o trestném činu dle ust. § 241 TrZ, na který se přímo vztahuje ust. § 242 TrZ, zvláštní ustanovení o účinné lítosti.⁹² Tématu účinné lítosti bude věnována zvláštní kapitola 3.11 – Zánik trestní odpovědnosti daňových trestných činů.

Od dokonání trestného činu, viz výše, je třeba odlišovat dokončení (ukončení) trestné činnosti, které je spjato s pocitem pachatele, že dosáhl svého cíle. Dokončení trestného činu má své opodstatnění např. při řešení některých otázek účastenství vyvstávajících z ust. § 24 TrZ.⁹³

Pokud budeme vycházet ze stejného příkladu zkrácení daně ve smyslu ust. § 240 TrZ, jako je definováno u pokusu trestného činu, avšak uvedeme, že správce daně pokus o zkrácení daně neodhalí, dojde k vyměření daně dle záměrně zkreslených údajů a na základě těchto stanoví daň, lze konstatovat, že došlo k dokonání trestného činu, neboť pachateli vznikl majetkový prospěch ve formě úlevy na dani namísto vyšší daňové povinnosti. Aby se však jednalo o dokonaný trestný čin je potřeba vzít v potaz taktéž výši způsobené škody, neboť ust. § 240 TrZ výslovně požaduje způsobení škody větší, která byla s ohledem na přijetí zákona č. 333/2020 posunuta z částky 50 000 Kč na částku 100 000 Kč. K trestnosti činu dle ust. § 240 TrZ je tak zapotřebí zkrátit daň minimálně o uvedenou částku. Zde je ještě nezbytné podotknout, že se jedná o škodu způsobenou na vypočtené/stanovené dani.

⁹² § 242

Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.

⁹³ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 71. ISBN 978-80-7317-084-4.

3.7 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ

Jmenovaný trestný čin je vymezen v ust. § 240 TrZ. S ohledem na následný rozbor skutkové podstaty tohoto trestného činu, bude níže v textu uvedena jeho doslovná zákonná citace.

„Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu 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, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo

b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.

(4) Příprava je trestná.⁹⁴

3.8 Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ

Vzhledem k tomu, že se jedná o jeden z nejčastěji páchaných daňových trestných činů (viz kapitola 3.6) bude v rámci aktuální kapitoly proveden jeho bližší rozbor. Obecně lze uvést, že dle znění vyplývajícího z odstavce 1 hovoříme o přečinu s trestní sazbou šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti. Odstavec 2 je definován jako zločin s trestní sazbou dvě léta až osm let, kdežto 3. odstavec se vyznačuje jako zvlášť závažný zločin s trestní sazbou pět až deset let. Podle odstavce 4 je u daného trestného činu trestná i příprava.

V obecném hledisku bylo o skutkové podstatě trestného činu hovořeno v rámci kapitoly 3.6, a proto bude v následujících kapitolách skutková podstata rozebrána převážně v souvislosti s trestným činem dle ust. § 240 TrZ.

⁹⁴ § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

3.8.1 Objekt

Objektem citovaného znění je zájem státu na správném vyměření a vybírání daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby.⁹⁵

Jinými slovy jde o fiskální zájem státu na získání nezbytných finančních prostředků sloužících k naplnění veřejného rozpočtu, jež jsou vybírány od daňových či jiných subjektů v závislosti na typu platby. Pojem veřejný rozpočet pak lze vysvětlit jako strukturu veřejných rozpočtů, jimiž jsou státní rozpočet, rozpočty krajů a obcí, příspěvkových organizací, dobrovolných svazků či státních fondů.⁹⁶

Ve smyslu následující textace lze konstatovat, že k objektu trestného činu má blízko pojem škodlivý následek, neboť v Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, evidovaný pod sp. zn. 8 Tdo 272/2012, se uvádí, že: „*Škodlivým následkem se rozumí skutečná změna na zákonem chráněném zájmu způsobená dokonaným trestným činem. V případě daňového deliktu, o který se jedná v projednávané věci, je škodlivým následkem nesplnění daňové povinnosti, neboť tím, že povinná osoba zkrátí daň nebo vyláká výhodu, byl ohrožen zájem státu na správné vyměření daně, což má ve svém důsledku dopad v tom, že státu neplynou finanční prostředky, na něž má podle zákona o předmětné dani nárok, event. vydá ty, na něž daňový poplatník neměl nárok. Vždy tedy jde o to, že se zmenší příjmy státního rozpočtu, jehož výše se mimo jiné odvíjí i od daňové povinnosti daňových poplatníků.*“⁹⁷

3.8.2 Objektivní stránka

Objektivní stránka předmětného trestného činu spočívá ve skutečnosti, kdy pachatel ve větším rozsahu 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.⁹⁸

⁹⁵ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2416. ISBN 978-80-7400-428-5.

⁹⁶ KOCINA, J. *Daňové trestné činy.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 119. ISBN 978-80-7380-442-8.

⁹⁷ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012.[online].[cit. 2021-03-03]. Dostupné z: <http://kraken.slv.cz/8Tdo272/2012>

⁹⁸ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7., přeprac.* vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 732. ISBN 978-80-7478-616-7.

Významným okamžikem pro naplnění skutkové podstaty uvedeného trestného činu je podání daňového přiznání za jednotlivá zdaňovací období, ale až následné zkrácení daně v konkrétním zdaňovacím období utvoří jednotlivý dílčí útok pokračujícího trestného činu dle ust. § 240 TrZ.⁹⁹ Z hlediska objektivní stránky lze daný trestný čin lze spáchat, jak aktivním jednáním pachatele spáchaným ve formě podání zkresleného daňového přiznání, tak opomenutím spáchaným ve formě úmyslného nepodání daňového přiznání.¹⁰⁰

Bude-li jednáním pachatele zkráceno více druhů daní najednou (např. DPH, DPPO, DPFO), bude se stále jednat o jeden skutek. To však platí pouze za předpokladu, že se pachatel takových skutků dopustí stejným nebo podobným způsobem v rámci několika zdaňovacích období po sobě jdoucích. Toto jednání pak lze posoudit jako pokračování trestného činu ve smyslu ust. § 116 TrZ.¹⁰¹ V případě, že jsou jednáním pachatele naplněny podmínky ust. § 116 TrZ, je možné pachateli počítat způsobenou škodu tak, aby bylo z hlediska trestnosti činu dosaženo škody větší, tj. částky ve výši minimálně 100 000 Kč.

Ve vztahu, k výše citovanému znění trestného činu dle ust. § 240 TrZ je dle odstavce 1 patrné, že obsahuje dvě skutkové podstaty.

V prvním případě se jedná o zkrácení daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby. Předmětné zkrácení však musí být způsobeno úmyslným jednáním pachatele, jehož skutek povede k vyměření nižší daně či jiné podobné povinné platby, než jaká měla být ve skutečnosti vyměřena. Samotné vyměření pak musí být provedeno ze strany příslušného orgánu a pachatelem musí být způsobena škoda většího rozsahu.¹⁰²

Příkladem způsobu a možností zkrácení jednotlivých druhů daně může být např.:

- krácení daní z příjmů – úsilí o dosažení co možná nejmenšího základu daně fiktivním snižováním svých příjmů či navyšováním nákladů (obcházení elektronické evidence tržeb v rámci prodeje zboží za hotové, předstírání daňové ztráty, nepřiznání tržeb např. z pronájmů bytů či nebytových prostor)

⁹⁹ ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. 2011, č. 1, s. 1-8

¹⁰⁰ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. str. 131. ISBN 978-80-7380-442-8.

¹⁰¹ § 116 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰² JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. str. 691. ISBN 978-80-7502-236-3.

- krácení DPH a cla – vystavování fiktivních dokladů předkládaných správci daně (daňové doklady, výpisů z bankovních účtů), pašování zboží při dovozu z EU, výměna či padělání nabývacích dokladů zboží, fingování krádeže zboží apod.

Ve druhém případě se jedná o vylákání výhody na některé z těchto povinných plateb. Onou výhodou může být předstírání určité situace, na jejíž základě vznikne státu povinnost poskytnout plnění takovému subjektu, který ve skutečnosti na dané plnění nemá nárok, anebo fakticky ani není subjektem, jemuž by měla být výhoda ve formě plnění poskytnuta.¹⁰³

Příkladem vylákání výhody na některé z povinných plateb může být např. uplatnění nároku nadměrného odpočtu DPH na výstupu, kterým se rozumí: „*daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně*“¹⁰⁴, popř. uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, jehož podmínky jsou vymezeny v ust. § 72 a násl. zákona o DPH, či uplatnění neexistujících slev na dani.

3.8.3 Subjekt

O subjektu, jakožto pachateli trestného činu, bylo hovořeno v kapitole 3.1.1.3., kde byl tento pojem rozebrán. V rámci této kapitoly bude o subjektu trestného činu hovořeno pouze ve vztahu k trestnému činu dle ust. 240 TrZ.

Pachatelem či spolupachatelem může být nejčastěji daňový subjekt (poplatník, plátce, ručitel), ale rovněž fyzická či právnická osoba, jejichž úmyslným jednáním dojde k nesprávnému vyměření zákonné daně, anebo nebude daň vyměřena vůbec, avšak za předpokladu, že daň byla takovým jednáním či opomenutím zkrácena ve větším rozsahu, popř. byla v takovém rozsahu vylákána výhoda.¹⁰⁵

Vzhledem k citovanému znění, kdy není blíže specifikován druh pachatele, lze za něj považovat rovněž jinou trestně odpovědnou osobu, jež svým jednáním naplní zákonné znaky. Hovoříme zde např. o účetních, daňových poradcích či likvidátorech pověřených likvidací společnosti. Ve vztahu k daňovému poradci či účetnímu je o pachatelství možno hovořit za

¹⁰³ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7.*, přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 735. ISBN 978-80-7478-616-7.

¹⁰⁴ § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰⁵ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl. 2.* vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2431-2432. ISBN 978-80-7400-428-5.

situace, kdy např. daňový subjekt takové osoby pověří ve smyslu ust. § 136 odst. 2 DŘ zpracováním a následným podáním daňového přiznání, ve kterém úmyslně zkreslí údaje tak, aby daňový subjekt zkrátil daň ve formě nižší daňové povinnosti.¹⁰⁶

3.8.4 Subjektivní stránka

Subjektivní stránka je představována zaviněním pachatele, které je v daném ohledu jejím jediným obligatorním znakem. Rozlišujeme mezi zaviněním úmyslným a zaviněním z nedbalosti. S ohledem na formulaci ust. § 13 odst. 2 TrZ,¹⁰⁷ lze dovodit, že v případě trestnosti činu ve smyslu ust. § 240 TrZ, je požadováno zavinění v podobě úmyslu přímého, viz ust. § 15 odst. 1 písm. a) TrZ,¹⁰⁸ avšak postačí i zavinění v podobě úmyslu nepřímého, viz ust. § 15 odst. 1 písm. b) TrZ.¹⁰⁹

Výše popsané skutečnosti tak v podstatě vyvrací možnost nedbalostního zavinění, neboť by nebylo trestným činem. Za nedbalost jako takovou je možné považovat např. administrativní či početní chybu uskutečněnou v rámci daňového přiznání, z čehož však nelze vyvodit trestněprávní odpovědnost pachatele. Samozřejmostí je pak institut presumpce nevin, jenž je zakotven v ústavním pořádku ČR, konkrétně v čl. 40 odst. 2 LZPS,¹¹⁰ a v neposlední řadě se lze s presumpcí nevin setkat v rámci ust. § 2 odst. 2 TŘ, kde je uvedeno: „*Dokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu není vina vyslovena, nelze na toho, proti němuž se vede trestní řízení, hledět, jako by byl vinen.*“¹¹¹

¹⁰⁶ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2431-2432. ISBN 978-80-7400-428-5.

¹⁰⁷ § 13

(2) *K trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.*

¹⁰⁸ § 15

(1) *Trestný čin je spáchán úmyslně, jestliže pachatel*

a) *chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem*

¹⁰⁹ § 15

(1) *Trestný čin je spáchán úmyslně, jestliže pachatel*

b) *věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn.*

¹¹⁰ čl. 40

(2) *Každý, proti němuž je vedeno trestní řízení, je považován za nevinného, pokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu nebyla jeho vina vyslovena.*

¹¹¹ § 2 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) ve znění pozdějších předpisů

3.9 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ

Jmenovaný trestný čin je vymezen v ust. § 241 TrZ. S ohledem na následný rozbor skutkové podstaty tohoto trestného činu, bude níže v textu uvedena jeho doslovná zákonná citace.

„Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

(1) Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

(3) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.“¹¹²

3.10 Skutková podstata trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ

Obecně lze uvést, že dle znění vyplývajícího z odstavce 1 hovoříme o přečinu s trestní sazbou až tři léta nebo zákazem činnosti. Odstavec 2 je definován taktéž jako přečin, avšak s trestní sazbou jeden rok až pět let, kdežto 3. odstavec se vyznačuje již jako zločin s trestní sazbou dvě léta až osm let.

3.10.1 Objekt

Objektem citovaného znění je zájem státu na řádném odvádění daní, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistného na zdravotní pojištění. Jedná se o platby, které jsou zaměstnavatelé na základě zákona povinni strhnout svým zaměstnancům z jejich hrubých mezd a tyto srážky následně odvést příslušným orgánům.¹¹³

¹¹² § 241 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹¹³ KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014, s. 145. ISBN 978-80-7380-442-8.

3.10.2 Objektivní stránka

Objektivní stránkou uvedeného trestného činu je požadavek na zaměstnavatele či plátce, aby ve větším rozsahu neplnili svoji zákonnou povinnost spočívající v řádném odvedení daní, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění. Trestnost činu je však přisuzována pouze z hlediska neodvedení zákonem stanovených plateb za zaměstnance a jejich ponechání pro vlastní účely, nikoliv za zaměstnavatele.¹¹⁴ Nicméně je nutno prokázat, že zaměstnavatel měl takové prostředky k dispozici a byl solventní.

Ve věci zákonných odvodů za zaměstnance má při dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti zaměstnavatel povinnost vypočítat zálohu na daň, tuto zaměstnanci strhnout ze mzdy a danou srážku následně odvést správci daně.

Co se týká pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, tak zákon. č. 589/1992 S., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, v ust. § 7 odst. 1 písm. b) uvádí: „*Sazby pojistného činí u zaměstnance 6,5 % z vyměřovacího základu*“,¹¹⁵ z čehož se odvíjí výsledná částka, jejíž neodvedení je trestně postižitelné. U pojistného na zdravotní pojištění je tomu jinak, neboť u tohoto typu pojistného je ve smyslu ust. § 9 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů, povinen hradit z jedné třetiny pojistné zaměstnanec a ze dvou třetin zaměstnavatel.¹¹⁶ Trestní postižitelnost se tak vztahuje pouze k uvedené třetině zákonného odvodu, který činí 4,5 % z vyměřovacího základu.

Ve vztahu k trestnému činu dle ust. § 240 TrZ je z hlediska objektivní stránky nutno konstatovat vyloučení jednočinného souběhu, neboť v případě zkrácení daně, bude toto jednání posuzováno vždy ve smyslu ust. § 240 TrZ.¹¹⁷

¹¹⁴ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné*. 7., přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 737-738. ISBN 978-80-7478-616-7.

¹¹⁵ § 7 odst. 1 písm. b) zákon. č. 589/1992 S., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

¹¹⁶ § 9

(2) *Pojistné za zaměstnance hradí z jedné třetiny zaměstnanec, ze dvou třetin zaměstnavatel.*

¹¹⁷ ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník: komentář. II. díl*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2453-2454. ISBN 978-80-7400-428-5.

3.10.3 Subjekt

Pachatelem trestného činu může být pouze zaměstnavatel (statutární orgán nebo odpovědný pracovník) nebo plátce, který ve větším rozsahu nesplní svoji povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění.¹¹⁸

3.10.4 Subjektivní stránka

Subjektivní stránka tohoto trestného činu požaduje zavinění úmyslné, které lze rozdělit na úmysl přímý a úmysl nepřímý. Z hlediska úmyslu přímého lze uvést, že pachatel „*chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem,*“¹¹⁹ a z hlediska úmyslu nepřímého „*věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn.*“¹²⁰ K trestnosti předmětného trestného činu postačí úmysl nepřímý.

3.11 Zánik trestní odpovědnosti daňových trestných činů

Za zánik trestní odpovědnosti lze považovat určité okolnosti, které sice nastaly až po spáchání trestného činu, ale zároveň dříve, než bylo o spáchaném trestném činu pravomocně rozhodnuto. Z pohledu trestněprávní nauky lze rozlišovat mezi několikero důvody zániku trestnosti, avšak pro účely této práce bude hovořeno pouze o těch, které vymezuje TrZ.

3.11.1 Účinná lítost

Účinnou lítost jako takovou vymezuje ust. § 33 TrZ, ve kterém jsou vyjmenovány konkrétní trestné činy, jichž se institut účinné lítosti týká, potažmo se na ně vztahuje. Z hlediska daňové trestné činnosti je možné účinnou lítost, ve vztahu k uvedenému ustanovení, uplatnit u trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ a trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení dle ust. § 243 TrZ. Podle platného znění trestní odpovědnost pachatele za uvedené trestné činy zaniká, jestliže tento

¹¹⁸ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 481. ISBN 978-80-7317-084-4.

¹¹⁹ § 15 odst. 1 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁰ § 15 odst. 1 písm. b) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

dobrovolně zamezil škodlivému následku (skutečná změna na chráněném zájmu) nebo jej napravit, anebo o trestném činu učinil oznámení v době, kdy škodlivému následku mohlo být ještě zabráněno.¹²¹ Ve vztahu ke zkrácení daně se může jednat o dodatečné splnění daňové povinnosti, avšak toto musí být učiněno před zahájení trestního stíhání z důvodu následné účelovosti. Z uvedeného lze taktéž dovodit, že pokud má být využito institutu účinné lítosti, musí nejprve dojít k dokonání trestného činu.

Ve výčtu trestných činů vyjmenovaných v ust. § 33 TrZ není obsažen trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ. Je tomu z důvodu, že se na daný trestný čin vztahuje zvláštní ustanovení o účinné lítosti, o kterém bude blíže hovořeno v následující kapitole.

3.11.2 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti je upraveno v ust. § 242 TrZ¹²² a svojí povahou je ve speciálním postavení k obecné účinné lítosti vymezené ust. § 33 TrZ. U formy této účinné lítosti je po pachateli zákonem požadováno dodatečné splnění povinností dříve, než soud prvního stupně počne vyhlášovat rozsudek.¹²³

Zvláštní ustanovení o účinné lítosti vymezuje TrZ samostatně z toho důvodu, že na rozdíl od trestného činu dle ust. § 240 TrZ nejde o podvodné jednání pachatele, v jehož důsledku byla vyměřena nižší daň, jiná obdobná povinná platba, popř. nedošlo k vyměření vůbec, nýbrž se jedná o opomenutí určitého konání, k němuž je ze zákona povinen.¹²⁴

3.11.3 Účinná lítost právnických osob

S přijetím zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, došlo k samostatné úpravě podmínek trestní odpovědnosti právnických osob, a stejně tak i účinné lítosti právnických osob. Zákon v rámci ust. § 11 vymezuje konkrétní podmínky, jež musí být při účinné lítosti právnických osob splněny.

¹²¹ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 112-113. ISBN 978-80-7317-084-4.

¹²² „*Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.*“

¹²³ ŠÁMAL, Pavel a kolektiv. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. str. 2459

¹²⁴ NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, s. 482. ISBN 978-80-7317-084-4.

Trestní odpovědnost právnické osoby tak zaniká, pokud dobrovolně upustila od dalšího protiprávního jednání. Zejména odstranila nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, anebo zamezila škodlivému následku nebo škodlivý následek napravila, anebo o trestném činu učinila oznámení příslušnému orgánu v době, kdy nebezpečí, které vzniklo zájmu chráněnému trestním zákonem, mohlo být ještě odstraněno nebo škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno.¹²⁵

3.11.4 Promlčení

Promlčení je v podstatě alternativou zániku trestní odpovědnosti za trestný čin, přičemž z hlediska promlčení hovoříme o uplynutí určité doby stanovené zákonem. Promlčecí doba je definována v ust. § 34 TrZ, přičemž v rámci odstavce 1 je uveden taxativní výčet promlčecí doby ve vztahu k trestní sazbě za spáchaný trestný čin. U daňových trestných činů se lze setkat s promlčecí lhůtou ve výši pět, deset a patnáct let. Vyjmenované lhůty, co do rozsahu promlčecí doby, můžeme využít u trestného činu dle ust. § 240 TrZ, neboť při jeho spáchání v rámci odstavce 1 bude promlčecí doba činit pět let, v rámci odstavce 2 deset let a při spáchání způsobem uvedeným v odstavci 3 bude promlčecí doba činit patnáct let. Naopak u trestného činu dle ust. § 241 TrZ lze využít pouze dvě promlčecí doby, a to pět let při spáchání činu dle odstavce 1 a deset let při spáchání činu dle odstavce 2.

3.11.5 Promlčení ve vztahu k právnickým osobám

Promlčení trestní odpovědnosti právnických osob je upraveno v ust. § 12 ZTOPO,¹²⁶ přičemž předmětné ustanovení explicitně odkazuje na ust. § 34 TrZ, o kterém bylo hovořeno v předchozí kapitole 3.11.4.

¹²⁵ § 11 odst. 1 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

¹²⁶ § 12

„Na promlčení trestní odpovědnosti právnických osob platí obdobně § 34 trestního zákoníku.“

4 Praktická část

Praktická část práce bude zaměřena převážně na analýzu statistických údajů týkajících se vývoje daňové kriminality v rámci ČR. Za tímto účelem budou zpracovány tabulky obsahující data finanční správy a Policie ČR. Ve vztahu k vývoji kriminality bude provedena komparace jednotlivých krajů s následnou prognózou určující vývoj kriminality. Předmětem zjištění bude stoupající či klesající tendence kriminality v daném segmentu, který bude zaměřen zejména na hospodářskou trestnou činnost. Použitá statistická data byla získána z internetových stránek Policie České republiky, sekce informační servis, podkategorie statistiky a dále z internetových stránek Ministerstva financí České republiky, sekce veřejný sektor, kategorie daně, daňové a celní statistiky, podkategorie statistiky a analýzy.

V rámci praktické části práce pak bude provedena analýza statistických údajů vývoje daňové kriminality v rámci ČR, kdy výstupem bude komparace jednotlivých krajů s následnou prognózou, zda má tato kriminalita vzestupnou či sestupnou tendenci. Dále bude v praktické části diskutována otázka převodů obchodních podílů na tzv. „bílé koně“, a to včetně definování problematických částí zákonných ustanovení s uvedením nedostatků ve vztahu k páchané daňové trestné činnosti. Zejména pak situace umožňující vyšší latenci jejího páchání a nepřehlednost vyšetřování. Dále bude provedeno kritické zhodnocení současné právní úpravy a jejích možností v rámci daňových trestných činů s předložením návrhů *de lege ferenda*.

Závěrem každé kapitoly bude autorem práce provedeno zhodnocení analyzovaných dat s vyjádřením vlastního postoje k dané problematice.

4.1 Analýza závažnosti daňové trestné činnosti

V rámci této kapitoly je vhodné se opětovně zmínit o daňových subjektech. Nicméně nebude již dále rozváděno, kdo takovým subjektem je, ale bude zmíněna jedna z povinností daňového subjektu vyplývající z DŘ. Konkrétně se jedná o podmínku vyplývající s ust. § 125 a násl. DŘ, která stanoví, že daňovému subjektu po splnění zákonem stanovených podmínek vzniká povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani. Po registraci následuje v gesci správce daně přidělení identifikačního čísla. Níže v tabulce č. 1 je pro ilustraci uveden kvantitativní přehled o počtu nositelů daňových a celních povinností v příslušném časovém období. Z přehledu je patrný trvalý trend mírného nárůstu počtu daňových účtů.¹²⁷ Data roku 2020 nebyla v době zpracování diplomové práce zveřejněna.

Tabulka č. 1 – *Počet registrovaných daňových účtů podle jednotlivých daní v České republice v letech 2015-2019*

DPH	2015	2016	2017	2018	2019
Finanční správa	839 236	857 719	881 627	907 815	934 068
Celní správa	21 800	26 418	25 642	26 353	24 536
Celkem	861 036	884 137	907 269	934 168	958 604

DPPO	2015	2016	2017	2018	2019
Finanční správa	574 074	596 692	621 402	646 186	667 978

DPFO	2015	2016	2017	2018	2019
Finanční správa	4 077 297	4 089 783	4 157 133	4 241 555	4 309 821
z toho:					
daňová tvrzení	3 404 197	3 401 160	3 452 956	3 525 175	3 582 707
ze závislé činnosti	673 100	688 623	704 177	716 380	727 114

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, vlastní zpracování
(pozn. rok 2020 dosud neuveřejněn)

Tabulka zcela jasně prokazuje každoroční nárůst nových daňových subjektů registrovaných k jednotlivým daním. Zvýšený zájem o podnikání a s tím spojenou registraci k dani může být způsoben dostupností a variabilitou trhu, chutí lidí podnikat a nebýt nikomu podřízen.

¹²⁷ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019. Praha, červen 2020, Ministerstvo financí, č. j.: MF-31523/2019, s. 14.[online].[cit. 2021-01-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2019_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf

Následující tabulka č. 2 znázorňuje údaje o počtu aktivních daňových subjektů, jimiž jsou takové daňové subjekty, které jsou aktivní vůči správci daně.

Tabulka č. 2 – Počet aktivních daňových subjektů v České republice v letech 2015-2019

Aktivní DS	2015	2016	2017	2018	2019
Finanční správa	839 236	857 719	881 627	907 815	934 068
Celní správa	21 800	26 418	25 642	26 353	24 536
Celkem	861 036	884 137	907 269	934 168	958 604

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, vlastní zpracování
(pozn. rok 2020 dosud neuveřejněn)

I zde lze v obou segmentech spatřovat narůstající trend, který samozřejmě odráží situaci komentovanou u tabulky č. 1, neboť s nárůstem nově registrovaných daňových subjektů se zajisté zvyšuje i počet aktivních daňových subjektů.

4.1.1 Kontrolní činnost v rámci postupu k odstranění pochybností

Kontrolní činnost obecně spadá pod postupy při správě daní, jejichž právní úprava je zakotvena v ust. § 78 až § 90 DŘ. Dané postupy si lze představit jako ucelený soubor úkonů, jimiž správci daně prověřují jednotlivá tvrzení daňových subjektů, či jiné skutečnosti, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.¹²⁸

Tabulka č. 3 – Postup k odstranění pochybností v České republice za rok 2019

2019	počet ukončených řízení		změna v důsledku POP v mil. Kč	
	celkem	s rozdílem	daňové povinnosti	nadměrný odpočet/vrácení daně
DPH – finanční správa	12 612	9 944	2 052,8	-1 168
DPH – celní správa	1 387	729	99,4	3,6
DPPO – finanční správa	1 340	559	286,8	
DPFO – finanční správa	4 264	1 750	79,5	
Celkem	18 216	12 253	366,3	-1 164,4

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, vlastní zpracování
(pozn. rok 2020 dosud neuveřejněn)

¹²⁸ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019. Praha, červen 2020, Ministerstvo financí, č. j.: MF-31523/2019, s. 17.[online].[cit. 2021-01-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2019_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf

Finanční správa v roce 2019 realizovala a ukončila na vybraných druzích daní POP celkem v 18 216 případech. Z toho bylo celkem 12 253 řízení (67,3 %) ukončeno s rozdílem oproti hodnotám deklarovaným daňovými subjekty v rámci jimi podaných daňových tvrzení. Pro uvedené došlo v roce 2019 k navýšení daňové povinnosti o 2 419,1 mil. Kč a k následnému snížení hodnoty uplatňovaných nadměrných odpočtů DPH o částku 1 168 mil. Kč. U fiskálně významnějších daní (DPH, daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob) byl v porovnání s předchozím rokem zjištěn mírný pokles počtu ukončených POP o 1 624 (8,2 %). Postup k odstranění pochybností byl nejčastěji prováděn v rámci DPH, přičemž v průběhu roku 2019 bylo ukončeno 12 612 POP, což odpovídá 69,2 % všech ukončených POP provedených finanční správou. Celkem pak bylo rozdílem ukončeno 78,8 % POP, což mělo za následek ve změně daňové povinnosti v hodnotě 2 052,8 mil. Kč, a došlo ke snížení nadměrného odpočtu o částku 1 168 mil. Kč.¹²⁹

Celní správa v roce 2019 realizovala a ukončila celkem 1 387 řízení POP. Z těchto řízení bylo 729 (52,6 %) řízení ukončeno s rozdílem oproti hodnotám deklarovaným daňovými subjekty v jejich daňových tvrzeních a skutečným stavem. Na základě POP bylo doměřeno 99,4 mil. Kč a zároveň došlo ke zvýšení uplatňovaných nadměrných odpočtů DPH ve výši 3,6 mil. Kč. V porovnání s předchozím rokem je v rámci POP zjištěno snížení celkového počtu ukončených řízení o 616 postupů (3,0 %), a v rámci POP ukončených rozdílem o 522 postupů (3,9 %).¹³⁰

Tabulka č. 3 vyjadřuje rozdíl mezi skutečnými tvrzeními daňovými subjekty v rámci přiznání k jednotlivým daním a následným zjištěním kontrolních orgánů v rámci POP. Některé nesrovnalosti mohou být způsobeny písařskou chybou či špatným účtováním, nicméně nejvíce chyb a pokusů o krácení daní je odhalováno kontrolním hlášením, které vzájemně porovnává odběratelsko-dodavatelské vztahy. V případě obchodní spolupráce dvou daňových subjektů musí být skutečnosti vykázané jedním daňovým subjektem křížově vykázané i druhým daňovým subjektem. V opačném případě systém kontrolního hlášení indikuje nesrovnalost ve vykázaných hodnotách a správce daně je povinen zahájit POP.

¹²⁹ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019. Praha, červen 2020, Ministerstvo financí, č. j.: MF-31523/2019, s. 18.[online].[cit. 2021-01-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2019_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf

¹³⁰ Tamtéž

4.1.2 Kontrolní činnost v rámci daňové kontroly

Tabulka č. 4 – Daňová kontrola v České republice za rok 2019

2019	Počet kontrol		Změna v důsledku kontroly v mil. Kč
	ukončeno	ukončeno s rozdílem	změna daňové povinnosti
DPH	4 679	3 642	4 803,4
DPPO	2 007	1 053	2 067,0
DPFO	2 566	1 300	205,8
z toho:			
daňová tvrzení	1 511	833	125,9
ze závislé činnosti	1 055	467	79,9
Celkem	11 818	7 295	411,6

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, vlastní zpracování
(pozn. rok 2020 dosud neuveřejněn)

Finanční správa ve sledovaném období ukončila 10 408 kontrol. S rozdílem jich bylo ukončeno celkem 6 416 (61,6 %), což znamená pokles ukončených daňových kontrol oproti roku 2018. V celkovém souhrnu bylo v roce 2019 ukončeno o 1 307 daňových kontrol méně oproti roku 2018 (11,2 %), avšak ukončené daňové kontroly ukončené v průběhu roku 2019 vedly ke zvýšení daňové povinnosti o 7 155,4 mil. Kč, a ke snížení ztráty o 1 375,4 mil. Kč. Co do počtu, bylo nejvíce daňových kontrol za rok 2019 uskutečněno na DPH. Na DPH bylo ukončeno celkem 4 679 daňových kontrol, což činí téměř polovinu (45,0 %) všech ukončených daňových kontrol realizovaných finanční správou. Z tohoto počtu jich pak bylo celkem 3 642 ukončeno s rozdílem, což znamená, že více než 3 ze 4 ukončených daňových kontrol byly ukončeny s rozdílem. Nejčastěji evidovaným nedostatkem je v rámci daňových kontrol u DPH neprokázání užití uskutečněných zdanitelných plnění pro svoji ekonomickou činnost.¹³¹

V pořadí druhou nejvíce sledovanou daní byla, z pohledu počtu realizovaných kontrol ve finanční správě za rok 2019, daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“). Celkem byla v rámci kontrol snížena ztráta o 81 mil. Kč. V průběhu roku 2019 bylo ukončeno 2 566 daňových kontrol na DPFO, přičemž 1 300 daňových kontrol bylo ukončeno s rozdílem. Mezi nejčastěji zjišťované nedostatky patřilo uplatňování nákladů či výdajů určených pro soukromé

¹³¹ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019. Praha, červen 2020, Ministerstvo financí, č. j.: MF-31523/2019, s. 20.[online].[cit. 2021-01-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2019_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf

účely, chybné odepisování hmotného a nehmotného majetku a nesrovnalosti u cestovních náhrad.¹³²

V rámci daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) bylo v průběhu roku 2019 ukončeno 2 007 daňových kontrol, což je oproti roku 2018 pokles o 6,5 %. Zvýšení daňové povinnosti na DPPO pak činilo 2 067 mil. Kč a snížení ztráty 1 294,5 mil. Kč. Za zdaňovací období roku 2019 je evidován fiskální dopad z ukončených daňových kontrol na DPPO celkem ve výši 463,9 mil. Kč.¹³³

K tabulce č. 4 lze uvést v podstatě stejné skutečnosti jako u tabulky č. 3, avšak s tím rozdílem, že daňová kontrola je prováděna u rozsáhlejších a časově náročnějších nesrovnalostí, nežli je tomu u POP.

4.1.3 Součinnost s orgány činnými v trestním řízení

Za rok 2019 finanční správa podala celkem 1 990 trestních oznámení, z nichž 1 159 bylo podáno na podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně. Zbýlých 392 trestních oznámení se týkalo trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, 317 oznámení se týkalo porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku a 122 podání se týkalo trestných činů zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění a jiných trestných činů. Ukazatele uvedené v tabulce č. 5 poukazují na pokles podaných trestních oznámení i způsobené škody v roce 2019 oproti roku 2018, a to o 543 předaných případů v částce 1 736 mil. Kč (25,6 %).¹³⁴

Pokles podaných trestních oznámení za rok 2019 oproti předchozím obdobím je dle autora práce způsoben již plně funkčním kontrolním hlášením, které prokázalo své kvality zejména v roce 2018 a zároveň skutečnost, kdy se správce daně z blíže nezjištěného důvodu v rozhodl v roce 2018 podávat trestní oznámení ve všech případech, kde celková částka způsobené škody překročila hranici škody větší, tedy 50 000 Kč. Do budoucna lze očekávat, že četnost podaných trestních oznámení bude i nadále klesat, jelikož v roce 2020 došlo k posunutí hranice škody. Pro trestnost činu dle ust. § 240 a § 241 TrZ je nově požadováno způsobení škody ve výši minimálně 100 000 Kč, blíže viz kapitola 3.5. Nicméně z důvodu

¹³² Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019. Praha, červen 2020, Ministerstvo financí, č. j.: MF-31523/2019, s. 21.[online].[cit. 2021-01-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2019_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf

¹³³ Tamtéž

¹³⁴ Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2019. Praha, červen 2020, Ministerstvo financí, č. j.: MF-31523/2019, s. 26.[online].[cit. 2021-01-03]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2019_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf

aktuální situace vyvolané onemocněním Covid-19 může být tato predikce předčasná, jelikož z důvodu platební neschopnosti, jež je pandemií způsobena může dojít k odhalení většího počtu případů krácení daní či pokusu krácení daní.

Tabulka č. 5 – Podněty předané finanční správou orgánům činným v trestním řízení

Ve věci	Počet předaných případů					Částka v mil. Kč				
	2015	2016	2017	2018	2019	2015	2016	2017	2018	2019
Zkrácení daně (§ 240)	1 512	1 376	1 968	2 088	1 159	10 603	7 358	7 615	6 610	4 893
Neodvedení daně (§ 241)					392					146
Prohlášení o majetku (§ 227)1)					317					
Jiného (§ 254)2)	187	283	570	445	122	103	436	279	165	
CELKEM	1 699	1 659	2 538	2 533	1 990	10 706	7 794	7 894	6 775	5 039

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, vlastní zpracování
(pozn. rok 2020 dosud neuveřejněn)

uvedené § dle TrZ

1) § 227 - Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku.

2) § 254 – Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

4.1.4 Daňová Kobra

Mezi Finanční správou ČR, Celní správou ČR a Policií ČR nadále pokračuje úzká spolupráce uzavřená dne 13. 7. 2014, kdy byl podepsán prováděcí protokol ke koordinační dohodě o spolupráci a výměně informací (tzv. „Kobra“). Její členové se zabývají identifikací, odhalováním a potíráním vybraných daňových úniků, a to jak po stránce daňové, tak po stránce trestní. Celní správa do týmu přispěla specialisty z Útvaru pátrání a analýzy správce daně a jednotky mobilního dohledu. Finanční správa, jako nepostradatelný článek „Kobry“, poskytla pracovníky zabývající se zejména řízením rizik při správě daní.¹³⁵ Hlavním cílem fungování společného týmu Daňové Kobry je zajištění řádného výběru daní, navrácení nezákonně získaných finančních prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.¹³⁶ Pokud se vrátíme zpět do roku 2019, tak lze značný fiskální efekt fungování „Kobry“ deklarovat konkrétními výsledky, neboť za rok 2019 bylo zachráněno celkem 822 mil. Kč. Od začátku vzniku do konce roku 2019 systém práce Kobra zachránil finanční prostředky v celkové výši 12 262 mil. Kč. Níže v tabulce č. 6 pro ilustraci uvádím interní statistické údaje Daňové Kobry, kterou není dle názoru autora potřeba blíže komentovat, neboť také odráží klesající

¹³⁵ plk. Ing. MACALÍKOVÁ Jana, Policie ČR, Zpravodajství 2014, článek *Daňová „Kobra“ startuje*, [online]. 2014, [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/danova-kobra-startuje.aspx>

¹³⁶ Daňová Kobra [online]. 2021, [cit. 2021-03-01]. Dostupné z: <https://danovakobra.cz/>

tendenci daňové kriminality ve smyslu krácení vysokých škod. V současné době je trendem krácení daní spíše v menších částkách, zato prostřednictvím vícero společností.

Tabulka č. 6 - Daňová KOBRA – zajištěné a zachráněné hodnoty leden-září 2019 a 2020

	Zajištěno		Zachráněno		Uchráněno (zajištěno a zachráněno)	
	2019	2020	2019	2020	2019	2020
hl. m. Praha	22 889 428	15 989 277	104 000 000	0	126 889 428	15 989 277
Středočeský kraj	0	1 391 915	0	4 640 000	0	6 031 915
Jihočeský kraj	108 292 657	0	0	0	108 292 657	0
Plzeňský kraj	0	0	0	0	0	0
Karlovarský kraj	2 939 580	0	0	0	2 939 580	0
Ústecký kraj	0	0	0	0	0	0
Liberecký kraj	22 002 260	0	0	0	22 002 260	0
Královéhradecký kraj	6 393 462	0	6 246 410	0	12 639 872	0
Pardubický kraj	5 771 544	903 599	0	0	5 771 544	903 599
Kraj Vysočina	8 245 900	32 241 804	0	0	8 245 900	32 241 804
Jihomoravský kraj	46 094 166	12 930 512	0	8 304 201	46 094 166	21 234 713
Zlínský kraj	15 000 000	0	0	0	15 000 000	0
Olomoucký kraj	37 272 983	637 996	0	0	37 272 983	637 996
Moravskoslezský kraj	30 482 255	51 387 802	779 570	324 019	31 261 825	51 711 821
NCOZSKPV-centrální	102 535 280	174 149 509	0	0	102 535 280	174 149 509
Celkem	407 919 515	289 632 414	111 025 980	13 268 220	518 945 495	302 900 634

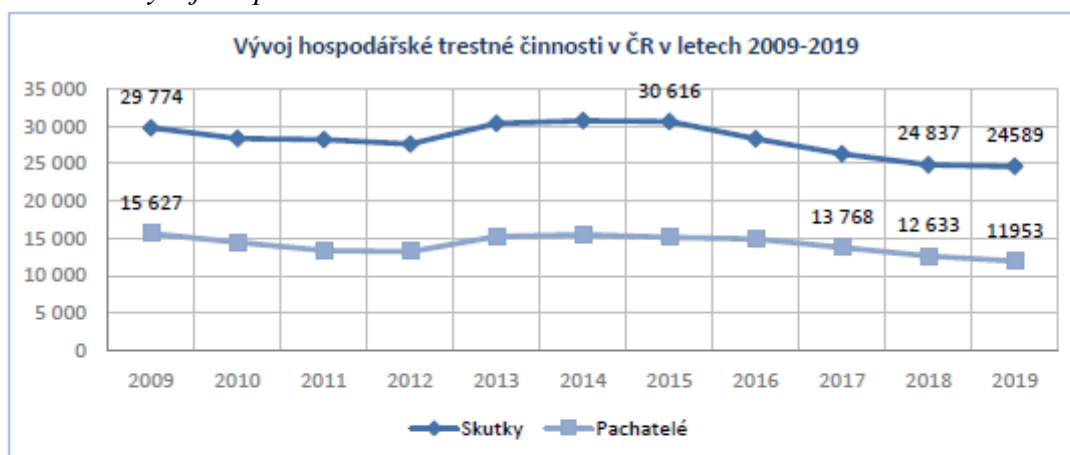
Zdroj: Policie ČR, interní statistické údaje v meziročním srovnání

4.2 Vývoj hospodářské trestné činnosti

Trestná činnost se vyznačuje různými druhy a specifiky, přičemž každý z těchto druhů je možno ze statistického hlediska rozčlenit podle několika kritérií. Jednotlivá kritéria pak obsahují další atributy, jimiž lze trestnou činnost vzájemně odlišit, např. určit počet spáchaných skutků, místo jejich spáchání, dále stanovit časové hledisko spáchání, výši způsobené škody či stanovení konkrétního trestného činu.

Ve vztahu k daným skutečnostem budou níže uvedeny tabulky a grafy mapující hospodářskou trestnou činností napříč celou ČR a jednotlivými kraji. Prezentovaná data byla získána ze statistik vedených Ministerstvem vnitra ČR, potažmo Policií ČR. Za základní jednotku statisticky sledovaného druhu trestné činnosti je považována takticko-statistická klasifikace (dále jen „TSK“). Jedná se o rozlišení podle kriminalistických hledisek, která jsou zpravidla stálá, neměnná a sledovatelná kontinuálně (např. vloupání do bytu). TSK je nezávislá na kvalifikaci dle TrZ – paragrafu (paragrafy se mění, ale TSK zůstává). Základní statistické období je kalendářní rok, v jehož průběhu je možné provádět i změny vykázaných údajů.

Graf č. 1 – vývoj hospodářské trestné činnosti v ČR za období 2009-2019



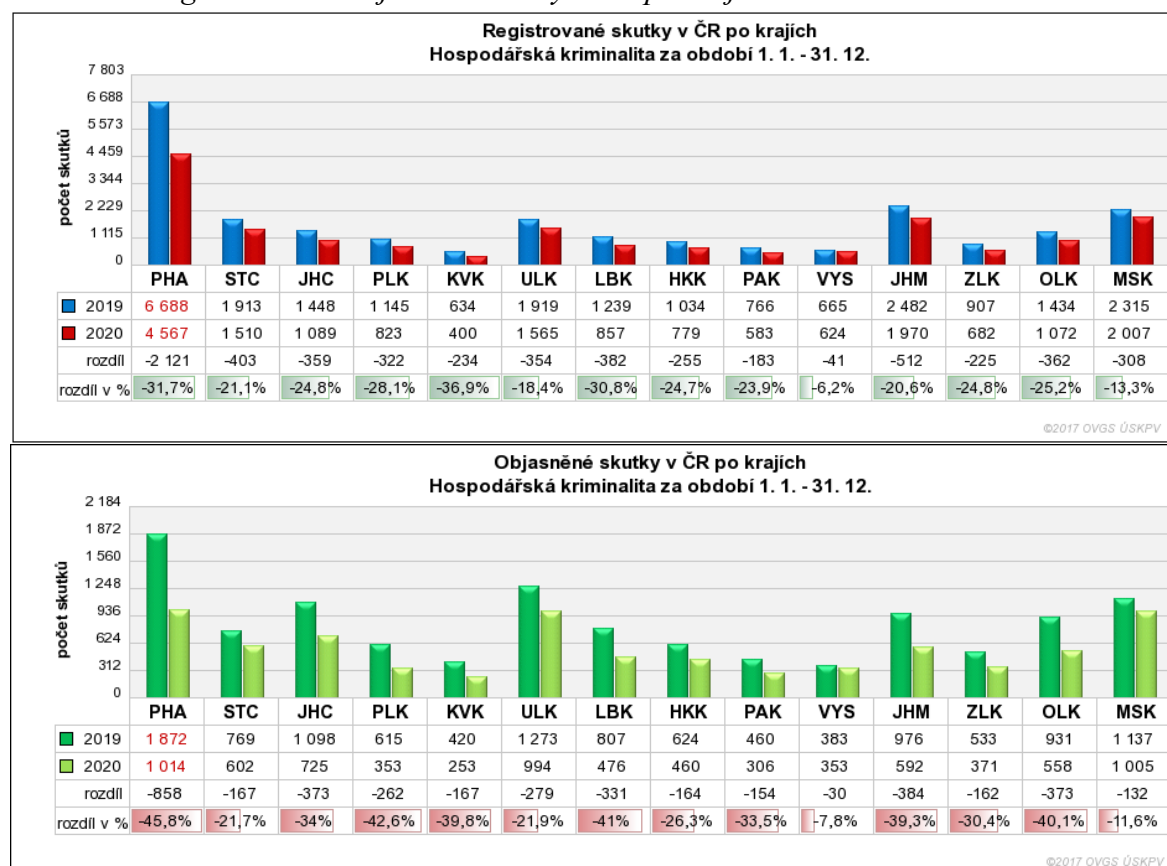
roky	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
skutky	29 774	28 371	28 216	27 633	30 376	30 731	30 616	28 306	26 294	24 837	24 589
pachatelé	15 627	14 453	13 349	13 210	15 247	15 488	15 131	14 923	13 768	12 633	11 953
objasněno	13 906	13 382	13 365	13 247	15 857	16 941	16 862	15 605	14 238	13 298	11 898
objasněno	46,71%	47,17%	47,37%	47,94%	52,20%	55,13%	55,08%	55,13%	54,15%	53,54%	48,4%

Zdroj: Ministerstvo vnitra ČR, Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území České republiky

Z výše uvedené tabulky je patrné, že hospodářská kriminalita na celém území České republiky vykazuje mírně klesající tendenci. Ve vztahu k roku 2019 bylo registrováno celkem 24 589 (-248, -1 %) trestných činů, toho objasněno bylo celkem 11 898 (-1 400, -10,5 %) trestných činů. Tato čísla poukazují na snížení nápadu trestné činnosti i počtu objasněných skutků. Oproti roku 2018 klesla kriminalita na 48,4 % (-5,1 %). K pojmu objasněnost je nutno uvést, že jedná se o podíl počtů objasněných skutků / registrovaných skutků v daném období. Udává se v procentech a je vždy menší nebo roven 100 %. Objasněnost nelze udávat jako podíl celkem objasněných skutků / registrovaných skutků, neboť v některých případech by mohla nabýt větší, než 100 % hodnoty.¹³⁷

¹³⁷ Ministerstvo vnitra ČR, Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území ČR v roce 2019 [online]. [cit. 2021-03-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/statistiky-kriminality-dokumenty.aspx>

Graf č. 2 – registrované a objasněné skutky v ČR po krajích za období 2019-2020



Zdroj: Policie ČR, Základní statistické údaje o kriminalitě 2019-2020 v meziročním srovnání

Graf č. 2 vykresluje počet registrovaných skutků hospodářské trestné činnosti v ČR rozdělenou do jednotlivých krajů v průběhu let 2019 a 2020. Za dané situace je možno provést komparaci mezi jednotlivými kraji napříč celou ČR. Z porovnání uvedených hodnot vyplývá, že ve všech krajích dochází ke znatelnému poklesu hospodářské kriminality, zejména v hlavním městě je tento rozdíl velice znatelný. Nicméně to nemění nic na skutečnosti, že nápad trestné činnosti je v Praze nejvyšší. Souvisí to samozřejmě s vysokým počtem obyvatel a registrovaných daňových subjektů, ale i s vysokou mírou anonymity. V nemalé míře to ve srovnání s ostatními kraji souvisí zároveň i s enormní zatížeností orgánů finanční správy a orgánů činných v trestním řízení, jež musejí dle uvedených údajů zpracovávat mnohem více trestních spisů. Druhým nejvytíženějším krajem je dle údajů Jihomoravský kraj a následně Moravskoslezský kraj. Nejméně skutků hospodářské trestné činnosti vykazuje Karlovarský kraj.

S ohledem na současnou situaci vyvolanou onemocněním Covid-19, lze pravděpodobně očekávat stoupající tendenci nápadu trestné činnosti, a to z důvodů uvedených v kapitole 4.1.3.

V následujícím grafu je znázorněn podíl jednotlivých druhů trestné činnosti na celkové kriminalitě v ČR za uvedené období.

Graf č. 3 – Podíl druhů trestné činnosti na celkové kriminalitě v ČR



Zdroj: Policie ČR, Základní statistické údaje o kriminalitě 2019-2020 v meziročním srovnání

4.2.1 Daňová kriminalita

Daňová kriminalita se za poslední roky vyznačuje stále výraznější sofistikovaností ze strany pachatelů, kteří se snaží, co možná nejvíce zmást a zahltit kontrolní orgány, potažmo i OČTŘ. Těmito praktikami může být stále narůstající počet subjektů v rámci uměle vytvářených řetězců a jejich velice krátká aktivní činnost. Po jejím ukončení jsou dané subjekty velmi rychle nahrazeny subjekty jinými. Tyto praktiky mnohonásobně zvyšují nároky na analytickou činnost Policie ČR a Finanční správy. Jako poměrně nový modus operandi¹³⁸, v rámci daňové kriminality poslední doby, lze uvést krácení DPH a DPPO v souvislosti s činností agentur práce a zprostředkováním zaměstnání. V daném segmentu se velice dobře orientují organizované skupiny, které stále více pronikají do oblasti daňové kriminality.

Jedním z nejvíce limitujících faktorů, jenž ovlivňuje rychlost trestního řízení je u daňových trestných činu stanovení místní příslušnosti OČTŘ, která se odvíjí především od sídla daňového subjektu zapsaného v obchodním rejstříku a tomu odpovídajícímu sídlu místně příslušného správce daně. Značná část daňových subjektů (právnických osob) má své formální sídlo zcela účelově a fiktivně zřízeno v Praze nebo jiných velkých městech, avšak předmět své podnikatelské činnosti fakticky vykonává ve zcela jiném místě. Právě tato

¹³⁸ charakteristický způsob provedení kriminální činnosti

skutečnost ve vztahu k pravidlům určujícím místní příslušnosti OČTŘ vede k zatěžování a zpomalování trestního řízení.¹³⁹

4.2.1.1 Aktuální situace v oblasti krácení DPH

V rámci legislativních změn spočívajících v zavedení institutu kontrolního hlášení ve prospěch správce daně, byly evidovány nové způsoby páchaní daňové trestné činnosti. Jedná se o vykazování zanedbatelných obchodních transakcí uvedených v řádku B3 kontrolního hlášení, což představuje zjednodušený účetní doklad pro transakce do 10 000 Kč bez bližší identifikace, a následné řetězení takto vykazovaných fiktivních plnění křížem mezi osobami povinnými podat kontrolní hlášení, tzv. „cross-invoicing“.¹⁴⁰

Největším trendem v oblasti podvodů na DPH je za poslední roky vystavování tuzemských společností do pozic tzv. „conduit company“.¹⁴¹ „Zboží pořízené z jiného členského státu EU (dále jen „JČS“) je obratem zasláno do JČS, škodlivý následek vzniká sice na území JČS, nicméně za aktivního zapojení tuzemského daňového subjektu (daňová povinnost je v tuzemsku minimální, nejsou uplatňovány nadměrné odpočty, na účtech v ČR mají minimální pohyb, finanční toky jsou realizovány prostřednictvím zahraničních bankovních účtů).“¹⁴²

Vzhledem k tomu, že se jedná o skutky s přeshraničním charakterem, je jejich odhalování značně zkomplikováno, neboť je až na ojedinělé výjimky nelze odhalit v reálné době, ale vždy se zpožděním. Jelikož pachatelé působí na území vícero JČS často nastává se získáváním informací, což pachatelé vědí a snaží se trestnou činnost účelově přesouvat do zemí, s nimiž je komunikace nejsložitější.¹⁴³ Z důvodu omezování daňových úniků na území ČR byla přijata úprava DŘ umožňující správci daně zrušit registraci nespolehlivým plátcům DPH a ukončit tak jejich činnost.

¹³⁹ Ministerstvo vnitra ČR, *Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území ČR v roce 2019* [online]. [cit. 2021-03-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/statistiky-kriminality-dokumenty.aspx>

¹⁴⁰ Tamtéž

¹⁴¹ Společnost, která je výchozím dodavatelem v karuselových podvodech na DPH

¹⁴² Ministerstvo vnitra ČR, *Zpráva o situaci v oblasti vnitřní bezpečnosti a veřejného pořádku na území ČR v roce 2019*, s. 35 [online]. [cit. 2021-03-09]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/statistiky-kriminality-dokumenty.aspx>

¹⁴³ Tamtéž

Níže jsou v tabulce č. 7 a č. 8 uvedena aktuální statistická data za období 2010-2020 týkající se trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ, rozdělená na celou ČR a hlavní město Prahu.

Tabulka č. 7 – Počet evidovaných a objasněných trestných činů dle § 240 TrZ v České republice v letech 2010–2020

Rok	Evidováno	Objasněno %	Škoda (v tis Kč)	Zajištěné výnosy (v tis Kč)
2010	601	47,25 %	4 510 534	0
2011	704	51,42 %	3 361 121	710
2012	916	47,49 %	6 278 758	410
2013	1 114	63,46 %	6 843 153	1 531
2014	858	50,70 %	8 572 074	20
2015	1 015	47,09 %	7 957 739	0
2016	1 043	51,87 %	5 686 096	0
2017	1 107	44,26 %	3 980 480	0
2018	1 296	36,42 %	3 746 824	1 480
2019	1096	31,20 %	4 758 683	0
2020	822	27,98 %	5 250 403	0

Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK – podrobná sestava o počtech skutků a škodách, vlastní zpracování

Tabulka č. 8 – Počet evidovaných a objasněných trestných činů dle ust. § 240 TrZ Hl. m. Prahy v letech 2010–2020

Rok	Evidováno	Objasněno %	Škoda (v tis Kč)	Zajištěné výnosy (v tis Kč)
2010	110	43,64 %	2 021 159	0
2011	136	36,76 %	1 758 169	0
2012	204	35,29 %	3 724 329	0
2013	453	72,19 %	4 107 127	0
2014	253	49,01 %	3 170 192	0
2015	256	45,31 %	3 721 013	0
2016	295	48,81 %	2 389 076	0
2017	290	28,28 %	1 435 770	0
2018	476	20,17 %	1 984 452	1 480
2019	357	19,89 %	1 300 048	0
2020	292	11,64 %	1 384 147	0

Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK – podrobná sestava o počtech skutků a škodách, vlastní zpracování

Z tabulek č. 7 a č. 8 je patrné, že počet evidovaných skutků je za posledních 7 let takřka stagnující. Největší rozdíly jsou vnímány ve vztahu k období 2019 a 2020, což mohla zapříčinit zejména již několikrát zmíněná situace vyvolaná onemocněním Covid-19, v jejímž důsledku byla poměrná část daňových povinností odsunuta na později, anebo zcela prominuta.

Svojí roli v četnosti evidovaných trestných činů mohla rovněž sehrát situace panující okolo novelizace TrZ, přičemž došlo ke změně ve výši jednotlivých škod. Každoroční snižování procentuální objasnenosti pak může odrážet flexibilita daňové trestné činnosti k legislativním změnám a dále pak skutečnost, že pachatelé tohoto druhu trestné činnosti jsou oproti OČTŘ v podstatě vždy o krok napřed.

Zajímavá jsou taktéž statistická data uvedeného trestného činu v rámci jednotlivých krajů ČR včetně uvedení objasnenosti.

Tabulka č. 9 – srovnání krajů k trestnému činu dle § 240 TrZ za rok 2020

Žebříček krajů období 1. 1. - 31. 12. 2020 zkrácení daně (§ 240) podle počtů registrováno						
poř.	kraj		registrováno	z toho objasněno	objasněnost v %	objasněno celkem
1.	00	hl. m. Praha	292	34	11,6	93
2.	01	Středočeský kraj	90	33	36,7	75
3.	06	Jihomoravský kraj	80	21	26,3	29
4.	15	Zlínský kraj	54	17	31,5	19
5.	07	Moravskoslezský kraj	54	24	44,4	49
6.	03	Plzeňský kraj	47	10	21,3	13
7.	04	Ústecký kraj	40	14	35,0	21
8.	18	Liberecký kraj	40	30	75,0	43
9.	14	Olomoucký kraj	38	8	21,1	21
10.	05	Královéhradecký kraj	27	13	48,2	22
11.	02	Jihočeský kraj	22	9	40,9	16
12.	16	kraj Vysočina	19	6	31,6	13
13.	17	Pardubický kraj	11	5	45,5	7
14.	19	Karlovarský kraj	8	6	75,0	8
CELKEM			822	230	27,9	429

Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK

Statistická data tabulky č. 9 sestupně ukazují kraje s nevyšším počtem evidovaných skutků trestného činu dle ust. § 240 TrZ, kdy nejvíce skutků je evidováno v hlavním městě a dále ve Středočeském, Jihomoravském, Zlínském a Moravskoslezském kraji. To může být dle autora práce způsobeno rozlohou krajů a tím i vyšší anonymitou registrovaných daňových subjektů a zejména pak zatížeností jednotlivých kontrolních orgánů a v neposlední řadě i orgánů činných v trestním řízení. Kraje s nejnižším počtem registrovaných skutků jsou Karlovarský kraj, kde je registrováno nejméně skutků, a dále Pardubický kraj, kraj Vysočina, Jihočeský kraj a Královéhradecký kraj. Ostatní kraje vykazují takřka podobné výsledky, a

proto jsou řazeny ve středu tabulky. Objasněnost vyjádřená v procentech je pak nejvyšší v Libereckém kraji, kde se za rok 2020 podařilo objasnit 30 ze 40 případů zkrácení daně, a dále pak v Karlovarském kraji, kde se podařilo objasnit šest případů z osmi. Tato čísla mohou odrážet zejména zatíženost jednotlivých krajů a jejich kriminalistů. Je očividné, že v krajích s menším nápadem trestné činnosti mají kriminalisté možnost se mnohem více věnovat přiděleným trestním spisům.

4.2.1.2 Aktuální situace v oblasti neodvedení daně

Trestná činnost ve smyslu ust. § 241 TrZ za poslední dobu nevyznamenala žádných razantních změn. Tohoto druhu hospodářské kriminality se dopouštějí zejména zaměstnavatelé ve formě právnických osob a osob samostatně výdělečně činných. Modus operandi je zde léta stejný. Zaměstnavatel sice svému zaměstnanci ze mzdy srazí zákonem stanovené odvody na sociální a zdravotní pojištění, popř. zálohu na daň ze závislé činnosti a funkčních požitků, ale dané srážky či zálohu na daň již příslušným zdravotním pojišťovám, správě sociálního zabezpečení či správci daně neodvede a ponechá si je pro vlastní potřebu.

S vyhlášením nouzového stavu, k němuž došlo v březnu 2020 z důvodu pandemie nemoci COVID-19, sice vláda ČR schválila pro podnikatele odklad plateb sociálního a zdravotního pojištění, ale tento se ve vztahu k trestnému činu dle ust. § 241 TrZ, týkal pouze odvodů za zaměstnavatele, čímž v podstatě nebyla dotčena trestnost činu za neodvádění těchto plateb za zaměstnance.

Níže jsou v tabulkách č. 10, č. 11 a č. 12 uvedena aktuální statistická data za období 2010-2020 týkající se trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ, rozdělená na celou ČR a hlavní město Prahu.

Tabulka č. 10 – Počet evidovaných a objasněných trestných činů dle ust. § 241 TrZ v České republice v letech 2010–2020

Rok	Evidováno	Objasněno %	Škoda (v tis Kč)	Zajištěné výnosy (v tis Kč)
2010	665	49,62 %	203 378	0
2011	692	63,01 %	210 396	0
2012	607	58,48 %	169 310	0
2013	583	54,03 %	132 437	0
2014	773	62,61 %	179 750	0
2015	552	55,80 %	135 021	0
2016	510	53,33 %	136 019	0
2017	660	49,85 %	156 291	0
2018	682	56,45 %	144 894	0
2019	822	54,50 %	203 498	791
2020	279	26,16 %	169 940	0

Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK – podrobná sestava o počtech skutků a škodách, vlastní zpracování

Tabulka č. 11 – Počet evidovaných a objasněných trestných činů dle ust. § 241 TrZ Hl. m. Prahy v letech 2010–2020

Rok	Evidováno	Objasněno %	Škoda (v tis Kč)	Zajištěné výnosy (v tis Kč)
2010	236	53,39 %	70 873	0
2011	282	81,56 %	70 109	0
2012	236	68,22 %	62 946	0
2013	288	55,90 %	54 755	0
2014	437	70,94 %	70 360	0
2015	246	65,04 %	53 208	0
2016	236	65,68 %	68 600	0
2017	380	51,84 %	89 195	0
2018	437	69,57 %	97 440	0
2019	463	61,99 %	120 139	0
2020	110	24,55 %	73 759	0

Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK – podrobná sestava o počtech skutků a škodách, vlastní zpracování

Z tabulek č. 10 a č. 11 je patrné, že počet evidovaných skutků je za posledních 10 let až na pár výjimek takřka stagnující. Největší rozdíly jsou stejně jako v případě trestného činu dle ust. § 240 TrZ, vnímány ve vztahu k období 2019 a 2020, což mohly dle autora práce způsobit totožné skutečnosti jako v předchozím případě.

Rovněž jsou v souvislosti s daným trestným činem zajímavá statistická data v rámci jednotlivých krajů ČR včetně uvedení objasněnosti.

Tabulka č. 12 – srovnání krajů k trestnému činu dle § 241 TrZ za rok 2020

Žebříček krajů období 1. 1. - 31. 12. 2020 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) podle počtů registrováno => z toho objasněno						
poř.	kraj	registrováno	z toho objasněno	objasněnost v %	objasněno dodatečně	objasněno celkem
1.	00 hl. m. Praha	110	27	24,6	64	91
2.	04 Ústecký kraj	24	11	45,8	18	29
3.	06 Jihomoravský kraj	41	8	19,5	8	16
4.	02 Jihočeský kraj	13	7	53,9	8	15
5.	14 Olomoucký kraj	10	4	40,0	2	6
6.	15 Zlínský kraj	10	4	40,0	4	8
7.	16 kraj Vysočina	11	3	27,3	5	8
8.	01 Středočeský kraj	12	3	25,0	8	11
9.	05 Královéhradecký kraj	6	3	50,0	1	4
10.	18 Liberecký kraj	4	1	25,0	1	2
11.	19 Karlovarský kraj	6	1	16,7	4	5
12.	03 Plzeňský kraj	16	1	6,3	0	1
13.	17 Pardubický kraj	2	0	0,0	3	3
14.	07 Moravskoslezský kraj	14	0	0,0	4	4
CELKEM		279	73	26,1	130	203

Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK

Statistická data tabulky č. 12 ukazují kraje s nevyšším počtem evidovaných skutků, avšak nyní trestného činu dle ust. § 241 TrZ. Nejvíce skutků je opětovně evidováno v hlavním městě a dále pak v Jihomoravském, Ústeckém, Plzeňském a Moravskoslezském kraji, *pozn. (tabulka není seřazena sestupně)*. V případě hlavního města je to dle názoru autora práce opětovně dáno jeho velikostí, anonymitou daňových subjektů a zatížeností OČTŘ a kontrolních orgánů finanční správy. Co se ostatních krajů týká, tak se lze domnívat, že to může být dáno morální úrovni registrovaných daňových subjektů. Kraje s nejnižším počtem registrovaných skutků jsou Pardubický kraj, kde je registrováno nejméně skutků, a dále pak Liberecký, Karlovarský a Královéhradecký kraj. Ostatní kraje vykazují takřka podobné výsledky, a proto jsou řazeny ve středu tabulky. Objasněnost vyjádřená v procentech je pak nejvyšší v Jihočeském kraji, kde se za rok 2020 podařilo objasnit 7 z 13 případů neodvedení daně, a dále pak v Královéhradeckém kraji, kde se podařilo objasnit tři případy ze šesti. Tato čísla mohou rovněž jako v předchozích případech reflektovat zejména zatíženost jednotlivých krajů a jejich kriminalistů.

4.3 Odhalování daňové kriminality

V této kapitole bude uvedena problematika odhalování daňové trestné činnosti včetně uvedení statistických údajů o osobách stíhaných ¹⁴⁴ Policií ČR pro páčání hospodářské kriminality. Statistická data umožňují jednoduché vyvození závěru o typickém pachateli ve vztahu k jeho pohlaví a věku. Taktéž bude rozebrán nejčastější modus operandi a metodika vyšetřování vedeném ze strany Policie ČR. V návaznosti na uvedené bude závěrem představen návrh preventivních opatření vycházejících z poznatků o příčinách vedoucích k páčání daňových trestných činů.

4.3.1 Charakteristické atributy pachatelů daňové kriminality

Otázka pachatele daňové kriminality byla rozvedena již v kapitole 3.6.1 a kapitole 3.8.3, kdy pachatelem může být fyzická či právnická osoba, která svým jednáním naplní znaky skutkové podstaty trestného činu dle TrZ. Nicméně typičtí pachatelé daňové kriminality se vyznačují určitými specifiky. Může se jednat o jisté charakteristické rysy jako je např. věk, sociální postavení, vzdělání apod.

S ohledem na dané skutečnosti a přiložená statistická data z následující tabulky č. 13, lze za typického pachatele považovat muže ve věku 20-29 let (jedná se o výňatek z věkově širší skupiny), pohybující se ve vyšších společenských vrstvách s kvalitním vzděláním a vyšší inteligencí. S těmito dispozicemi se pak v odborné literatuře vztahující se k hospodářské, potažmo daňové kriminalitě často setkáváme s pojmem „kriminalita bílých límečků“, neboli white collar crime.¹⁴⁵

V opačném postavení jsou pak tzv. „bílé koně“, kteří tvoří samostatnou skupinu pachatelů, jež jsou hojně využíváni právě výše uvedenými pachateli k zastření jejich protiprávní činnosti. Problematice býlých koní bude věnován prostor v podkapitole 4.4.

Ve smyslu statistické klasifikace rozumíme stíhanou osobou takovou osobu, které bylo sděleno obvinění dle ust. § 160 odst. TŘ, nebo osobu již bylo sděleno podezření dle ust. § 179a TŘ (zkrácené přípravné řízení), anebo osobu, která se dopustila činu jinak trestného a jejíž trestní stíhání je nepřipustné dle ust. § 11 TŘ (nezletilí, nepřičetní, diplomaté apod.).

¹⁴⁴ Bližší vysvětlení uvedeno níže v kapitole

¹⁴⁵ CHMELÍK, J.; HÁJEK, P.; NEČAS, S. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005, s. 28-29. ISBN 80-86898-13-X.

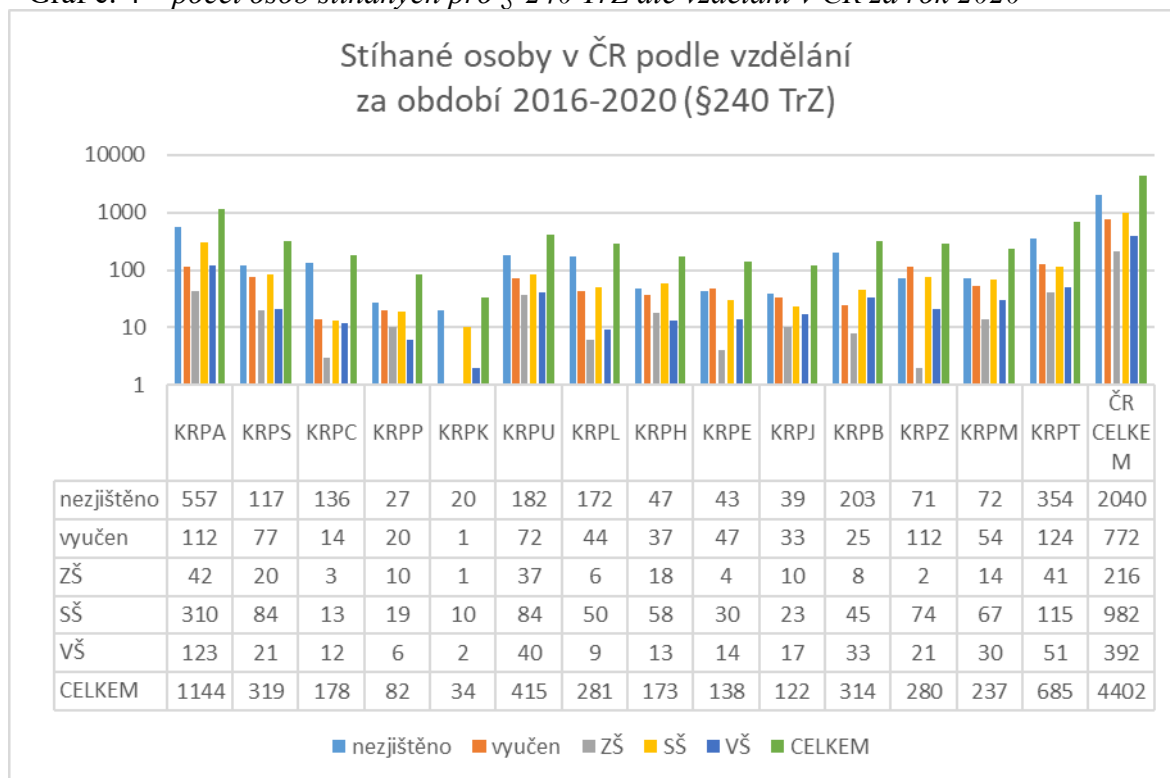
Zpravidla je v rámci statistických klasifikací využíván termín stíhané osoby, popř. stíhané a vyšetřované osoby.

Tabulka č. 13 – počet stíhaných osob dle pohlaví a věku vč. právnických osob za rok 2020

Hospodářská kriminalita stíhané osoby v ČR dle pohlaví a věku za rok 2020			
	Muž	Žena	celkem
nezletilí (do 14 let vč.)	45	25	70
15 let (vč.) a více	6 360	2 811	9 179
mladiství (15-17 let)	87	42	129
děti celkem (do 17 let vč.)	132	66	198
18-19 let	283	134	417
dospělí 18 let (vč.) a více	6 275	2 772	9 047
20-29 let	1 839	814	2 653
30-39 let	1 780	815	2 595
40-49 let	1 506	612	2 118
50-59 let	682	325	1 007
60 let a starší	283	116	399
65 let a starší	122	50	172
fyzické osoby celkem	6 408	2 835	9 243
<i>stíhané právnické osoby</i>			358

Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK, vlastní zpracování

Graf č. 4 – počet osob stíhaných pro § 240 TrZ dle vzdělání v ČR za rok 2020

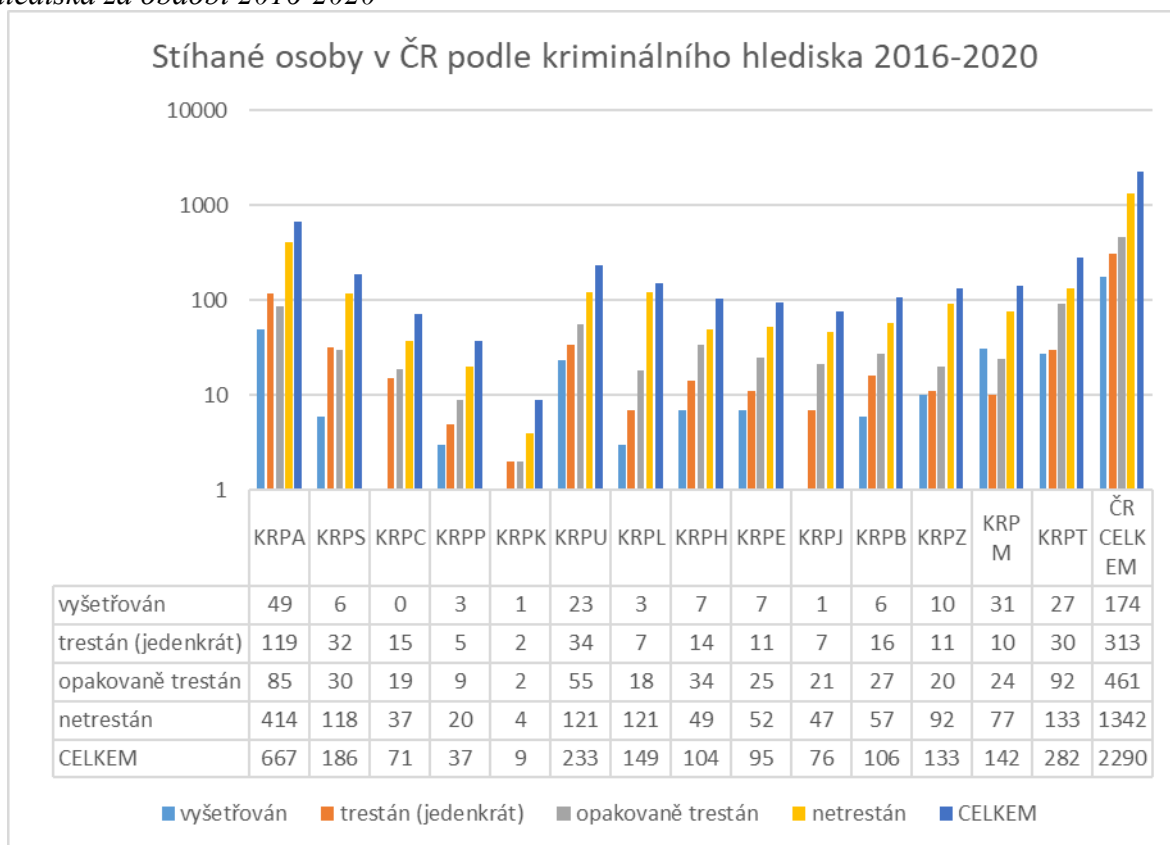


Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK, vlastní zpracování

Zhodnocením statistických dat z tabulky č. 13 a grafu č. 4, k němuž se váže období 2016-2020 vyplývá, že typického pachatele trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ, charakterizují následující atributy. Muž ve věku 40-49 let se středoškolským vzděláním, popř. se základním vzděláním s výučním listem. Pachatelé s vysokoškolským vzděláním jsou dle statistických údajů až na pomyslném třetím místě. Může to být dáno např. propracovanějším způsobem provedení, kdy nejsou vysokoškolsky vzděláni pachatelé ze strany OČTŘ odhaleni, anebo uvedená data reflektují údaje o nezjištěném vzdělání pachatelů, jejichž počet je velmi významný.

S ohledem na opakování trestné činnosti je níže přiložen graf č. 5 znázorňující statistická data zabývající se recidivou pachatelů hospodářských trestných činů se znázorněním opakovaně stíhaných osob a zároveň osob dosud netrestaných, jejichž počet není nikterak zanedbatelný.

Graf č. 5 – počet stíhaných osob hospodářské trestné činnosti v ČR podle kriminálního hlediska za období 2016-2020



Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK, vlastní zpracování

Ze statistických údajů je více než zřejmé, že nevíce pachatelů hospodářské trestné činnosti je evidováno mezi tzv. „prvotrestanými“ pachateli, tedy osobami bez zjevné trestní minulosti. Po této skupině následují recidivisté a jedenkrát trestaní jedinci. V daném ohledu se dle autora práce jedná o přirozený jev a kriminologický vývoj pachatelů.

4.3.2 Příčiny daňové kriminality

Daňová kriminalita se stejně jako jiné druhy kriminality vyznačuje určitými příčinami. Lze si je představit jako jednotlivé formy neznalostí či příležitostí umožňujících potencionálním pachatelům její snadnější páchaní. Daňová kriminalita velmi flexibilně a rychle reaguje na změny prostředí a stále se zlepšující kontrolní mechanismy finanční správy.

Mezi nejčastější příčiny daňové kriminality můžeme zařadit zejména právní úpravu jednotlivých zákonů zabývajících se danou problematikou, anebo s ní úzce spjatou, a hlavně fakt, že zákonodárná moc a kontrolní orgány jsou vždy o krok pozadu oproti pachatelům, kteří vymýšlejí stále nové a rafinovanější způsoby páchaní daňové trestné činnosti. Dalším dílčím nedostatkem je ukládání nízkých trestů. Z ustálené praxe je všeobecně známo, že jsou preferovány především podmíněné tresty. Mezi příčiny můžeme dále zařadit i situace finančního podhodnocení zaměstnanců finanční správy, např. správce daně. Tato skutečnost je z hlediska páchaní daňové trestné činnosti velice vážná, neboť se jedná o osoby znalé problematiky, hlavně ve fázi odhalování daňové kriminality, což samozřejmě značně znesnadňuje vyšetřování, jelikož, jak již bylo řečeno, pachatelé jsou zde několik kroků před OČTŘ. V neposlední řadě je nutné zmínit i moderní technologický pokrok, který pachatelům poskytuje jistý komfort při páchaní daňové trestné činnosti spočívající ve vysoké informovanosti, snadné komunikaci, koordinaci a vytváření matoucích stop a slepých uliček.

V dnešní době není pro pachatele problém si přes internet založit množství společností a vytvořit z nich ucelený řetězec určený k páchaní daňové trestné činnosti a na něj dál nabalovat další a další společnosti s nastrčenými bílými koňmi. Než se OČTŘ dostanou na konec řetězce, tak to potrvá několik měsíců, spíše i let. Dalším důležitým faktorem je taktéž již několikrát zmíněná latence a skutečnost, že v očích veřejnosti je daňová kriminalita vnímána převážně z médií a zpravodajských prostředků, jinak o ní moc nevědí a ani se o ní nikterak výrazně nezajímají. Pravděpodobně je to dáno skutečností, že se jich tento druh kriminality přímo netýká a jednání pachatelů nepocítují tak společensky škodlivé, jako např. násilnou, mravnostní či majetkovou kriminalitu.

4.3.3 „Modus operandi“ daňové kriminality

Jedním z nejčastěji páchaných druhů daňové kriminality v České republice je dle zveřejněných tiskových zpráv Národní centrály organizovaného zločinu (dále jen „NCOZ“) krácení daní. „*V uplynulém roce byla zaznamenána gradace deliktů na úseku krácení daně z přidané hodnoty a daně z příjmu, která souvisí s vytvářením fiktivních fakturačních řetězců, které deklarují fiktivní nákup a prodej služeb v oblasti zejména agenturního zaměstnávání. Tato kriminalita může být spojena s další trestnou činností. Daňová kriminalita je více zaměřena na vytváření řetězců za účelem vydávání faktur „na objednávku“.*“¹⁴⁶ Podstatnou změnu doznala daňová trestná činnost po zavedení systému kontrolního systému v roce 2016, neboť do uvedeného roku bylo trendem podvodů na dani uplatňování nadměrných odpočtů DPH. Po zavedení kontrolních hlášení bylo zjištěno, že se v důsledku elektronizace státní správy tento druh trestné činnosti přesouvá do kyberprostoru. Uvedený kontrolní mechanismus má však za následek potřebu pachatelů daňové trestné činnosti zapojit do svých řetězců co možná největší počet fiktivních společností, což představuje vysoký nárůst osob, které lze označit za tzv. „bílé koně“, jejichž identifikace je vysoce komplikovaná.¹⁴⁷

V současné době jsou tak trendem rychleji se měnící řetězce společností s nižší jednorázovou škodou, z důvodu vyhnutí se kontrolním mechanismům správce daně, jimiž jsou právě kontrolní hlášení.¹⁴⁸ Jako příklad obecných znaků „modus operandi“ daňové kriminality na top úrovni lze považovat např.:

- vysoká míra latence
- organizovanost
- internacionalizace
- globalizace
- sofistikovanost a variabilita
- orientace v problematice
- promyšlené zakrývání stop
- vysoká škoda
- korupce

¹⁴⁶ Národní centrála proti organizovanému zločinu, *Výroční zpráva za rok 2019*, s.28 [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/vyrocní-zprava-ncoz-2019.aspx>

¹⁴⁷ Tamtéž

¹⁴⁸ Národní centrála proti organizovanému zločinu, *Výroční zpráva za rok 2018*. [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/zprava-o-cinnosti-ncoz-za-rok-2018.aspx>

Na základě praktických zkušeností pracovníků zabývajících se danou problematikou lze predikovat, že daňová kriminalita bude i nadále páchána převážně v souvislosti s řetězci společností vykazujících fiktivní obchody za účelem krácení DPH. Důvodem tohoto tvrzení je značná četnost těchto řetězců, vysoký stupeň sofistikovanosti a anonymizace osob stojících v pozadí.¹⁴⁹

4.4 Problematika „bílých koní“

„Bílý kůň“ je označení osoby, která je nastrčena k páchání trestné činnosti tak, aby vystupovala zcela samostatně a zodpovědně, avšak jedná se pouze o fikci a způsob, jak zmást OČTŘ, popř. kontrolní orgány, neboť trestná činnost je ve skutečnosti organizována a řízena osobami v pozadí.

Z pohledu daňové trestné činnosti a obchodních společností, kam jsou bílé koně často dosazováni, se jedná pouze o formální statutární orgán společnosti zapsaný v obchodním rejstříku krajských soudů či Městského soudu v Praze. Základní právní úprava obchodního rejstříku (dále jen „OR“) je obsažena v zákonu č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZVR“), kde je uvedeno, že se jedná o veřejný rejstřík¹⁵⁰ spravovaný rejstříkovými soudy.¹⁵¹

„Bílý kůň“ se nejčastěji dosazuje do zadlužených společností před bankrotem, kdy místo vyhlášení insolvence jsou do nich dosazováni „bílé koně“, které mnohdy i nevědomky přebírají zodpovědnost za veškeré závazky společností. V praxi vše funguje na principu oslovení konkrétně vytipovaných osob, pohybujících se na okraji společnosti, které jsou často nazývány jako kriminálně závadové osoby. Pod takovými osobami si lze představit kriminálníky a protřelé recidivisty, ale i bezdomovce a drogově závislé osoby. Nelze však vyloučit ani přítomnost nikdy netrestaných osob bez trestní minulosti.

Z praktických zkušeností autora práce je známo, že „bílými koňmi“ jsou velmi často i cizinci s krátkodobým povolením k pobytu v ČR, kteří o svém jednatelství v různých společnostech ani nevědí. Nezřídka kdy jim jsou totiž jejich krajany vlastníci pracovní agentury na území ČR neoprávněně zadržovány cestovní doklady právě za účelem převodu různých společností, anebo za účelem obchodu s osobními údaji, které jsou v rámci kriminálního podsvětí žádanou komoditou. Nic netušící cizinec po pár měsících odjede zpět

¹⁴⁹ Tamtéž

¹⁵⁰ Informační systém veřejné správy

¹⁵¹ Krajské soudy a Okresní soud v Praze

do své vlasti, ale přitom figuruje jako statutární orgán v několikero společnostech, jež jsou později využity k páčání trestné činnosti na úseku hospodářské kriminality.

4.4.1 Charakteristika osob „bílých koní“

Osoba, která je obeznámena s tím, že se stane „bílým koněm“, nesmí být příliš zvědavá ani inteligentní, jelikož není žádoucí, aby se blíže dotazovala, co přesně „jeho“ firma dělá. Ideální bílý kůň tak podepisované dokumenty či smlouvy nečte, na nic se neptá a je poměrně lehce vydíratelný (drogově závislé osoby, bezdomovci apod.) Pojem „bílý kůň“ lze vyjádřit v několikero jazycích, např. Angličané jej označují jako *strawman* – strašák do zelí a Španělé pak jako *prestanombre* – ten, kdo půjčuje jméno.¹⁵²

4.4.2 Druhy „bílých koní“ a jejich využití

1) Bílý kůň určený pro likvidaci společnosti

Nejpočetnější skupinou osob jsou cizinci nebo bezdomovci. V minulosti se jednalo převážně o Ukrajince, v dnešní době se však do popředí dostávají Vietnamci či Indové. Jediné, co se po o nich požaduje je, aby nebyli k zastižení a k nalezení. Za tuto službu jim je vyplacena minimální částka a oni se stávají společníky či členy statutárních orgánů zadlužené společnosti. V této návaznosti se pozdější věřitelé musejí o své závazky hlásit na administrativních ohlašovacích adresách městských úřadů, virtuálních adresách různých office house nebo někde v cizině.¹⁵³

2) Nevědoucí „bílý kůň“

Skupina těchto osob ani netuší, že jsou majiteli společností, nejčastěji se jedná o cizince. Obdobné zneužívání identit je rozšířené převážně v postsovětském bloku, kde byly tyto praktiky používány zejména v Rusku, Moldávii či v Rumunsku.¹⁵⁴

3) „Bílý kůň“ z povolání

Zde hovoříme o profesionálních „bílých koních“, tedy osobách, které se živí předsednictvím ve stovkách společností, za což pobírají určité finanční obnosy.¹⁵⁵

¹⁵² Investigace.cz, *Prádelny bílých límečků*, [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.investigace.cz/pradelny-bilych-limecku/>

¹⁵³ Tamtéž

¹⁵⁴ Tamtéž

¹⁵⁵ Tamtéž

4.4.3 Dosazování "bílých koní" do pozic statutárních orgánů společností

Nejprve je nutno uvést výčet zákonů zabývajících se veřejnými rejstříky, resp. obchodním rejstříkem. Jedná se o zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“), zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech ve znění pozdějších předpisů (zákon o obchodních korporacích), (dále jen „ZOK“) a samozřejmě již zmíněný ZVR. Jednotná regulace veřejných rejstříků právnických osob je vymezena ust. § 120 a § 121 OZ, avšak samotný pojem „veřejný rejstřík“ není blíže určen. Blížší specifikace či úprava není uvedena ani v ZOK, a proto byl přijat právě zákon o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob.¹⁵⁶

Dle právní úpravy¹⁵⁷ obsažené v ZVR se veřejnými rejstříky právnických a fyzických osob mimo jiné rozumí také obchodní rejstřík. Definici obchodního rejstříku formuluje ust. § 42 ZVR, jehož znění je uvedeno níže.

„Obchodní rejstřík

Do obchodního rejstříku se zapisují:

- a) obchodní společnosti a družstva podle zákona o korporacích (tj. obchodní korporace),*
- b) fyzické osoby,*
- 1. které jsou podnikateli¹⁵⁸, mají bydliště v ČR a požádají o zápis a*
- 2. uvedené v § 43, které podnikají a požádají o zápis*
- c) další osoby, o kterých tak stanoví ZVR nebo jiný zákon.“¹⁵⁹*

Dle ust. § 46 ZVR podávají návrh na zápis založené společnosti s ručením omezeným do obchodního rejstříku všichni jednatelé. V případě akciových společností jsou to pak všichni členové představenstva nebo statutární ředitel.¹⁶⁰ Další skutečnosti zapisované do obchodního rejstříku jsou taxativně vymezeny v ust. § 48 ZVR.

¹⁵⁶ Fiala, Tejkal a partneři, epravo.cz, článek *Nový zákon o veřejných rejstřících*. [online]. [cit. 2021-03-13].

Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/novy-zakon-o-verejnych-rejstricich-93518.html>

¹⁵⁷ § 1 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

¹⁵⁸ dle ust. § 421 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, se za podnikatele považuje osoba zapsaná v obchodním rejstříku, nikoli osoba zapsaná v jakémkoli veřejném rejstříku

¹⁵⁹ § 42 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

¹⁶⁰ § 46 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

Současná právní úprava ZVR za určitých podmínek opravňuje notáře (sepisujícího notářský zápis), aby provedl zápis do veřejného rejstříku. Dané oprávnění vyplývá z ust. § 108 ZVR, avšak za podmínky, že o to požádá osoba oprávněná k podání návrhu na zápis.¹⁶¹

V případě nesplnění zákonem stanovených podmínek nesmí notář zápis do veřejného rejstříku provést. Tím však není dotčeno právo osoby oprávněné k návrhu na zápis tento návrh podat k příslušnému soudu. Zákon taktéž vymezuje následky porušení povinnosti předložit listiny. Tyto jsou právně upraveny v ust. § 104 ZVR, které stanoví, že: „*Předseda senátu může uložit pořádkovou pokutu zapsané osobě také tehdy, jestliže neuposlechla výzvy rejstříkového soudu, aby mu sdělila skutečnosti nebo předložila listiny potřebné k rozhodnutí v řízení zahájeném bez návrhu nebo aby mu předložila listiny, které podle tohoto nebo jiného zákona mají být založeny do sbírky listin; pořádkovou pokutu lze uložit do výše 100 000 Kč.*“¹⁶² Pokud nebudou povinnosti vyplývající z ust. § 104 ZVR opakovaně plněny nebo může takové neplnění mít závažné důsledky pro třetí osoby v právním zájmu, je rejstříkový soud oprávněn v souladu s ust. § 105 ZVR zahájit řízení o zrušení zapsané osoby s likvidací. Na danou skutečnost však musí rejstříkový soud zapsanou osobu upozornit a poskytnout jí k odstranění nedostatků přiměřenou lhůtu.¹⁶³

„*Zákon o veřejných rejstřících pak v ust. § 106 odst. 2 stanoví vyvratitelnou domněnku, že člen statutárního orgánu právnické osoby, která neplní povinnosti podle § 105 ZVR, porušuje péči řádného hospodáře.*“¹⁶⁴ K péči řádného hospodáře lze blíže srovnat ust. § 159 odst. 1 OZ¹⁶⁵ a pro obchodní korporace též ust. § 50 ZOK.¹⁶⁶

O požadovaném zápisu do veřejného rejstříku je rejstříkový soud ve smyslu ust. § 96 odst. 1 ZOK povinen rozhodnout do pěti pracovních dnů od data doručení, v opačném případě se zápis považuje za provedený dnem následujícím po uplynutí lhůty. Pokud jsou však zákonem stanovené podmínky splněny, je rejstříkový soud povinen provést zápis do

¹⁶¹ Blíže viz ust. § 108 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

¹⁶² § 104 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob

¹⁶³ Fiala, Tejkal a partneři, epravo.cz, článek *Nový zákon o veřejných rejstřících*. [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/novy-zakon-o-verejnych-rejstricich-93518.html>

¹⁶⁴ Tamtéž

¹⁶⁵ § 159

(1) *Kdo přijme funkci člena voleného orgánu, zavazuje se, že ji bude vykonávat s nezbytnou loajalitou i s potřebnými znalostmi a pečlivostí. Má se za to, že jedná nedbale, kdo není této péči řádného hospodáře schopen, ač to musel zjistit při přijetí funkce nebo při jejím výkonu, a nevyvodí z toho pro sebe důsledky.*

¹⁶⁶ § 51

(1) *Pečlivě a s potřebnými znalostmi jedná ten, kdo mohl při podnikatelském rozhodování v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu obchodní korporace; to neplatí, pokud takového rozhodování nebylo učiněno s nezbytnou loajalitou.*

(2) *Člen statutárního orgánu kapitálové společnosti může požádat nejvyšší orgán obchodní korporace o udělení pokynu týkajícího se obchodního vedení; tím není dotčena jeho povinnost jednat s péčí řádného hospodáře.*

veřejného rejstříku tzv. přímým zápisem. Elementární podmínkou přímého zápisu je podklad navrhovaných skutečností ve formě notářského zápisu nebo přiloženém osvědčení, jež bylo vyhotoveno notářem podle zvláštního zákona.¹⁶⁷

„Podmínky pro uplatnění přímého zápisu jsou dále tyto:

- a) navrhovatelem a jediným účastníkem řízení je zapsaná osoba, které se zápis týká,*
- b) jde o zápis založené právnické osoby na základě návrhu na zápis, nebo*
- c) jde o zápis přeměny obchodní korporace, nadace, nadačního fondu nebo ústavu a všechny osoby zúčastněné na přeměně i nově založené právnické osoby mají obecný soud v obvodu téhož rejstříkového soudu.“¹⁶⁸*

Dle ust. § 2 odst. 2 ZVR je rejstříkový soud povinen zveřejnit zápis do veřejného rejstříku ve sbírce listin, jež je součástí obchodního rejstříku n internetovém portálu www.justice.cz. Co vše pak sbírka listin obsahuje, je vymezeno v rámci ust. § 66 ZVR.

4.4.4 Praktický příklad zneužitelnosti systému

V předchozí podkapitole byla rozebrána otázka veřejného, resp. obchodního rejstříku včetně právní úpravy a vybraných povinností rejstříkových soudů vyplývajících z příslušných zákonných ustanovení. Tyto povinnosti a postupy jsou však pouze obecné povahy ve smyslu vymezení, kdo a co je povinen učinit, v jaké lhůtě, s jakými podklady, u jakého orgánu a jaké jsou následky v případě nesplnění těchto povinností.

V policejní praxi se však v průběhu prověřování daňové trestné činnosti velice často setkáváme s různými situacemi, jež nejsou upraveny žádným zákonem či jiným právním předpisem a zcela zde selhává jakýkoliv kontrolní mechanismus, který v podstatě ani není zákonem nikde stanoven. Jedná se např. o situace, kdy jsou obchodní společnosti, zejména s ručením omezeným, jejich statutárními orgány za účelem zapojení těchto společností do daňové trestné činnosti převedeny na „bílé koně“. Převod je uskutečněn dle zákonných postupů v souladu s veškerými právními předpisy, jsou řádně sepsány smlouvy o převodu

¹⁶⁷ AK Doleček Kahounová a partneři, Mgr. Marek Doleček, BusinessInfo.cz, článek *Řízení ve věcech veřejného rejstříku*. [online]. [cit. 2021-03-13]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/verejne-rejstriky-ppbi/6/>

¹⁶⁸ Tamtéž

obchodního podílu a veškeré předávací protokoly včetně předání účetnictví a související dokumentace.

Právě zde však chybí jakýkoliv kontrolní mechanismus, neboť nové statutární orgány („bílé koně“) jsou v drtivé většině osoby bez domova, drogově závislí, cizinci bez trvalého pobytu na území ČR, anebo s bydlištěm na Úřadech městských obvodů (dále jen ÚMO“) či na jiné nekontaktní adrese. Takové osoby jsou nesolventní, mají na svoji osobu vyhlášeno několik exekučních řízení a nad to se jedná o osoby, které figurují v pozici statutárního orgánu ve vícero společnostech najednou. Samozřejmostí je pak skutečnost, že takové společnosti jsou u místě příslušného správce daně registrovány jako nespolehliví plátcí. Výjimkou nejsou ani případy, kdy je s novým statutárním orgánem měněno i sídlo společnosti, které je bez problémů zapsáno na neexistující adresy, popř. na adresu, kde se prokazatelně nachází např. pekárna, anebo na adresu panelového domu. Mnohdy nejsou k těmto zápisům doloženy ani souhlasy majitelů dotčených nemovitostí.

I přes veškeré výše uvedené skutečnosti je rejstříkovým soudem, popř. notářem proveden zápis do obchodního rejstříku a společnost je naprosto legálně, avšak nelogicky převedena na bílého koně, včetně změny sídla společnosti. O povinnosti uveřejnit příslušnou dokumentaci týkající se převodu obchodí společnosti snad není ani potřeba hovořit. V neposlední řadě je pak dlužno podotknout, že současná právní úprava umožňuje převod zadlužené obchodní společnosti bez majetku. Ve vztahu k uvedenému vznikají vyšetřovatelům daňové trestné zbytečně průtahy v trestním řízení, neboť právě nedostupnost nově dosazených statutárních orgánů „bílých koní“ velkou měrou zdržují a matou vyšetřování.

4.5 Preventivní opatření při daňové kriminalitě

V rámci stanovení určité prevence je vždy potřeba nejprve vycházet z příčin a dalších poznatků o daném druhu trestné činnosti a následně přijmout určitá opatření, která mohou mít vliv na další vývoj trestné činnosti. Jednou z největších obtíží při odhalování daňové kriminality je právě opakovaně zmíněná latence. Skutečnost, že daňová trestná činnost není identifikována v samém počátku, je velmi vnímaným problémem, se kterým bojují, jak kontrolní orgány finanční správy, tak celní správy. Z autorovi praxe je všeobecně známo, že správce daně s daňovými subjekty, u nichž má podezření ze spáchání daňové trestné činnosti je nejprve realizován postup k odstranění pochybností či daňová kontrola, která trvá měsíce, někdy i roky a až poté je orgánům činným v trestním řízení podáno trestní oznámení.

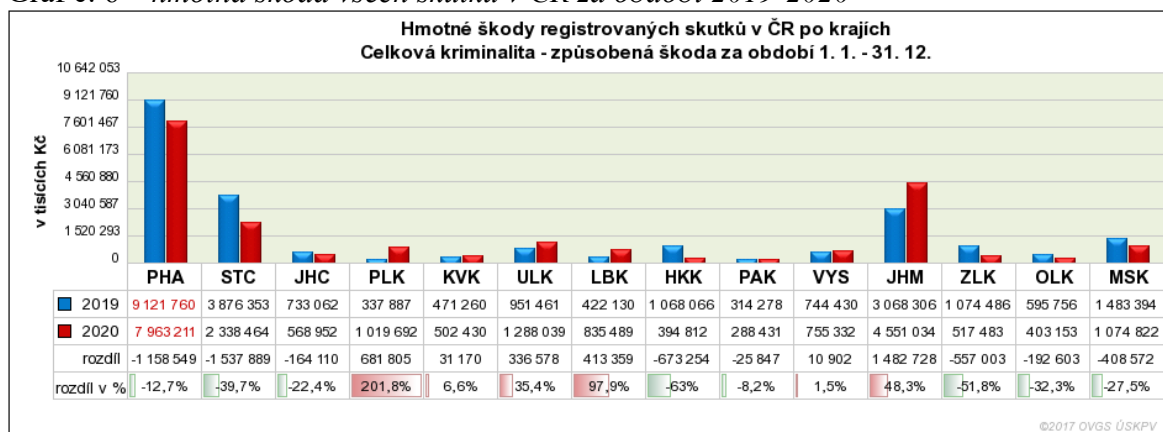
V poslední době se jako poměrně účinný nástroj prevence daňové trestné činnosti z pohledu finanční správy jeví zavedení institutu kontrolního hlášení. Dále lze rovněž kvitovat přijetí zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a v neposlední řadě i zavedení elektronické evidence tržeb. V podstatě jakýkoliv kontrolní mechanismus či preventivní opatření uskutečněná z důvodu omezení páčání daňové kriminality je finančně velice náročnou operací, která do jisté míry zatěžuje i státní rozpočet. Nicméně s ohledem na statisticky vykázanou škodu, viz nadcházející graf č. 6 a č. 7, která je v ČR způsobována krácením daní lze usuzovat, že se i nadále vyplatí do prevence investovat. Největším ukazatelem v boji s daňovou kriminalitou je v rámci PČR objasněnost. Pokud by došlo k jejímu zvýšení, ať už za použití investic do policejního aparátu, popř. systému vzdělávání policistů v daném oboru či nákupu nových informačních technologií, existuje možnost, že pachatelé daňové kriminality alespoň částečně omezí své kriminální aktivity.

Preventivní opatření, která by bylo možno využít ke zmírnění daňové kriminality, se týkají několikero oblastí, které jsou ve svém kontextu spojeny úzkou vazbou. Lze je shrnout v několikero následujících bodech:

- zvýšení pravomoci kontrolních orgánů a OČTŘ
- zkvalitnění trestní a související legislativy
- zkvalitnění spolupráce na mezinárodní úrovni
- zvyšování odborných znalostí OČTŘ a kontrolních orgánů finanční a celní správy
- zvyšování právního vědomí podnikatelských subjektů
- zkvalitňování podnikatelské etiky
- zkvalitnění kooperace kontrolních orgánů a OČTŘ¹⁶⁹

¹⁶⁹ SVATOŠ, Roman. Kriminologie. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2012. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-389-6. s. 187–188.

Graf č. 6 – hmotná škoda všech skutků v ČR za období 2019-2020



Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK

Uvedená data vyobrazují hmotnou škodu z veškerých trestných činů evidovaných v České republice za období 2019 a 2020. Evidovaná škoda je dále rozčleněna na jednotlivé kraje, přičemž lze konstatovat, že oproti roku 2019 došlo v roce 2020 ke snížení škody způsobené celkovou kriminalitou. Takřka ve všech krajích je zjištěno snížení způsobené škody vyjma Jihomoravského, Libereckého, Ústeckého a Plzeňského kraje, kde je dokonce zjištěno více než 200% navýšení oproti roku 2019. Provedením součtu škod jednotlivých krajů je zjištěno, že za rok 2019 byla způsobena hmotná škoda ve výši 24 262 629 Kč a za rok 2020 hmotná škoda ve výši 22 501 344 Kč. Vyjádřeno v procentech se jedná o celkový pokles evidované hmotné škody ve výši 3,76 % v roce 2020 oproti roku 2019.

Graf č. 7 – hmotná škoda vybraných daňových trestných činů za období 2010-2020



Zdroj: Policie ČR, Kriminalita dle TSK, vlastní zpracování

Data znázorněná v grafu č. 7 představují hmotnou škodu evidovanou ve vztahu k daňovým trestným činům zkrácení daně (§ 240 TrZ) a neodvedení daně (§ 241 TrZ) za období 2010-2020. Komparací obou grafů lze konstatovat, že u výše uvedených trestných činů byl zjištěn podíl na celkové škodě evidované u všech trestných činů za rok 2020 ve výši 18,92 % a za rok 2019 ve výši 16,37 %. Oproti roku 2019 je tedy zjištěn nárůst podílu vybraných daňových trestných činů na škodě celkové kriminality o 2,55 %.

4.5.1 Metodika postupu preventivních opatření

Z hlediska metodiky a postupu v rámci prevence daňové kriminality autor práce navrhuje následující opatření a postupy. Užší spolupráce se správcem daně ve vztahu k odhalování daňové trestné činnosti. V případě, že bude mít správce daně důvodné podezření z páčání např. trestného činu dle ust. § 240 TrZ podložené počátečními relevantními důkazními prostředky, mohl by přizvat ke spolupráci policistu zařazeného na oddělení hospodářské kriminality, s nímž by mohl další průběh konzultovat. V dané situaci by probíhala kontrolní činnost správce daně v souběhu s prověřováním, při kterém by mohly být dle rozsahu trestné činnosti použity operativně pátrací prostředky dle trestního řádu ¹⁷⁰, popř. podpůrné operativně pátrací prostředky podle zákona č. 273/2005 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOPČR“), jimiž jsou ve smyslu ust. § 72 citovaného zákona informátor, krycí prostředky, zabezpečovací technika a zvláštní finanční prostředky.

Za daných okolností by mělo prověřování, potažmo i vyšetřování zcela jiný charakter a vypovídající hodnotu, neboť by vše probíhalo v reálném čase s možností aktivního zásahu. Po nashromáždění potřebných důkazních prostředků by mohl policejní orgán provést zatčení všech aktérů, čímž by samozřejmě i vzrostla šance na zajištění neoprávněně vylákaných finančních prostředků či jiné majetkové hodnoty.

Pokud totiž není nastavena úzká spolupráce s vyšetřovateli a správcem daně dochází i k takovým situacím, že správce daně obdrží od policejního orgánu žádost o součinnost ke konkrétnímu daňovému subjektu, kterou založí do daňového spisu a žádosti vyhoví. Následně má však daňový subjekt nárok na nahlédnutí do daňového spisu, čímž se v podstatě dozví, že jej vyšetřuje konkrétní útvar PČR, nejčastěji útvar hospodářské kriminality.

¹⁷⁰ § 158b zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) – a) předstíraný převod, b) sledování osob a věcí, c) použití agenta

Následující zefektivnění práce vyšetřovatelů se vztahuje k centrálnímu registru bankovních účtů, avšak ne z obecného hlediska, jak je tomu doposud. Centrální registr bankovních účtů by mohl orgánům činným v trestním řízení poskytovat podrobné informace o finančních transakcích mezi jednotlivými prověřovanými daňovými subjekty, potažmo jejich bankovními účty, což by jistě časově i důkazně zefektivnilo trestní řízení.¹⁷¹

Ve výše uvedeném kontextu jednotlivých kapitol a podkapitol je možno jako preventivní opatření navrhnout např. novelu ZVR se zařazením určitých kontrolních mechanismů. Dále by bylo možné v rámci rejstříkových soudů vydat interní závazný pokyn, který by stanovoval povinnost kontrol či spolupráci s Českou správou sociálního zabezpečení a správcem daně.

Opatření uskutečněná ze strany rejstříkových soudů a dalších zainteresovaných státních orgánů by spočívala ve vzájemné kooperaci během plnění následujících kontrolních mechanismů:

- ověření solventnosti obchodní společnosti, zda nejsou evidovány závazky vůči státním institucím (česká správa sociálního zabezpečení, správce daně, zdravotní pojišťovny apod.) či jiným obchodním společnostem v pozici věřitelů
- prověření osoby nového statutárního orgánu (zda na bankovním účtu disponuje dostatkem finančních prostředků na případné dluhy společnosti a zda je bezúhonný, dále prověřit bydliště osoby, zda se nejedná o adresu ÚMO a ověření solventnosti této osoby ve vztahu k exekucím)
- spolupráce s Českou správou sociálního zabezpečení (zejména ve vztahu k předchozím zaměstnavatelům a pracovní historii nového statutárního orgánu)
- spolupráce se správcem daně (v případě výskytu osoby nového statutárního orgánu v jiných společnostech registrovaných jako nespolehliví plátcí)
- předložení řádně vedeného účetnictví (z důvodu fiktivního předání v rámci předávacího protokolu, neboť ve skutečnosti je účetnictví fakticky zlikvidováno)
- stejně tak v případě cizinců, u kterých by mohla být navíc požadována další osoba, která za takovou osobu převezme záruku – postup obdobný

¹⁷¹ SOSÍK, A., Poznatky z trestních řízení k problémům při odhalování a dokumentování daňové trestné činnosti. Státní zastupitelství. 2014. č. 5, s. 27–28.

4.6 Metodika prověřování a vyšetřování daňové kriminality

Objasňování daňové trestné činnosti s sebou přináší vysoké nároky spočívající v odborné a právní znalosti policistů, ale zároveň je zajišťováno i vysoké množství dat, jejichž analýza a vyhodnocení je časově velice náročný proces, který stojí nemalé finanční prostředky v podobě zpracovávaných znaleckých posudků.¹⁷²

Trestní řízení vedené Policií ČR lze rozdělit do několika fází. Pro účely této práce bude popsána fáze nejdůležitější a tou je přípravné řízení. Jedná se o neveřejné předsoudní stádium, během kterého se připravují podklady pro řízení před soudem. V jeho průběhu příslušníci PČR prověřují podezření ze spáchání trestného činu, opatřují podklady pro podání obžaloby či vyhledávají a zajišťují důkazní prostředky důležité pro posouzení případu, včetně osoby pachatele trestného činu. Přípravné řízení se dále dělí na dvě základní fáze, kterými jsou prověřování a vyšetřování. Stručně lze uvést, že prověřování je fáze trestního řízení počínající zahájením úkonů trestního řízení ve smyslu ust. § 158 odst. 3 TŘ. V průběhu této fáze se objasňují a prověřují skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin, např. podání vysvětlení, ohledání místa činu a věcí, zajišťování stop, domovní a osobní prohlídky, zadržení podezřelých osob, zajišťování finančních prostředků pachatelů či obstarání odborných vyjádření a znaleckých posudků. V závěru této fáze policejní orgán vydá meritorní rozhodnutí, na jehož podkladě buď trestní stíhání nezahájí (fáze prověřování skončí), anebo trestní stíhání zahájí a následuje fáze vyšetřování. Tato fáze začíná vydáním Usnesení o zahájení trestního stíhání dle ust. § 160 odst. 1 TŘ. Policejní orgán dále vyhledává důkazy k objasnění trestného činu, např. provádí výslechy svědků. Samozřejmě úkony, které byly provedeny ve fázi prověřování, není nutné opakovat. Závěrem fáze vyšetřování je vydání meritorního rozhodnutí, na jehož podkladě je buď podán návrh na obžalobu, anebo jsou využity jiné instituty jako je odklonění, přerušení či zastavení trestního stíhání.¹⁷³

S ohledem na výše uvedené skutečnosti lze konstatovat, že fáze prověřování a vyšetřování je náročný a složitý proces, který se neustále vyvíjí a přizpůsobuje aktuální situaci trestního řízení. V následujících podkapitolách bude nastíněn stručný postup vybraných úkonů přípravného řízení a typické stopy vztahující se k hospodářským trestným činům.

¹⁷² Národní centrála proti organizovanému zločinu, *Výroční zpráva za rok 2018*, s.32 [online]. [cit. 2021-03-15]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/zprava-o-cinnosti-ncoz-za-rok-2018.aspx>

¹⁷³ Policie ČR, článek *Trestní řízení* [online]. [cit. 2021-03-15]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/trestni-rizeni.aspx>

4.6.1 Výslech svědka

Výslech svědka je možné realizovat v obou fázích přípravného řízení a svojí povahou jej lze zařadit mezi neodkladné a neopakovatelné úkony.¹⁷⁴ Podle ust. § 97 TŘ a násl., je svědek povinen se na předvolání dostavit a vypovídat jako svědek o tom, co je mu známo o trestném činu a o pachateli nebo o okolnostech důležitých pro trestní řízení.¹⁷⁵ V pozici svědka jsou v praxi nejčastěji vyslýcháni zaměstnanci podniků, účetní, spolupracovníci, popř. příbuzní a známí pachatele, kteří by mohli svojí svědeckou výpovědí buď zvýšit důkazní hodnotu trestního řízení, anebo vyvrátit skutečnosti nasvědčující tomu, že skutek spáchal pachatel. Nicméně se poměrně často stává, že dotčené osoby nechtějí pod tíží institutu svědecké výpovědi vypovídat, neboť je všeobecně známo, že tato má v rámci řízení před soudem důkazní váhu. Dalším důvodem neochoty vypovídat jako svědek může být např. obava ze msty pachatele. Z uvedených důvodů je nutné důkladně prověřovat tvrzené skutečnosti, nicméně jsou i situace, kdy lze na základě výslechu svědků získat i dosud nepředpokládané důkazy.¹⁷⁶

4.6.2 Výslech obviněného

Jedná se o úkon, který je policejním orgánem prováděn ve fázi vyšetřování, tedy po zahájení trestního stíhání konkrétní osoby. Právní vymezení výslechu obviněného vychází z ust. § 90 a následujících TŘ. Označení „obviněný“ je procesně právní pojem užívaný vůči pachateli po zahájení trestního stíhání. Mezi typické úkony výslechu obviněného z praxe lze zařadit přítomnost obhájce a následné zapírání a bagatelizování trestné činnosti. Jednou z nejčastějších výpovědí je tvrzení, že jednání pachatele nevybočuje z mezí zákona a jedná se o standardní obchodní operaci. Velice často taktéž obvinění odmítají vypovídat s tím, že využijí své zákonné povinnosti vyplývající z ust. § 33 odst. 1 TŘ¹⁷⁷ a vypovídat nechtějí a nebudou. Na výslech je vhodné se řádně připravit a promyslet případné alternativy výpovědi

¹⁷⁴ **Neodkladný úkon** je takový úkon, jehož neprovedení před zahájením trestního stíhání, by mohlo vést ke ztrátě nebo k nebezpečí zmaření či zničení důkazů.

Neopakovatelný úkon je takový úkon, který by nebylo před soudem z nějakého důvodu možno provést.

¹⁷⁵ § 97 zákona. č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) ve znění pozdějších předpisů

¹⁷⁶ Musil, J., Konrád, Z., Suchánek, J., Kriminalistika. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2004, 488-489 s. ISBN 8071798789

¹⁷⁷ § 33 odst. 1 věta první

(1) Obviněný má právo vyjádřit se ke všem skutečnostem, které se mu kladou za vinu, a k důkazům o nich, není však povinen vypovídat.

obviněného, na které je pak policejní orgán nucen flexibilně reagovat. Občas je při výslechu obviněného žádoucí přítomnost soudního znalce či jiného odborníka v daném odvětví.¹⁷⁸

4.6.3 Znalecké dokazování

Jedním z nejdůležitějších důkazních prostředků trestního řízení je znalecký posudek vyhotovený soudním znalcem v daném oboru. Účelem znaleckých posudků je poskytnutí informací podstatných pro dané řízení. Předmětem zkoumání může být např. účetnictví společnosti za účelem zjištění její solventnosti, dále je posuzována pravost listin a dokumentů či obsah elektronických nosičů dat apod. Vyhodnocení znaleckých posudků je již v gesci OČTR. Při výběru znalce je policejní orgán ve smyslu zásady rychlosti a hospodárnosti trestního řízení povinen nejprve provést ekonomický průzkum a následně kontaktovat vybraného soudního znalce, aby s ním byl projednán obsah znaleckého zkoumání. Často se stává, že si znalecké posudky nechají vypracovat i prověřované subjekty či jejich obhájci. K takovým důkazům musí policejní orgán přistupovat tak, jako by je nechal vyhotovit sám, avšak pouze za předpokladu, že obsahují veškeré zákonné náležitosti.¹⁷⁹

4.6.4 Konfrontace

Institut konfrontace je upraven v ust. § 104a TŘ a je využíván za situací, kdy se setkáváme s rozpory ve výpovědích svědků a obviněných. Podstatou konfrontace je skutečnost, kdy výpověď obviněného v závažných okolnostech nesouhlasí s výpovědí svědka nebo spoluobviněného. Za těchto okolností mohou být uvedené osoby postaveny tváří v tvář a v přímé řeči vypovědět svá tvrzení.¹⁸⁰ Výsledkem konfrontace by mělo být odstranění jednotlivých rozporů vyvstávajících z předchozích výsledků obviněného, spoluobviněného a svědka.

¹⁷⁸ STRAUS, Jiří a Miroslav NĚMEC. *Teorie a metodologie kriminalistiky*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-214-1. s. 457.

¹⁷⁹ FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: Key Publishing, 2007. ISBN 978-80-87071-18-2. s. 180.

¹⁸⁰ § 104a zákona. č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) ve znění pozdějších předpisů

4.6.5 Typické stopy

Mezi typické stopy hospodářských trestných činů lze zařadit následující obecný výčet stop, které rozlišujeme na materiální stopy a stopy ve vědomí osob, tedy takové, které vznikají v paměti člověka.

Materiální stopy:

- listinné důkazy – např. účetnictví či padělané listiny a změny v nich učiněné
- nosiče informací – např. pevné disky, flash disky, DVD a CD disky obsahující zájmová data
- jiné věcné důkazy – např. movitý či nemovitý majetek

Stopy ve vědomí osob:

Jedná se o následující osoby:

- osoby, které naplánovaly, organizovaly a připravovaly trestný čin nebo jiné společensky nebezpečné jednání, nebo se na něm účastnily
- osoby, které se podílely na likvidaci důkazů nebo utajení informací o trestném činu
- osoby, které se účastnily zájmových porad a jednání souvisejících s pácháním trestného činu
- osoby, které zprostředkovaly nelegální obchod či finanční transakce
- osoby, které vyhradily důvěrné informace, jež byly zneužity ke spáchání trestného činu
- osoby, které byly poškozeny trestnou činností¹⁸¹

¹⁸¹ STRAUS, Jiří a Miroslav NĚMEC. *Teorie a metodologie kriminalistiky*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-214-1. s. 449 – 450.

4.7 Zhodnocení současné právní úpravy a doporučení de lege ferenda

Současná právní úprava doznala ve vztahu k daňovým trestným činům za poslední desetiletí mnoho změn a inovací. Patrně nejcitelnější změny proběhly na úseku kontrolních mechanismů usnadňujících finanční a celní správě odhalování daňové kriminality. Z těchto mechanismů lze uvést zejména zavedení elektronické evidence tržeb a institut kontrolního hlášení, které se minimálně snaží učinit podnikání transparentnější. Právě v rámci kontrolního hlášení dochází v poslední době k odhalování trestné činnosti ve smyslu krácení daní, neboť jsou zkoumány vzájemné odběratelsko-dodavatelské vztahy. Vykázané hodnoty se tedy musejí u vzájemně obchodujících daňových subjektů shodovat.

Hmotněprávní úpravu daňových trestných činů, zejména zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ lze považovat za srozumitelnou, kvalitní a použitelnou. Hranice trestní sazby je dle názoru autora práce přímo úměrná škodlivosti činu pro společnost. Kde jsou však spatřovány jisté nedostatky, je trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ. Hmotněprávní úprava tohoto trestného činu je v pořádku, nicméně autor má výhrady k zvláštnímu ustanovení o účinné lítosti ve smyslu ust. § 242 TrZ, které se mu zdá příliš mírné. Dané ustanovení v podstatě sráží veškerou činnost OČTŘ v průběhu přípravného řízení, neboť dané ustanovení říká, že: *„Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.“*¹⁸² V praxi to pak vypadá, tak že pachatel na poslední chvíli (těsně před vyhlášením rozsudku) projeví vůli dlužnou částku uhradit, učiní tak a hledí se na něho jako na bezúhonného občana. Takto může své jednání bez nápravného efektu opakovat dle libosti.

Za daných okolností se nabízí otázka, zda zvláštní ustanovení o účinné lítosti z TrZ zcela nevypustit, ale s ohledem na nižší společenskou škodlivost tohoto trestného činu je její zakomponování do TrZ patrně pochopitelné. Nicméně by stálo za úvahu zvláštní ustanovení o účinné lítosti tzv. „zafixovat“ pevnou částkou ve vztahu ke způsobené škodě, do níž by bylo ustanovení účinné. Jako úměrná částka se jeví částka ve výši 250 000 Kč.

¹⁸² § 242 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

V rámci dalších úvah *de lege ferenda* se lze zamyslet nad znovuzavedením trestnosti přípravy daňových trestných činů, zejména ve vztahu k trestnému činu dle ust. § 240 TrZ. Uzákonění trestnosti přípravy by jistě odradilo větší množství pachatelů, což by následně vedlo ke snížení škod způsobených krácením daní a zároveň i ke snížení nápadu tohoto druhu trestné činnosti.

Veškeré doposud uvedené návrhy a doporučení byly zaměřeny na trestní zákoník, nicméně určitých změn by měla dostát i právní úprava finanční správy. O možnostech těchto změn bylo již hovořeno v kapitole 4.5 a podkapitole 4.5.1.

5 Výsledky a diskuse

Na základě statistických dat uvedených v kapitole č. 4 bude provedena komparace zjištěných údajů s reálnou situací a odbornou literaturou, na níž je odkazováno v teoretické části práce s uvedením, zda jsou výsledky v určitých pasážích shodné či nikoliv.

5.1 Sumarizace výsledků

Z analýzy statistických dat bylo zjištěno, že hospodářská, potažmo daňová kriminalita svojí škodou značně zasahuje fiskální politiku státu. Daná skutečnost je ostatně mimo jiné deklarována přiloženými tabulkami a grafy, které jednotlivé aspekty způsobené hmotné škody jen dokreslují. Vyhodnocením analýzy statistických dat bylo zjištěno, že evidovaná daňová trestná činnost má v současné době klesající tendenci oproti předchozím ročníkům, avšak ve vztahu ke způsobené hmotné škodě je tomu opakem. Provedením součtu hmotných škod evidovaných v jednotlivých krajích bylo zjištěno, že za rok 2019 byla způsobena hmotná škoda ve výši 24 262 629 Kč, kdež to za rok 2020 hmotná škoda ve výši 22 501 344 Kč. Procentuálním vyjádřením se jedná pokles evidované hmotné škody v roce 2020 o 3,76 % oproti roku 2019. Když se zjištěná data aplikovala na daňové trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ, bylo zjištěno, že podíl uvedených trestných činů na škodě celkové kriminality za rok 2020 činí 18,92 % a za rok 2019 pak 16,37 %. Oproti roku 2019 je tedy zjištěn nárůst tohoto podílu o 2,55 %.

Dle autora práce může být celkový pokles daňové kriminality být zapříčiněn poměrně novými kontrolními mechanismy spočívající v elektronické evidenci tržeb, a dále pak v zavedení institutu kontrolního hlášení. Jistou měrou se na výsledcích statistických hodnot

podílí i aktuální situace v České republice vyvolaná onemocněním Covid-19, v jehož důsledku jsou z nařízení vlády posunovány termíny plnění daňových povinností, anebo jsou zcela odpouštěny.

Z hlediska počtu registrovaných skutků hospodářské trestné činnosti páchané na celém území České republiky a jednotlivých krajů za období 2019 a 2020 bylo zjištěno, že ve všech krajích dochází ke znatelnému poklesu hospodářské kriminality, zejména pak v hlavním městě je tento rozdíl velice znatelný. Nejvyšší nápad hospodářské trestné činnosti je evidován v Praze, což ostatně souvisí s vysokým počtem obyvatel, vyšší mírou anonymity a zatížeností kontrolních orgánů finanční správy, OČTŘ pak nevyjímaje. Druhým nejvytíženějším krajem z hlediska evidence hospodářské trestné činnosti je Jihomoravský kraj. Následuje Moravskoslezský kraj, nejméně skutků hospodářské trestné činnosti vykazuje kraj Karlovarský.

Do budoucna lze pravděpodobně očekávat, že četnost podaných trestních oznámení bude i nadále klesat, jelikož v roce 2020 došlo formou novely TrZ k posunutí hranice výše škody. Pro trestnost činu dle ust. § 240 a § 241 TrZ je nově požadováno způsobení škody ve výši minimálně 100 000 Kč, což může ovlivnit četnost trestních oznámení podaných finanční správou. Nicméně z důvodu aktuální situace vyvolané onemocněním Covid-19 může být tato predikce předčasná, jelikož z důvodu platební neschopnosti, jež je pandemií způsobena může dojít k odhalení většího počtu případů kráčení daní či pokusu kráčení daní.

Dále byla zkoumána typologie pachatelů ve vztahu k páchání daňové trestné činnosti, kdy z odborných publikací bylo zjištěno, že kolektiv autorů CHMELÍK, J.; HÁJEK, P.; NEČAS, S. 2005, zastává názor, dle kterého je tato trestná činnost páchána nejčastěji vysokoškolsky vzdělanými osobami z vyšších sociálních vrstev s nadprůměrnou inteligencí. Ze statistických dat však bylo zjištěno, že daňové trestné činnosti se nejčastěji dopouštějí muži ve věku 40-49 let se středoškolským vzděláním, popř. se základním vzděláním s výučním listem. Pachatelé s vysokoškolským vzděláním jsou dle statistických údajů až na pomyslném třetím místě. Dané zjištění je v rozporu s názorem kolektivu uvedených autorů, nicméně opačná stanoviska mohou být zapříčiněna buď neúplností dat, kdy v deklarovaných statistikách byl obsažen údaj o nezjištěném vzdělání, jehož počet byl v rámci vykázaných hodnot velmi významný, anebo rozdílným zaměřením cílové skupiny. Uvedený kolektiv autorů v tomto kontextu hodnotil dle názoru autora práce hospodářskou kriminalitu jako celek, kdežto autor této práce v daném ohledu posuzoval vzdělanost pachatelů pouze ve vztahu k daňovému trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ.

5.2 Návrh řešení a preventivních opatření

Preventivní opatření, která by bylo možno využít ke zmírnění daňové kriminality, se týkají několikero oblastí, které jsou ve svém kontextu spojeny úzkou vazbou. Lze je shrnout v několikero následujících bodech:

- zvýšení pravomoci kontrolních orgánů a OČTŘ
- zkvalitnění trestní a související legislativy
- zkvalitnění spolupráce na mezinárodní úrovni
- zvyšování odborných znalostí OČTŘ a kontrolních orgánů finanční a celní správy
- zvyšování právního vědomí podnikatelských subjektů
- zkvalitňování podnikatelské etiky
- zkvalitnění kooperace kontrolních orgánů a OČTŘ

Dále autor práce navrhuje užší spolupráci se správcem daně ve vztahu k odhalování daňové trestné činnosti. V případě, že bude mít správce daně důvodné podezření z páchání např. trestného činu dle ust. § 240 TrZ podložené počátečními relevantními důkazními prostředky, mohl by přizvat ke spolupráci policistu zařazeného na oddělení hospodářské kriminality, s nímž by mohl další průběh konzultovat. V dané situaci by probíhala kontrolní činnost správce daně v souběhu s prověřováním, při kterém by mohly být dle rozsahu trestné činnosti použity operativně pátrací prostředky dle trestního řádu¹⁸³, popř. podpůrné operativně pátrací prostředky podle zákona č. 273/2005 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOPČR“), jimiž jsou ve smyslu ust. § 72 citovaného zákona informátor, krycí prostředky, zabezpečovací technika a zvláštní finanční prostředky.

Za daných okolností by mělo prověřování, potažmo i vyšetřování zcela jiný charakter a vypovídající hodnotu, neboť by vše probíhalo v reálném čase s možností aktivního zásahu. Po nashromáždění potřebných důkazních prostředků by mohl policejní orgán provést zatčení všech aktérů, čímž by samozřejmě i vzrostla šance na zajištění neoprávněně vylákaných finančních prostředků či jiné majetkové hodnoty.

Pokud totiž není nastavena úzká spolupráce s vyšetřovateli a správcem daně dochází i k takovým situacím, že správce daně obdrží od policejního orgánu žádost o součinnost ke

¹⁸³ § 158b zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) – a) předstíraný převod, b) sledování osob a věcí, c) použití agenta

konkrétnímu daňovému subjektu, kterou založí do daňového spisu a žádostí vyhoví. Následně má však daňový subjekt nárok na nahlédnutí do daňového spisu, čímž se v podstatě dozví, že jej vyšetřuje konkrétní útvar PČR, nejčastěji útvar hospodářské kriminality, a může v klidu začít likvidovat důkazní prostředky.

Následující zefektivnění práce vyšetřovatelů se vztahuje k centrálnímu registru bankovních účtů, avšak ne z obecného hlediska, jak je tomu doposud. Centrální registr bankovních účtů by mohl orgánům činným v trestním řízení poskytovat podrobné informace o finančních transakcích mezi jednotlivými prověřovanými daňovými subjekty, potažmo jejich bankovními účty, což by jistě časově a důkazně zefektivnilo trestní řízení.¹⁸⁴

Ve výše uvedeném kontextu je zároveň možno jako preventivní opatření navrhnout např. novelu ZVR se zařazením určitých kontrolních mechanismů. Dále by bylo možné v rámci rejstříkových soudů vydat interní závazný pokyn, který by stanovoval povinnost kontrol či spolupráci s Českou správou sociálního zabezpečení a správcem daně.

Opatření uskutečněná ze strany rejstříkových soudů a dalších zainteresovaných státních orgánů by spočívala ve vzájemné kooperaci během plnění následujících kontrolních mechanismů:

- ověření solventnosti obchodní společnosti, zda nejsou evidovány závazky vůči státním institucím (česká správa sociálního zabezpečení, správce daně, zdravotní pojišťovny apod.) či jiným obchodním společnostem v pozici věřitelů
- prověření osoby nového statutárního orgánu (zda na bankovním účtu disponuje dostatkem finančních prostředků na případné dluhy společnosti a zda je bezúhonný, dále prověřit bydliště osoby, zda se nejedná o adresu ÚMO a ověření solventnosti této osoby ve vztahu k exekucím)
- spolupráce s Českou správou sociálního zabezpečení (zejména ve vztahu k předchozím zaměstnavatelům a pracovní historii nového statutárního orgánu)
- spolupráce se správcem daně (v případě výskytu osoby nového statutárního orgánu v jiných společnostech registrovaných jako nespolehliví plátcí)

¹⁸⁴ SOSÍK, A., Poznatky z trestních řízení k problémům při odhalování a dokumentování daňové trestné činnosti. Státní zastupitelství. 2014. č. 5, s. 27–28.

- předložení řádně vedeného účetnictví (z důvodu fiktivního předání v rámci předávacího protokolu, neboť ve skutečnosti je účetnictví fakticky zlikvidováno)
- stejně tak v případě cizinců, u kterých by mohla být navíc požadována další osoba, která za takovou osobu převezme záruku – postup obdobný

Dále má autor práce výhrady ke zvláštnímu ustanovení o účinné lítosti ve smyslu ust. § 242 TrZ, které se mu zdá příliš mírné. Dané ustanovení v podstatě sráží veškerou činnost OČTŘ v průběhu přípravného řízení, neboť dané ustanovení říká, že: „*Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.*“¹⁸⁵ V praxi to pak vypadá, tak že pachatel na poslední chvíli (těsně před vyhlášením rozsudku) projeví vůli dlužnou částku uhradit, učiní tak a hledí se na něho jako na bezúhonného občana. Takto může své jednání bez nápravného efektu opakovat dle libosti.

Za daných okolností se nabízí otázka, zda zvláštní ustanovení o účinné lítosti z TrZ zcela nevypustit, ale s ohledem na nižší společenskou škodlivost tohoto trestného činu je její zakomponování do TrZ patrně pochopitelné. Nicméně by stálo za úvahu zvláštní ustanovení o účinné lítosti tzv. „zafixovat“ pevnou částkou ve vztahu ke způsobené škodě, do níž by bylo ustanovení účinné. Jako úměrná částka se jeví částka ve výši 250 000 Kč.

V rámci dalších úvah *de lege ferenda* se lze zamyslet nad znovuzavedením trestnosti přípravy daňových trestných činů, zejména ve vztahu k trestnému činu dle ust. § 240 TrZ. Uzákonění trestnosti přípravy by jistě odradilo větší množství pachatelů, což by následně vedlo ke snížení škod způsobených krácením daní a zároveň i ke snížení nápadu tohoto druhu trestné činnosti.

¹⁸⁵ § 242 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

6 Závěr

V obsahu pěti kapitol předložené diplomové práce je podán ucelený přehled o problematice daňové trestné činnosti. Zvláštní pozornost byla věnována trestným činům zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle ust. § 241 TrZ. Hlavním cílem diplomové práce byla analýza současné právní úpravy a následné odhalení nedostatků současné legislativy, která dle názoru autora svým pojetím a výkladem v některých případech páchání daňové trestné činnosti usnadňuje a zbytečně zatěžuje práci orgánů činných v trestním řízení.

Trestně právní úprava daňové trestné činnosti je úzce spjata s vícero právními odvětvími, např. správně-právním, jejichž základní znalost je z hlediska pochopení dané problematiky zcela klíčová. Teoretická část diplomové práce byla zaměřena na popis současné právní úpravy s vymezením základní terminologie a charakteristiky vybraných trestných činů vztahujících se k problematice daňové kriminality jako celku.

V návaznosti na teoretickou část bylo cílem praktické části práce analyzovat závažnost daňové trestné činnosti, k čemuž posloužila relevantní statistická data získaná od Policie ČR. Dále byla zkoumána problematika tzv. „bílých koní“ a jejich dosazování do obchodních společností včetně definování legislativních mezer umožňujících mnohdy i nemyslitelné zápisy do obchodního rejstříku. Taktéž byl učiněn stručný kriminalistický náhled na problematiku odhalování a vyšetřování problematiky daňové trestné činnosti a modus operandi jejího páchání.

Díličím cílem předložené práce bylo navržení metodiky či postupu v rámci preventivních opatření souvisejících s touto kriminalitou. Závěrem bylo provedeno zhodnocení příčin ovlivňujících páchání daňové kriminality s uvedením návrhu preventivních opatření včetně nastínění návrhů *de lege ferenda*.

Jak již bylo zmíněno, daňové trestné činy jsou velice náročné na odhalování a následné vyšetřování, jelikož se vyznačují vysokou latencí, výrazným rozsahem vzniklých škod, organizovaností zainteresovaných osob, variabilitou ve vztahu k platné legislativě a svojí občas až precizní propracovaností. Vzhledem k těmto atributům jsou na kontrolní orgány finanční správy a kriminalisty vyšetřující rozsáhlou daňovou trestnou činností kladeny vysoké nároky na jejich odbornost a právní vzdělání. V tomto kontextu by bylo vhodné

upravit současnou legislativu tak, aby orgánům činným v trestním řízení umožňovala použití širšího spektra nástrojů sloužících v boji s touto kriminalitou.

V rámci úvah *de lege ferenda* bylo navrženo opětovné zavedení trestnosti přípravy ve vztahu k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 TrZ, které by jistě vedlo ke snížení počtu páchaných skutků a registrovaných škod. Zde je nutné upozornit na poměrně diskutované legální snižování daňové povinnosti versus jednání, které již podléhá trestnosti činu. Tato pomyslná hranice by právě zavedením institutu přípravy trestnosti činu mohla být v rámci zákona jasně definována. Dále byla navrhována úprava zvláštního ustanovení o účinné lítosti dle ust. § 242 TrZ, na jehož základě zaniká trestnost činu dle ust. § 241 TrZ. Význam jeho znění je dle názoru autora práce pro pachatele až příliš příznivý, a proto se jeví vhodnější tento institut zafixovat konkrétní částkou. V případě jejího dosažení by již nebylo možné uvažovat o zániku trestnosti činu dle § 241 TrZ.

Naopak velmi pozitivně lze vnímat zřízení specializovaného útvaru „Daňová Kobra“ zabývající se odhalováním a vyšetřováním té nejzávažnější daňové trestné činnosti. Stálo by za úvahu zřízení těchto specializovaných útvarů i v menším měřítku, než celorepublikovém. Lze očekávat, že by takový útvar našel uplatnění i v rámci jednotlivých Krajských ředitelství. Samozřejmostí by bylo zachování základní skladby těchto útvarů, které by byly složeny z kvalifikovaných příslušníků Policie ČR a specialistů finanční správy tak, jak je tomu v případě celorepublikového útvaru.

Na závěr lze uvést, že zpracováním předložené diplomové práce byla zvýšena odborná kvalifikace jejího autora, zejména v oblasti problematiky daňové trestné činnosti a postupu orgánů finanční správy. Autor takto získané znalosti aktivně využije během jeho pracovní činnosti, neboť ani sebedokonalejší právní úprava a práce kontrolních orgánů finanční správy, popř. OČTŘ, nezamezí pachatelům v páchání daňové trestné činnosti, a proto budou nově nabyté znalosti jistě přínosem.

V této souvislosti lze pouze doufat v postupnou morální osvětu společnosti, která by mohla částečně přispět ke snížení daňové trestné činnosti a zatíženosti fiskální politiky českého státu.

7 Seznam použitých zdrojů

Odborná literatura

- BAKEŠ, M.; KARFÍKOVÁ, M.; KOTÁB, P.; MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BOHÁČ, Radim. § 1 Obecně ke clu. In: BAKEŠ, Milan, BOHÁČ, Radim, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana, KOHAJDA, Michael, VONDRÁČKOVÁ, Pavlína, NOVOTNÝ, Petr. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.
- FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: Key Publishing, 2007. ISBN 978-80-87071-18-2.
- CHMELÍK, J.; HÁJEK, P.; NEČAS, S. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2005. ISBN 80-86898-13-X.
- ŠIROKÝ Jan, KRAJNÁK Michal. *Základy daňové teorie, cvičebnice*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-927-4.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. Vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P.; MRKÝVKA, P.; TOMAŽIČ, I. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.
- JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní zákoník a trestní řád s poznámkami a judikaturou*, 7. aktualizované vydání, Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-230-1.
- JELÍNEK, Jiří a kolektiv. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-236-3
- KOCINA, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.
- KUBÁTOVÁ K. *Daňová teorie a politika*. 7. Vyd. Praha: ASPI, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.
- MUSIL, J., KONRÁD, Z., SUCHÁNEK, J., *Kriminalistika*. 2. Přepřacované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2004. ISBN 8071798789
- NOVOTNÝ, František a kol. *Trestní zákoník 2010. Komentář*, Praha: EUROUNION Praha, 2010, ISBN 978-80-7317-084-4.

- RADVAN, M. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. ISBN 978-80-210-7746-1.
- STRAUS, Jiří a Miroslav NĚMEC. *Teorie a metodologie kriminalistiky*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-214-1.
- SVATOŠ, Roman. *Kriminologie*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2012. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-389-6.
- ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní právo hmotné. 7., přeprac. vyd.* Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-616-7.
- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*, Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5.
- TRÖSTER, P. a kol. *Právo sociálního zabezpečení. 5., přeprac. a aktualit. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-322-6.
- WAGNEROVÁ, E.; ŠIMÍČEK, V.; LANGÁŠEK, T.; POSPÍŠIL, I. a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-750-6.
- ZATLOUKAL, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přeprac. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-366-0.

Právní předpisy:

- zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, odborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
- zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
- zákon č. 500/2004 Sb., správní řád
- zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích
- zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti
- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění
- zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

Judikatura:

- Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 1. 1999, sp. zn. 5 Tz 165/98. Publikovaný v Soudních rozhledech, Praha: C.H.Beck, 1999, č. 4, an. ISSN 1211-4405
- Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. 3. 2012, sp. zn. 8 Tdo 272/2012, dostupné z: <http://kraken.slv.cz/8Tdo272/2012>

Online zdroje:

- <http://www.financnisprava.cz>
- <http://www.ministerstvomfinanci.cz/>
- <https://danovakobra.cz/>
- <https://turbo.cdv.tul.cz/>
- <https://www.beck-online.cz>
- <https://www.aspi.cz>
- <https://www.celnisprava.cz/>
- <https://www.investigace.cz>
- <https://www.mfcr.cz/>
- <https://www.mpsv.cz/>
- <https://www.mvcr.cz>
- <https://www.policie.cz/>

Ostatní zdroje:

- AK Doleček Kahounová a partneři, Mgr. Marek Doleček, BusinessInfo.cz, článek *Řízení ve věcech veřejného rejstříku*, dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/verejne-rejstriky-ppbi/6/>
- čl. 11 odst. 1 pokynu policejního prezidenta č. 103/2013, o plnění některých úkolů policejních orgánů Policie České republiky v trestním řízení
- Fiala, Tejkal a partneři, epravo.cz, článek *Nový zákon o veřejných rejstřících*, dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/novy-zakon-o-verejnych-rejstricich-93518.html>
- plk. Ing. MACALÍKOVÁ Jana, Policie ČR, Zpravodajství 2014, článek *Daňová „Kobra“ startuje*, dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/danova-kobra-startuje.aspx>
- SOSÍK, A., Poznatky z trestních řízení k problémům při odhalování a dokumentování daňové trestné činnosti. Státní zastupitelství. 2014
- VECKOVÁ, Magdaléna. Sjednocení DPH u elektronických i tištěných publikací. *Informace*. ISSN 1805-2800. dostupné z: https://www.lib.cas.cz/casopis_informace/sjednoceni-dph-u-elektronickych-i-tistenych-publikaci/
- ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. K účinné lítosti u pokračujících daňových trestných činů. *Trestněprávní revue*. 2011