

**POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE**

Fakulta bezpečnostně právní

Katedra kriminální policie

**Prověřování trestné činnosti v oblasti daně z přidané  
hodnoty Celní správou České republiky**

Diplomová práce

Examination of criminal activity in the field of value added tax by the Customs  
Administration of the Czech Republic

**VEDOUCÍ PRÁCE**

Ing. Vratislav Dvořák Ph.D.

**AUTOR PRÁCE**

Bc. Michal Lukacs

PRAHA

2023

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracoval samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem čerpal, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Ve Ústí nad Labem, dne 3. 3. 2023

Michal Lukacs

## **Anotace**

Celní správa České republiky, jako bezpečnostní sbor, má mnoho kompetencí, které jsou přímo spojené s ochranou trhu, dohledem nad zbožím dovezeným z třetích zemí a správou některých daní. V oblasti daní není pouhým správcem daně, který dohlíží nad jejich řádným odvodem do státní pokladny, má také některá další oprávnění v souvislosti s porušením daňových předpisů. Tím je myšlen výkon činnosti policejního orgánu při prověřování trestné činnosti spadající do příslušnosti Celní správy České republiky, přičemž do této příslušnosti spadá mimo jiné oprávnění prověřovat trestný čin zkrácení daně spáchaný porušením předpisů o dani z přidané hodnoty.

## **Klíčová slova**

Celní správa České republiky, daň, daň z přidané hodnoty, daňová kriminalita, pátrání, pověřený celní orgán, správce daně, trestný čin, zkrácení daně

## **Antotation**

The Customs Administration of the Czech Republic, as a security force, has many competencies that are directly related to market protection, supervision of goods imported from third countries and the administration of certain taxes. In the field of taxes, he is not just a tax administrator who supervises their proper levy to the state treasury, he also has some other authorizations in connection with the violation of tax regulations. This refers to the performance of the activities of a police authority when investigating criminal activity falling under the jurisdiction of the Customs Administration of the Czech Republic, while this jurisdiction includes, among other things, the authority to investigate the crime of tax evasion committed by violating the regulations on value added tax.

## **Key words**

Customs Administration of the Czech Republic, tax, value added tax, tax crime, search, authorized customs authority, tax administrator, crime, tax reduction,

Úvod.....	8
1. Cíl práce a metodika.....	9
1.1. Cíl práce.....	9
1.2. Metodika.....	9
2. Teoretická část .....	10
2.1. Celní správa jako bezpečnostní sbor .....	10
2.2. Působnost Celní správy České republiky .....	11
2.3. Pověřený celní orgán jako policejní orgán.....	12
2.4. Sekce pátrání .....	16
2.4.1. Projekt rozšíření kompetencí a centralizace pátrání .....	16
2.4.2. Organizační struktura pátrání.....	17
2.4.3. Věcná působnost jednotlivých oddělení pátrání.....	19
2.4.3.1. Oddělení protidrogové .....	19
2.4.3.2. Oddělení celních podvodů .....	19
2.4.3.3. Oddělení odhalování daňových podvodů.....	20
2.4.3.4. Oddělení odhalování trestné činnosti.....	20
2.4.3.5. Oddělení odhalování závažné trestné činnosti .....	21
2.5. Daň.....	21
2.5.1. Soustava daní .....	22
2.5.1.1. Přímé daně .....	22
2.5.1.2. Nepřímé daně .....	22
2.5.2. Správce daně.....	23
2.5.3. Celní úřad jako správce daně .....	23
2.5.3.1. Spotřební daně .....	23
2.5.3.2. Ekologické daně .....	24



2.5.3.3.	Daň z přidané hodnoty při dovozu .....	24
2.5.3.4.	Clo .....	24
2.5.4.	Daň z přidané hodnoty .....	25
2.6.	Daňová kriminalita .....	25
2.6.1.	Daňový únik .....	26
2.6.2.	§240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby .....	27
2.6.3.	Trestný čin zkrácení daně a příslušnost pověřeného celního orgánu ...	29
2.6.3.1.	Rozsah příslušnosti pověřeného celního orgánu .....	29
2.6.4.	Oznámení trestného činu zkrácení daně Finanční správou ČR .....	31
2.7.	Modus operandi zkrácení daně z přidané hodnoty .....	32
2.7.1.	Důležité pojmy .....	33
2.7.2.	Zkrácení daně v souvislosti s dovozem zboží z třetích zemí .....	37
2.7.2.1.	Nepřiznání dovozu zboží z třetích zemí .....	38
2.7.2.2.	Podhodnocení .....	39
2.7.2.3.	Nepřiznání pořízení zboží z jiného členského státu .....	41
2.7.3.	Zkrácení daně v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu	42
2.7.3.1.	Fiktivní dodání do jiného členského státu .....	43
2.7.4.	Zkrácení daně v souvislosti s pořízením zboží od plátce v tuzemsku ...	44
2.7.4.1.	Fiktivní plnění na vstupu .....	45
2.7.5.	Zkrácení daně v souvislosti s dodáním zboží v tuzemsku .....	46
2.7.5.1.	Nepřiznání plnění či nepodání daňového přiznání .....	47
2.7.6.	Současné trendy v oblasti krácení daně z přidané hodnoty .....	48
2.8.	Metody a postupy odhalování a dokumentace zkrácení daně .....	50
2.8.1.	Činnost před zahájením úkonů trestního řízení .....	50
2.8.1.1.	Činnost správce daně .....	50

2.8.1.2.	Činnost pověřeného celního orgánu .....	51
2.8.2.	Spolupráce formou metody práce KOBRA.....	52
2.8.3.	Spolupráce KOBRA se správcem daně .....	52
2.8.4.	Spolupráce KOBRA s Policií České republiky.....	53
2.8.5.	Správce daně a jeho nástroje pro boj s daňovými podvody .....	54
2.8.5.1.	Kontrolní hlášení.....	55
2.8.5.2.	Souhrnné hlášení.....	56
2.8.5.3.	Nespolehlivý plátce .....	57
2.8.6.	Finančně analytický úřad .....	58
2.8.7.	Finanční šetření a jeho nástroje.....	61
2.8.7.1.	Majetkový profil pachatele .....	62
2.8.7.2.	Centrální evidence účtů .....	63
2.8.7.3.	Sledování bankovních účtů.....	63
2.8.7.4.	Zajištění výnosu z trestné činnosti nebo náhradní hodnoty .....	64
2.8.8.	Kriminální analýza.....	66
2.8.8.1.	Analýza lokalizačních údajů.....	67
2.8.8.2.	Analýza přístupu k online systémům .....	67
2.8.8.3.	Analýza finančních toků .....	68
2.8.8.4.	Analýza a ohledání zajištěných digitálních dat.....	68
2.8.9.	Podpůrné operativně pátrací prostředky .....	70
2.8.9.1.	Krycí prostředky .....	71
2.8.9.2.	Zabezpečovací technika .....	72
2.8.9.3.	Zvláštní finanční prostředky .....	73
2.8.9.4.	Informátor .....	74
2.8.9.5.	Operativně pátrací prostředky a podmínky jejich použití .....	75
2.8.9.6.	Sledování osob a věcí .....	76

2.8.9.7. Agent .....	77
2.8.10. Odposlech a záznam telekomunikačního provozu.....	79
2.9. Zahájení trestního stíhání.....	80
2.9.1. Statistika trestného činu dle §240 v působnosti Celní správy ČR .....	82
2.9.2. Úspěšné případy .....	84
2.9.2.1. Příklad „SEWER“ – krácení daní při dovozu textilního zboží.....	84
2.9.2.2. Příklad „CANIS“ – krácení daní při poskytování pracovní síly .....	84
2.9.2.3. Příklad „STRING“ – krácení daní.....	85
3. Praktická část .....	86
3.1. Doporučení pro boj s krácením daně z přidané hodnoty .....	86
3.2. Pověřený celní orgán a mlčenlivost správce daně – finanční úřad.....	86
3.3. Pověřený celní orgán a mlčenlivost správce daně – celní úřad.....	89
3.4. Zajištění daně při dovozu zboží.....	91
3.5. Úprava kontrolního hlášení .....	94
3.6. Zkrácení doby pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a kontrolního hlášení.....	97
3.7. Standardizované výstupy od bankovních společností .....	98
3.8. Nespolehlivý plátce – statutární orgán .....	99
3.9. Přepis společnosti na zahraniční osobu .....	101
3.10. Evidence zaměstnanců zaměstnaných na DPP a DPČ .....	103
4. Závěr .....	105
Použité zdroje .....	107

## Úvod

Policejní orgán Celní správy České republiky, respektive pověřený celní orgán, jak jej nazývá trestní řád, působí v oblasti trestního řízení již od roku 1995. Výkon činnosti pověřeného celní orgánu mají na starosti příslušníci služebně zařazení na sekci Pátrání Generálního ředitelství cel. Pověřený celní orgán postupně získával nové kompetence až do té podoby, jak jej známe dnes. Jednou z nejnovějších kompetencí je možnost prověřovat trestný čin zkrácení daně spáchaný porušením předpisů o dani z přidané hodnoty. Doté doby byly prověřovány příslušníky pátrání zejména trestné činy páchané krácením spotřebních daní v souvislosti s obchodem s minerálními oleji či pašováním cigaret a dále obchodem s omamnými a psychotropními látkami.

Během velice krátké doby se příslušníci pátrání museli přizpůsobit novým metodám a způsobům páchání trestné činnosti, která pro ně byla naprosto nová. Jedná se o velice sofistikovanou mnohdy vysoce organizovanou ekonomickou trestnou činnost, jejíž pachatelé způsobují českému státu škody velkého rozsahu. Správce daně, kterým je Finanční úřad, je mnohdy schopen včas detekovat možný únik na dani. Na činnost správce daně navazuje příslušníky Pátrání vedené trestní řízení s cílem o co nejdůkladnější zadokumentování této skutkově složité trestné činnosti. Během krátké doby příslušníci pátrání svými úspěchy prokázali, že jsou platnými partnery při odhalování a dokumentaci této daňové kriminality.

V této práci bude představen policejní orgán Celní správy České republiky, způsoby páchání trestné činnosti v souvislosti se zkrácením daně z přidané hodnoty, metody a prostředky důležité pro odhalování a dokumentaci této trestné činnosti a dále budou představeny návrhy, které by mohly zejména zjednodušit boj proti krácení daně z přidané hodnoty.

## **1. Cíl práce a metodika**

### **1.1. Cíl práce**

První polovina teoretické části práce představí čtenáři Celní správu České republiky jako bezpečnostní sbor, dále její kompetence a představí pověřený celní orgán jako orgán konající prověřování v rámci trestního řízení.

Druhá polovina teoretické části poskytne čtenáři základní vhled do problematiky odhalování trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty. Tato část by měla čtenáře blíže seznámit s důležitými pojmy týkající se uvedené trestné činnosti, dále základní způsoby páchání této trestné činnosti s konkrétními příklady a následky, současně by měla poskytnout čtenářům obecný rozhled v možnostech odhalování a dokumentace, který by mohl posloužit jako návod pro nově nastupující příslušníky na oddělení odhalování daňových podvodů.

Cílem práce je představit soubor doporučení a opatření ke zlepšení a zefektivnění boje proti daňovým podvodům, tak aby bylo možné zkrácení daně předejít a snížit rizika, případně identifikovat včas tak aby správce daně či policejní orgán mohl úspěšněji dokumentovat danou trestnou činnost a předejít tak vyšším škodlivým následkům.

### **1.2. Metodika**

Na základě získaných zkušeností při odhalování a dokumentaci trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty v působnosti pověřeného celního orgánu Celní správy České republiky zhodnotím současný a právní prostředí, ve kterém se nyní jako policejní orgán pohybujeme, a který má určité omezení, přičemž se pokusím navrhnout soubor opatření pro legislativní úpravu i s výhledem na přínosy pro trestní řízení a daňové řízení.

## 2. Teoretická část

### 2.1. Celní správa jako bezpečnostní sbor

Zákon č. 361/2003 sb. zákon o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů v prvním paragrafu říká, co se považuje za bezpečnostní sbor: „*Tento zákon upravuje právní poměry fyzických osob, které v bezpečnostním sboru vykonávají službu (dále jen "příslušník"), jejich odměňování, řízení ve věcech služebního poměru a organizační věci služby (dále jen "služební vztahy"). Bezpečnostním sborem se rozumí Policie České republiky, Hasičský záchranný sbor České republiky, Celní správa České republiky, Vězeňská služba České republiky, Generální inspekce bezpečnostních sborů, Bezpečnostní informační služba a Úřad pro zahraniční styky a informace.*“<sup>1</sup>

Každý z bezpečnostních sborů je dále upraven vlastním zákonem, kde je jasně vymezena působnost, a to jak věcná, tak místní. Jedná se tedy o zákon č. 273/2008 sb. zákon o Policii České republiky, zákon č. 320/2015 sb. o Hasičském záchranném sboru České republiky, zákon č. 17/2012 o Celní správě České republiky, zákon č. 555/1992 o Vězeňské službě a justiční strážci České republiky, zákon č. 341/2011 o Generální inspekci bezpečnostních sborů, činnost zpravodajských služeb upravuje zákon č. 153/1993 o zpravodajských službách České republiky, a dále zákon č. 154/1994 o Bezpečnostní informační službě.

Celní správa České republiky je dle zákona č. 17/2012 sb. O Celní správě České republiky je soustavou správních orgánů a zároveň bezpečnostním sborem, který je tvořen Generálním ředitelstvím cel a patnácti celními úřady, které jsou tvořeny podle krajů a dále jeden samostatný celní úřad dislokovaný na mezinárodním letišti Václava Havla. Generální ředitelství cel je podřízeno Ministerstvu finanční a celní úřady jsou podřízeny generálnímu ředitelství cel.

---

<sup>1</sup> §1 odst. 1 Zákon č. 361/2003 Sb. Zákon o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů

Celkový počet příslušníků celní správy ve služebním poměru v roce 2022 byl 4435 z toho přibližně 800 příslušníků pátrání.

## **2.2. Působnost Celní správy České republiky**

Celní správa ČR na základě zákona č. 239/2000 Sb. o integrovaném záchranném systému spolupracuje na vyžádání s dalšími bezpečnostními a záchrannými sbory při provádění záchranných a likvidačních prací v případě mimořádných nebo krizových situací.

Celní správa dále zajišťuje ochrannou, kontrolní a fiskální funkci, a to na území České republiky, tyto funkce jsou úzce spjaty s dohledem nad zbožím v rámci jednotné celní unie. Vybrané útvary celní správy mají postavení policejního orgánu a provádějí úkony trestního řízení.

Fiskální funkce plněna správou a výběrem spotřebních daní, energetických daní a ve výjimečných případech také daně z přidané hodnoty, celní správa provádí kompletní správu spotřebních daní, správu registru prodejců pohonných hmot, správu daní ze zemního plynu, pevných paliv a také daň z elektřiny, u nezákonného dovozu případně při dovozu zboží z třetích zemí osobou, která není registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty je také správcem daně z přidané hodnoty, celní správa je dále výhradním správcem cla, které je vybíráno při dovozu zboží z třetích zemí, dále fiskální funkce spočívá ve vybírání a vymáhání pokut, které byly uloženy jinými správními úřady v řízení dle správního řádu.

Kontrolní funkce je plněna celním řízením, kdy celní správa provádí celní dohled a celní kontrolu u dováženého, vyváženého a prováženého zboží, rozhoduje o přidělení celně schváleného určení, kontroluje obchodně politická opatření České republiky a Evropské unie, kontrola zákazů a omezení při dovozu, vývozu a tranzitu zboží, pátrání po zboží protiprávně dovezeném a vyvezeném nebo odňatému celnímu dohledu, kontrolních činností v oblasti silniční dopravy,

například kontrola přepravy nebezpečných nákladů „ADR<sup>2</sup>“ a dále kontrola dodržování povinných přestávek řidičů „AETR<sup>3</sup>“, kontrola přepravy omamných a psychotropních látek, kontrola nelegálního zaměstnávání cizinců, kontrola omezení plateb v hotovosti, tedy povinnost platbu převyšující 15000 EUR provést bankovním převodem a dále kontrola ohlašovací povinnosti osob při dovozu a vývozu finančních prostředků a cenných věcí, tedy zda nejsou přes vnější hranice EU převáženy finanční prostředky a cenné věci převyšující hodnoty 10000 EUR, současně s účinností zákona o elektronické evidenci tržeb přibude působnost k prověřování plnění povinností dle zákona, s účinností zákona o hazardních hrách přibude působnost v prověřování plnění povinností dle zákona.

Ochranná funkce spočívá v kontrolní pravomoci v oblastech dodržování autorských a průmyslových práv k ochranným známkám, či výkon dohledu nad dodržováním mezinárodní úmluvy „CITES<sup>4</sup>“ upravující obchod s ohroženými druhy flóry a fauny, ochrana předmětů historické a kulturní hodnoty, spočívající v kontrole, zda přepravované předměty mají příslušná povolení k vývozu z území České republiky.

Působnost pověřených celních orgánů jako orgánů činných v trestním řízení stanovuje zákon o 141/1961 sb. O trestním řízení soudním. Pověřenému celnímu orgánu bude věnována samostatná kapitola v další části této práce.

### **2.3. Pověřený celní orgán jako policejní orgán**

V roce 1993 při vzniku České republiky byl převzat do té doby platný trestní řád České a Slovenské federativní republiky, zákon č. 141/1961 sb. o trestním řízení soudním, zákonem č. 25/1993 Sb. Zákon České národní rady, kterým se mění a doplňuje zákon o trestním řízení soudním (trestní řád) byl novelizován § 12, který

---

<sup>2</sup> Evropská dohoda o mezinárodní silniční přepravě nebezpečných věcí,

<sup>3</sup> Evropská dohoda o práci osádek vozidel v mezinárodní silniční dopravě

<sup>4</sup> Úmluva o mezinárodním obchodu s ohroženými druhy volně žijících živočichů a rostlin



stanovil, kdo má v trestním řízení postavení policejního orgánu. Dle ustanovení § 12 účinného v roce 1993 se policejními orgány rozumějí orgány Policie České republiky, na základě tohoto ustanovení mohl tedy v postavení policejního orgánu jako orgánu činného v trestním řízení vystupovat jen a pouze příslušník Policie České republiky, a to zařazený na Ústředně kriminální policii.

Novelizací trestního řádu byla provedena zákonem č. 152/1995 Sb., novelizací § 12 dostali vybraní příslušníci celní správy postavení policejního orgánu v řízení o vyjmenovaných trestných činech, novelizované znění ustanovení § 12, říká, že postavení policejních orgánů mají i celní úřady v řízení o trestných činech porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou, porušování předpisů o nakládání s kontrolovaným zbožím a technologiemi, padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti, ohrožení devizového hospodářství pokud byl čin spáchán v souvislosti s dovozem nebo vývozem devizových hodnot, české měny nebo hodnot znějících na českou měnu, zkrácení daně, poplatku a podobné dávky pokud byl čin spáchán zkrácením cla, daně z přidané hodnoty, spotřební daně nebo silniční daně, nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů, pokud byl čin spáchán v souvislosti s dovozem, vývozem nebo průvozem omamných a psychotropních látek a jedů s výjimkou případů, kdy jde o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo ozbrojených sborů.

Dále byl novelizován § 158, který vložil podmínku, která přikazovala pověřeným celním orgánům při provádění opatření nebo úkonů dle trestního řádu neprodleně o této skutečnosti vyrozumět orgán Policie České republiky, který by byl jinak příslušný konat řízení. Celní správa tak získala pravomoci při odhalování a dokumentování trestné činnosti.

Zákonem č. 265/2001 sb. byla opět provedena novelizace § 12, který vyjmenovává policejní orgány, nově dostaly postavení policejního orgánu orgány Vojenské policie, Vězeňské služby, Bezpečnostní informační služby, a došlo k úpravě znění policejního orgánu celní správy, které znělo „*Postavení policejních*

*orgánů mají i pověřené celní orgány v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží, a to i v případech, kdy se jedná o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo ozbrojených sborů a služeb. Není-li dále stanoveno jinak, jsou uvedené orgány oprávněny ke všem úkonům trestního řízení patřícím do působnosti policejního orgánu.“<sup>5</sup>*

Orgány celní správy tak byly oprávněny konat veškeré úkony dle trestního řádu a to až do ukončení prověřování, kdy při zjištění okolností odůvodňující zahájení trestního stíhání proti konkrétní osobě musela být věc předána orgánům příslušným konat vyšetřování, které byly vyjmenovány v § 161, jednalo se o Službu kriminální policie a vyšetřování, případně i jiné útvary stanovené ministrem vnitra, státní zástupce v trestných činech příslušníku Policie České republiky a Bezpečnostní informační služby, případně i kapitán lodi při dálkových plavbách, povinnost předání věci policejnímu orgánu příslušnému konat vyšetřování byla stanovena § 162, odst. 1 „*Jestliže trestní oznámení nebo jiný podnět k trestnímu stíhání prověřoval jiný policejní orgán, než který je uveden v § 161 odst. 2, a zjištěné skutečnosti odůvodňují zahájení trestního stíhání, tento policejní orgán bez odkladu předloží věc orgánu příslušnému konat vyšetřování. Tím není dotčena jeho povinnost na základě dožadání orgánu konajícího vyšetřování opatřovat jednotlivé důkazy, nebo je na základě takového pokynu provádět.“<sup>6</sup>* Pověřené celní orgány mohli být činní ve vyšetřování na základě dožadání či pokynu, tuto možnost upravoval § 161 odst. 6.

Současně došlo k úpravě znění §12, který nově stanovil věcnou příslušnost pověřeného celního orgánu v trestním řízení na trestné činy spáchané porušením

---

<sup>5</sup> 265/2001 Sb. Zákon, kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdě.... Zákony pro lidi – Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. Copyright © AION CS, s.r.o. 2010 [cit. 01.03.2023]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-265>

<sup>6</sup> 265/2001 Sb. Zákon, kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdě.... Zákony pro lidi – Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. Copyright © AION CS, s.r.o. 2010 [cit. 01.03.2023]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-265>

celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží, a to i v případech, kdy se jedná o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo ozbrojených sborů a služeb. Není-li dále stanoveno jinak, jsou uvedené orgány oprávněny ke všem úkonům trestního řízení patřícím do působnosti policejního orgánu.

Zákonem č. 539/2004 sb. byla opět provedena novelizace § 12, který doplnil znění o slova „*a dále porušením právních předpisů při umístění a pořízení zboží v členských státech Evropských společenství, je-li toto zboží dopravováno přes státní hranice České republiky, a v případech porušení předpisů daňových, jsou-li celní orgány správcem daně podle zvláštních právních předpisů*“.<sup>7</sup>

Zákonem č. 243/2016 sb. došlo k poslední úpravě znění § 12 a to ve vztahu k pověřenému celnímu orgánu v souvislosti s příslušností prověřování zkrácení daně z přidané hodnoty, nově tedy jsou příslušné pověřené celní orgány v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží, a to i v případech, kdy se jedná o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo bezpečnostních sborů, právních předpisů při umístění a pořízení zboží v členských státech Evropské unie, je-li toto zboží dopravováno přes státní hranice České republiky, daňových předpisů upravujících daň z přidané hodnoty a daňových předpisů v případech, kdy jsou celní orgány správcem daně podle jiných právních předpisů.

Obecně lze výše uvedené shrnout do následovně „celní orgány spravují i některé daně (např. působí v oblasti spotřebních daní), a proto mají pověřené celní orgány postavení policejního orgánu v řízení o trestných činech spáchaných porušením daňových právních předpisů tehdy, jsou-li celní orgány v postavení správce daně. Pověřené celní orgány, které mají postavení policejních orgánů, zde mohou

---

<sup>7</sup> 539/2004 Sb. Zákon, kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdě.... *Zákony pro lidi – Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. Copyright © AION CS, s.r.o. 2010 [cit. 01.03.2023]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-539>*

rychleji a vyčerpávajícím způsobem provést všechny úkony, které by jinak prováděl policejní orgán Policie České republiky.“<sup>8</sup>

## **2.4. Sekce pátrání**

### **2.4.1. Projekt rozšíření kompetencí a centralizace pátrání**

Jak bylo uvedeno v dřívějších kapitolách, Celní správa disponuje kompetencemi policejního orgánu, tak jak jsou definovány v trestním řádu. Pověřený celní orgán je příslušný konat prověřování, tedy první část přípravného řízení, kdy samotné vyšetřování již vedou zpravidla policejní orgány Policie České republiky. Celní správa se aktivně snažila rozšířit své kompetence, a to zejména s cílem získat příslušnost k prověřování trestných činů v oblasti porušení daňových předpisů upravujících daň z přidané hodnoty a dále získat příslušnost k vyšetřování. Z tohoto důvodu vznikl takzvaný projekt rozšíření kompetencí trestního řízení.

Do roku 2016 byl pověřený celní orgán decentralizován a měl dvoustupňové řízení, kdy na Generálním ředitelství cel byl pověřený celní orgán s celorepublikovou působností, a na jednotlivých celních úřadech byly odbory pátrání, které měly krajskou působnost a byly přímo podřízeny jednotlivým ředitelům celních úřadů. To mělo za následek nejednotné řízení, různou kvalitu vedených trestních řízení, nebylo možné koordinovat jednotlivé probíhající trestní řízení, proto v rámci projektu byl stanoven i cíl kterým bylo vytvoření jediného pověřeného celního orgánu, který se bude zaměřovat na odhalování závažné trestné činnosti napříč celou věcnou působností celní správy.

Centralizací Pátrání, došlo k přesunu odborů pátrání z celních úřadů na Generální ředitelství cel, jmenovitě Sekci 03 GŘC, čímž je umožněno centrální a přímé i

---

<sup>8</sup> ŠÁMAL, Pavel. Trestní řád: komentář. 6., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-043-0. s111

metodické řízení výkonu této kompetence, současně využití sil a prostředků je efektivnější.

Jak bylo uvedeno v předcházející kapitole, tak Zákonem č. 243/2016 sb. Došlo k rozšíření kompetencí k prověřování dani z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“), kdy účinnost zákona byla od 29. 7. 2016, což mělo za následek také stanovení konkrétního termínu reorganizace pověřeného celního orgánu celí správy a to od 1. 8. 2016.

Druhým cílem projektu bylo právě rozšíření kompetencí k vyšetřování, kdy termín stanovený projektem byl 1. 1. 2018, avšak do dnešní doby se nepodařilo najít shodu mezi odborníky, vedením Celní správy ČR, Policií ČR a zástupci státního zastupitelství shodu, která by vedla k úpravě trestního řadu a tím i k rozšíření kompetencí. Možností vyšetřování se budu zabývat i dále v této práci.

#### **2.4.2. Organizační struktura pátrání**

Organizační struktura je tvořena složkou řídicí a podpůrnou, které jsou organizačně zařazeny na vedení sekce pátrání, a dále na složku výkonnou, která je rozdělena na problematiku protidrogovou, celních podvodů a dále daňových podvodů.

Sekce pátrání je organizačně zařazena na Generálním ředitelství cel. Sekce je rozdělena na vedení sekce, která je řízena ředitelem sekce. Řediteli sekce je přímo podřízen odbor koordinace pátrání, odbor podpory pátrání, samostatné oddělení mezinárodní spolupráce, samostatné oddělení metodiky trestního řízení, samostatné oddělení kybernetické kriminality a forenzní analýzy digitálních dat, samostatné oddělení kanceláře ředitele sekce a logistiky.

Sekce pátrání

- Ředitel sekce pátrání a zástupe ředitele sekce
- Kancelář ředitele sekce a logistiky

- Metodika trestního řízení
- Mezinárodní spolupráce
- Kybernetická kriminalita a forenzní analýza digitálních dat

#### Odbor koordinace pátrání

- Koordinace odhalování daňových podvodů
- Koordinace odhalování celních podvodů
- Celní protidrogová jednotka

#### Odbor podpory pátrání

- Podpora operativně pátracích činností
- Operativní dokumentace
- SON
- Speciální technické podpory
- Aktivního získávání informací

Dále jsou řediteli sekce přímo podřízeny teritoriální odbory pátrání, Odbor pátrání Brno, Odbor pátrání České Budějovice, Odbor pátrání Hradec Králové, Odbor pátrání Olomouc, Odbor pátrání Ostrava, Odbor pátrání Plzeň, Odbor pátrání Praha, Odbor pátrání Ústí nad Labem.

#### Odbor pátrání Brno až Ústí nad Labem

- Oddělení protidrogové
- Oddělení celních podvodů
- Oddělení daňových podvodů
- Oddělení podpory pátrání
- Oddělení odhalování trestné činnosti (jen při některých odborech)
- Oddělení závažné trestné činnosti (jen při některých odborech)

### **2.4.3. Věcná působnost jednotlivých oddělení pátrání**

#### **2.4.3.1. Oddělení protidrogové**

Trestné činy v souvislosti s obchodem s omamnými a psychotropními látkami a jedy, prekurzory drog, výchozími látkami a látkami s hormonálním účinkem, konkrétně:

- § 283 nedovolená výroba a jiné nakládání s omamnými a psychotropními látkami a s jedy
- § 288 výroba a jiné nakládání s látkami s hormonálním účinkem

#### **2.4.3.2. Oddělení celních podvodů**

Trestné činy v souvislosti s porušením vnitrostátních a unijních celních předpisů včetně společné zemědělské politiky, porušování práv duševního vlastnictví, závažných případů neoprávněného nakládání s chráněnými a volně žijícími živočichy a planě rostoucími rostlinami, se zbraněmi, výbušninami a střelivem, vojenským materiálem, radioaktivním materiálem a zbožím podléhajícím mezinárodním kontrolním režimům, a to v případech trestných činů:

- § 164 neoprávněné odebrání orgánů a tkání
- § 167 nedovolené nakládání s lidským embryem a lidským genomem
- § 191 šíření pornografie
- § 192 výroba a jiné nakládání s dětskou pornografií dle tr. zákoníku
- § 213 provozování nepoctivých her a sázek
- § 268 porušení práv k ochranné známce a jiným označením
- § 299 neoprávněné nakládání s chráněnými volně žijícími živočichy a planě rostoucími rostlinami

#### **2.4.3.3. Oddělení odhalování daňových podvodů**

Trestné činy v souvislosti s porušením právních předpisů při umístění a pořízení zboží v členských státech Evropské unie, je-li toto zboží dopravováno přes státní hranice České republiky, dále daňových předpisů upravujících daň z přidané hodnoty a daňových předpisů v případech, kdy jsou celní orgány správcem daně podle jiných právních předpisů, konkrétně:

- § 240 zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby
- § 243 nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení
- § 244 porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží
- § 245 padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely
- § 247 porušení zákazu v době nouzového stavu v devizovém hospodářství
- § 254 zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění
- § 260 poškození finančních zájmů Evropské unie

#### **2.4.3.4. Oddělení odhalování trestné činnosti**

Jedná se o oddělení, která spadají pod jednotlivé teritoriální odbory kde došlo ke spojení dvou krajů a jsou dislokována při celním úřadě v kraji, ve kterém nevznikl teritoriální odbor případně vznikal v místech, kde je zvýšený nápad trestné činnosti, zejména u vytížených hraničních přechodů případně na mezinárodním letišti Václava Havla. Jedná se o oddělení při odborech pátrání Brno s dislokací ve Stříteži, pátrání Hradec Králové s dislokací v České Třebové, pátrání Olomouc s dislokací ve Zlíně, pátrání Plzeň s dislokací Karlovy Vary, pátrání Praha s dislokací na letišti Václava Havla, pátrání Ústí nad Labem s dislokací v Liberci.

Uvedená oddělení prověřují a šetří všechny výše uvedené trestné činy, ke kterým je dle příslušného zákona pověřena celní správa.



#### **2.4.3.5. Oddělení odhalování závažné trestné činnosti**

Jedná se o oddělení, která spadají pod jednotlivé teritoriální odbory a vznikly v místech, kde je zvýšený nápad závažné trestné činnosti. Oddělení šetří a prověřuje všechny výše uvedené trestné činy zejména ty, které jsou charakterizovány jako závažné, a to způsobem jednání pachatelů trestné činnosti, nebo rozsahem trestné činnosti a jejím společenským dopadem, okruhem možných pachatelů, kteří používají vysoce konspiračních metod pro skrývání trestné činnosti včetně prostředků zabraňujících jejímu odhalení policejními orgány.

Oddělení byla zřízena u odboru pátrání Brno, pátrání Ostrava a pátrání Praha.

#### **2.5. Daň**

*„Daňový řád vymezuje daň v širším slova smyslu. Subsumuje pod tento pojem i jiná peněžité plnění. Musí se jednat o peněžité plnění, které je příjmem veřejného rozpočtu. Mezi daň se zahrnuje rovněž nadměrný odpočet, daňová ztráta, jiný způsob zdanění. Pod pojem daň je zařazeno clo. U poplatků je třeba upozornit na to, že se jedná pouze o poplatky daňového charakteru.“<sup>9</sup>*

*„Za daň se již výslovně označuje rovněž příslušenství daně, které zahrnuje úrok z prodlení, úrok z posečkané částky, penále, pokutu za nesplnění povinnosti peněžité povahy, pokutu za opožděné tvrzení daně a náklady řízení. Jako daň je spravováno rovněž pojistné na důchodové spoření.“<sup>10</sup>*

---

<sup>9</sup> MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9. s 22

<sup>10</sup> MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9. s 23

### **2.5.1. Soustava daní**

Soustava českých daní, se dá rozdělit na daně přímé a nepřímé. Přímé daně jsou, zákonem určené povinné platby, které jsou příjmem státního rozpočtu. Přímé daně se se od nepřímých daní liší tím, že je možné přesně definovat subjekt, který má daňovou povinnost.

#### **2.5.1.1. Přímé daně**

Přímé daně lze rozdělit na daně z příjmu, tedy

- daň z příjmů fyzických a právnických osob (zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

a na daně majetkové, tedy

- daň z nemovitostí (zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí),
- daň silniční (zákon č. 339/1993 Sb., o dani silniční),
- daně převodové (zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí)

#### **2.5.1.2. Nepřímé daně**

Nepřímá daň je daň, kterou státu platí jiná osoba, standardně označována jako plátce než ta, která je této dani podrobena a na kterou účinky daně dopadají, standardně označovaná jako poplatník. Nepřímé daně jsou označovány jako daně ze spotřeby. V ceně zboží nebo služeb nakupovaných zákazníkem či spotřebitelem je započtena přírážka, kterou hradí konečný spotřebitel. Daň ovšem státu odvede příslušný obchodník, který zboží nebo službu prodal spotřebiteli. Jedná se o:

- daň z přidané hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)
- daně spotřební (zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních),
- daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv a daň z elektřiny (zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných financí)
- clo

### **2.5.2. Správce daně**

Správce daně je správní orgán, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická či fyzická osoba, vykonává-li působnost v oblasti veřejné správy nebo jiný státní orgán, má-li svěřenou působnost v oblasti správy daní.

Základními správci daně jsou finanční úřady a celní úřady, dále například jednotlivé obecní úřady, které spravující především místní poplatky.

### **2.5.3. Celní úřad jako správce daně**

V ustanovení § 8 zákona č. 17/2012 Zákon o Celní správě České republiky je stanovena věcná působnost celních úřadů. Ty dle ustanovení vykonávají správu cel a dále správu daní a jiných peněžitých plnění, stanoví-li tak jiný právní předpis.

Na základě jiných právních předpisů je celní úřad správcem spotřebních daní, ekologických daní a daně z přidané hodnoty při dovozu.

#### **2.5.3.1. Spotřební daně**

Od 1. 1. 2004 jsou celní orgány jediným správcem spotřebních daní, a to na základě zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Předmětem spotřební daně jsou tzv. vybrané výrobky, kterými jsou minerální oleje, líh, pivo, víno, meziprodukty a tabákové výrobky, a dále surový tabák. Spotřebními daněmi, jsou daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů, daň z tabákových výrobků a daň ze surového tabáku.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> §1 odst. 3 písm. a zákon č. 353/2003 Sb. Zákon o spotřebních daních.

### **2.5.3.2. Ekologické daně**

Celní orgány jsou dále správcem ekologických daní. Ekologické daně jsou nástroje, které umožňují zahrnutí škod, které způsobuje lidská činnost životnímu prostředí, do cen produkce. Úprava ekologických daní je zahrnuta v zákoně č. 261/2007 Sb., Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů. V oblastech ekologických rozlišujeme následující daně: daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv, daň elektřiny.

### **2.5.3.3. Daň z přidané hodnoty při dovozu**

Se vstupem České republiky do Evropské unie 1. května 2004 zůstaly celní orgány správcem daně z přidané hodnoty pouze při dovozu zboží ve vybraných případech, jak stanovuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Jedná se především případy,

- kdy je dovezené zboží propuštěno osobě, která není plátcem daně z přidané hodnoty, do některého z celních režimů.
- kdy je dovezené zboží propuštěno osobě, která je plátcem daně z přidané hodnoty, do některého z celních režimů, pokud zboží bylo do těchto režimů propuštěno na základě rozhodnutí celního úřadu, které nebylo učiněno na tiskopise jednotného správního dokladu.
- kdy došlo k nezákonnému dovozu zboží, k porušení podmínek dočasného uskladnění zboží nebo k porušení podmínek stanovených pro celní režim, do kterého bylo dováženo.

### **2.5.3.4. Clo**

Clo je povinná platba stanovená právními předpisy, odlišná od daní a poplatků a vybíraná v přímé souvislosti s dovozem nebo vývozem zboží.

Clo, správně celní poplatek, je dávka vybíraná státem při přechodu zboží přes celní hranici. Jedná se ochranný prostředek, kterým stát chrání svůj vnitřní trh před zbožím z okolních zemí, dále se, jedná o prostředek ekonomické formy politického boje a v neposlední řadě o prostředek, kterým stát získává finance. Clo je blíže rozvedeno v zákoně č. 242/2016 Sb. Celní zákon. Působnost podle tohoto zákona vykonává správní orgán, který vykonává správu cel, tedy správce cla. Výběřím cla a správcem cla jsou celní orgány Celní správy České republiky.

#### **2.5.4. Daň z přidané hodnoty**

Na základě zákona č. 456/2011 Sb. Zákon o Finanční správě České republiky je správcem daně z přidané hodnoty finanční úřad. Jedná se nejdůležitější nepřímou daň, která je jedním z největších příjmů státního rozpočtu. Daň z přidané hodnoty je zaplacená ve většině nakupovaného zboží nebo služeb, hradí ji konečný spotřebitel a odvádět ji musí prodejce zboží nebo služeb. Princip daně z přidané hodnoty spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy (nákup) a výstupy (prodej).

#### **2.6. Daňová kriminalita**

Daňová kriminalita představuje problém, který není teritoriálně ohraničen pouze územím jednoho státu, ale jedná se o celospolečenský problém. Již ze samotné struktury trestního zákoníku je zřejmé, že daňové kriminalita je dílčí složkou hospodářské kriminality. Skutkové podstaty hospodářských trestných činů jsou upraveny v Hlavě šesté trestního zákoníku, kdy trestné činy daňové, poplatkové a devizové jsou upraveny v Dílu druhém Hlavy šesté trestního zákoníku.

Daňová kriminalita zasahuje nejdůležitější příjmy státního rozpočtu, čímž se stává pro stát velice nebezpečná. Škody způsobené v rámci daňové trestné činnosti, zejména způsobené v rámci organizovaných zločineckých struktur dosahují enormních rozměrů. *„Závažná daňová kriminalita ve své organizované formě představuje dlouhodobě palčivý problém nejen pro naši republiku, ale*

*přínejmenším pro většinu evropského prostoru. Skupiny pachatelů se profesionalizují a etablují v celých odvětvích standardní ekonomiky. Bezprostřední způsobená škoda, resp. ztráta se podle kvalifikovaných odhadů národních i evropských institucí a autorit šplhá do astronomických částek. A nejde přitom zdaleka jen o přímý dopad na veřejné rozpočty – jde o masivní deformaci zdravě konkurenčního podnikatelského prostředí, která může v některých specifických segmentech ekonomiky vyústit až v paralýzu konkurenceschopnosti „poctivých“ subjektů.“<sup>12</sup>*

### **2.6.1. Daňový únik**

V rámci popisu možného protiprávního jednání je nutné se zaměřit, zda došlo k daňovému úniku, respektive ke zkrácení daně, tak jak je jednání popsáno v trestním zákoníku.

Pokud plátce činí v mezích zákona jednotlivé kroky, které vedou ke snížení základu daně či plátce uplatňuje zákonné výjimky a úlevy, tak aby výsledná daň byla co nejnižší, jedná se o takzvanou daňovou optimalizaci, která může souviset i se zneužitím práva, avšak nemusí naplňovat znaky trestného činu.

Evropská komise ve zprávě „Tax gap report 2021“ uvedla u České republiky odhadovanou mezeru ve výběru daně z přidané hodnoty za roky 2015 až 2019 v průměru 70 miliard korun českých. Ministerstvo financí České republiky ve svých prohlášeních v mediích často operovalo s částkou desítek miliard korun českých, kdy uváděli často částku atakující 100 miliard korun českých, přičemž se jednalo o všechny daně, nikoliv pouze daň z přidané hodnoty. V důsledku daňových podvodů tak stát přichází o značné množství finančních prostředků, které by jinak byly součástí státního rozpočtu. Jedná se o odhad mezery ve výběru

---

<sup>12</sup> Závažná daňová kriminalita – poznámky z praxe policejního orgánu | Časopis Státní zastupitelství. Časopis Státní zastupitelství [online]. Dostupné z: <https://www.casopisstatinzastupitelstvi.cz/rocnik-2014/5-2014/zavazna-danova-kriminalita-poznamky-z-praxe-policejního-organu/>

daně a neznamena to, že v takové výši jsou daňové úniky správcem daně detekovány a následně šetřeny policejními orgány.<sup>13</sup>

Obraz o tom, jak to ve skutečnosti je, si lze vytvořit na základě statistiky podaných trestních oznámení správcem daně, a porovnáním statistik šetřených případů Policí české republiky a Celní správou české republiky.

### **2.6.2. §240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**

Jelikož se celá práce zabývá trestným činem zkrácení daně, je nutné se zaměřit také na definici samotného trestného činu. Paragrafové znění trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je obsaženo ve zvláštní části trestního zákoníku, Hlava šestá – trestné činy hospodářské, dále druhý – trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Přesné paragrafové znění ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb. je:

*„(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*

---

<sup>13</sup> European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A., VAT gap in the EU : report 2021, Publications Office, 2021, dostupné na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556>

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

(4) Příprava je trestná.<sup>14</sup>

*„Toto ustanovení chrání zájem státu na správném vyměření 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 a na příjmech z těchto povinných plateb, z kterých je financována činnost státu, krajů a obcí a jiné činnosti vykonávané ve veřejném zájmu, zejména léčebná péče a sociální zabezpečení.“<sup>15</sup>*

*„Daní se rozumí povinná, zákonem stanovená peněžitá částka, kterou fyzická nebo právnická osoba odvádějí ze svých příjmů, ze zdanitelné činnosti, ze zdanitelných výrobků, z převodu či přechodu majetku nebo na základě jiných zákonem stanovených skutečností (srov. soustavu daní) do veřejných rozpočtů, a to v zákonem stanovené výši a ve stanovených lhůtách.“<sup>16</sup>*

Za zkrácení daně lze považovat jakékoliv jednání pachatele, na základě, kterého je mu vyměřena daň nižší, než jaká mu měla být ve skutečnosti vyměřena. Daň může být zkrácena úmyslným nepodáním daňového přiznání. Jednání pachatele tedy může být komisivní i omisivní.

V případě, že subjekt u správce daně nárokuje nadměrný odpočet, na který nemá nárok, lze jeho jednání s odkazem na skutkovou podstatu definovat jako vylákání výhody na některé povinné platbě.

---

<sup>14</sup> §240 Zákon č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník

<sup>15</sup> ŠÁMAL, Pavel. Trestní zákoník: komentář. Praha: C.H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-109-3. s 2193

<sup>16</sup> ŠÁMAL, Pavel. Trestní zákoník: komentář. Praha: C.H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-109-3. s 2193



Zkrácením daně není její neodvedení správci daně, a předpokladu, že daň byla subjektem řádně přiznána a správně vypočtena.

Jelikož celní správa je příslušná jen k některým daním současně není příslušná k prověřování pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění a pojistného na zdravotní pojištění nebudu se dále těmito položkami zabývat, a budu se soustředit pouze na daň z přidané hodnoty.

### **2.6.3. Trestný čin zkrácení daně a příslušnost pověřeného celního orgánu**

Jak bylo dříve uvedeno příslušnost pověřeného celního orgánu k řízení ve věci trestného činu je přesně vymezena ustanovením § 12 trestní řádu. Z vymezení je zřejmé, že pověřený celní je příslušný vést řízení při podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, vzhledem k tomu, že tato skutková podstata zahrnuje velké množství daní, cel a poplatku, není pověřený celní orgán příslušný ke všem protiprávním jednáním, která ustanovení § 240 postihuje.

Pověřený celní orgán je tedy příslušný v řízení o trestných činech spáchaných porušením daňových předpisů upravujících daň z přidané hodnoty a daňových předpisů v případech, kdy jsou celní orgány správcem daně podle jiných právních předpisů.

#### **2.6.3.1. Rozsah příslušnosti pověřeného celního orgánu**

Z trestního řádu a z předcházejících kapitol je zřejmé, že pověřený celní orgán je příslušný konat prověřování trestného činu zkrácení daně v souvislosti se zkrácením nepřímých daní, a to daně z přidané hodnoty, ekologických daní, daně z přidané hodnoty a dále cla.

Dále z hlediska věcné příslušnosti je potřeba určit, který konkrétní pověřený celní orgán je příslušný, k jaké z forem spáchání trestného činu zkrácení daně, myšleno zejména základní skutkovou podstatu a kvalifikované skutkové podstaty.

Pro účely trestního práva jsou jednotlivé hranice výše škody vyjádřeny v ustanovení §138 trestního zákoníku. Jedná se o

- škodu nikoli nepatrnou (nejméně 10 000 Kč)
- škodu nikoli malou (nejméně 50 000 Kč)
- větší škodu (nejméně 100 000 Kč)
- značnou škodu (nejméně 1 000 000 Kč)
- škodu velkého rozsahu (nejméně 10 000 000 Kč)

Jedná se o hranici škody, která je účinná od 1. 10. 2020, kdy zákonem č. 333/2020 Sb. proběhla novelizace trestního zákoníku. Novelizací došlo k zdvojnásobení hranice škody, dříve tedy platilo škoda nikoli nepatrná (nejméně 5 000 Kč) škodu nikoli malá (nejméně 25 000 Kč), větší škoda (nejméně 50 000 Kč), značná škoda (nejméně 500 000 Kč), škoda velkého rozsahu (nejméně 5 000 000 Kč). Změnu hranice škod považují nutné uvést, neboť zcela jistě ovlivňuje statistiky vedených trestních řízení, které budou uvedeny v následujících kapitolách.

Pověřené celní orgány na rozdíl od policie ČR jsou pouze jednostupňové, kdy pověřené celní orgány mají v souladu s ustanovením § 2 odst. 1. zákona o Celní správě celorepublikovou působnost, věcná působnost je stanovena ve vnitřním předpise Generálního ředitelství cel č. 32/2016 Zabezpečení plnění úkolů pověřeného celního orgánu, která určuje, že příslušníci oddělení odhalování daňových podvodů vedou řízení o trestných činech v základní skutkové podstatě, tedy při zkrácení daně ve výši 100.000 Kč, spadající do dozoru okresního státního zastupitelství, respektive obvodního státního zastupitelství, přičemž u Policie České republiky prověřování a vyšetřování vedou policejní orgány SKPV OHK z územních odborů.

Stále stejný pověřený celní orgán je v prověřování příslušný také ke kvalifikované skutkové podstatě při způsobené škodě nejméně 10.000.000 Kč, spadající do dozoru krajského státního zastupitelství, respektive městského státního zastupitelství, přičemž u Policie České republiky prověřování a vyšetřování vedou policejní orgány SKPV OHK z krajských ředitelství policie.

Stejný pověřený celní orgán je také příslušný i při škodě větší jak 150.000.000 Kč, spadající dle vyhlášky č. 23/1994 Sb. Vyhláška Ministerstva spravedlnosti o jednacím řádu státního zastupitelství, zřízení poboček některých státních zastupitelství a podrobnostech o úkonech prováděných právními čekateli do dozoru vrchních státních zastupitelství a u Policie České republiky v těchto případech vedou prověřování a vyšetřování příslušníci z Národní centrály pro boj s organizovaným zločinem.

Stejný pověřený celní orgán je příslušný také k prověřování, které spadá do působnosti Úřadu evropského veřejného žalobce. Jedná se o případy, kde je způsobena škoda na DPH ve více členských státech v celkové výši nejméně 10.000.000 eur, tedy přibližně 250.000.000 Kč.

Z hlediska příslušnosti tedy musejí být příslušníci pátrání zařazení služebně na oddělení odhalování daňových podvodů schopni řešit bagatelní daňovou trestnou činnost, tak vysoce organizovanou trestnou činnost páchanou na území České republiky, případně páchanou organizovanými skupinami působícími ve více členských státech, tím jsou na příslušníky kladeny vysoké nároky na jejich odbornou způsobilost.

#### **2.6.4. Oznámení trestného činu zkrácení daně Finanční správou ČR**

- V roce 2017 předáno celkem 1968 trestních oznámení s celkovou škodou 7.615.000.000 Kč
- V roce 2018 předáno celkem 2088 trestních oznámení s celkovou škodou 6.610.000.000 Kč

- V roce 2019 předáno celkem 1159 trestních oznámení s celkovou škodou 4.893.000.000 Kč
- V roce 2020 předáno celkem 904 trestních oznámení s celkovou škodou 3.485.000.000 Kč
- V roce 2021 předáno celkem 734 trestních oznámení s celkovou škodou 2.187.000.000 Kč

*„Dle údajů vykazovaných v nové (rozšířené) struktuře vyplývá, že v roce 2019 finanční správa podala trestní oznámení na 1 990 trestných činů. Z daného počtu trestných činů se jedná o 1 159 oznámení na trestné činy zkrácení daně, 392 oznámení týkajících se neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, 317 oznámení na porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku a 122 podání týkajících se agregace trestných činů zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění a jiných trestných činů. Celkové údaje poukazují na pokles podaných trestních oznámení i pokles způsobené škody v roce 2019.“<sup>17</sup>*

*„Z meziročního srovnání (rok 2020 versus 2021) je zřejmé, že nedochází k zásadním výkyvům ve smyslu snížení či zvýšení počtu podaných oznámení. Mírné snížení (o 135) počtu podaných oznámení částečně způsobila změna trestních předpisů zvyšujících hranici škody“<sup>18</sup>*

Zcela zjevný trend meziročního klesajícího množství učiněných podání ze strany orgánů finanční správy pro podezření ze spáchání tr. činu zkrácení daně by měl z celé řady objektivních příčin pokračovat i v nadcházejícím období.

## **2.7. Modus operandi zkrácení daně z přidané hodnoty**

*„Daň z přidané hodnoty lze zkrátit především nesplněním zákonné povinnosti zaregistrovat se ve stanovených případech jako plátce této daně spolu s*

---

<sup>17</sup> Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019

<sup>18</sup> Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2021

*nepodáním daňového přiznání a následným nezaplacením daně, dále zatajením zdanitelných plnění účelovým snižováním základu daně či neoprávněným uplatněním odpočtu daně. V úvahu přicházejí různé manipulace s daní na vstupu i s daní na výstupu zejména předstíráním vývozu zboží do zahraničí, zastíráním či předstíráním zdanitelného plnění, zvyšováním nároku na odpočet daně, účelovým snižováním hodnoty dováženého zboží atd.“<sup>19</sup>*

V následující kapitolách se pokusím přiblížit některé z jednání, které naplňuje znaky trestného činu zkrácení daně, a se kterými se jako pověřený celní orgán může příslušník setkat.

### **2.7.1. Důležité pojmy**

V této kapitole jsou uvedeny veškeré důležité pojmy ze zákona č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty. Jednotlivá ustanovení jsou pro účely této práce zjednodušena.

- Místem plnění je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie.<sup>20</sup>
- Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.<sup>21</sup>
- Dodáním zboží do jiného členského státu se rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.<sup>22</sup>
- Poskytnutím služby se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> ŠÁMAL, Pavel. Trestní zákoník: komentář. Praha: C.H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-109-3. s 2199

<sup>20</sup> §12 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>21</sup> §13 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>22</sup> §13 odst. 2 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>23</sup> §14 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

- Pořízením zboží z jiného členského státu se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě.<sup>24</sup>
- Povinnost přiznat daň při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.<sup>25</sup>
- Při dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník. Není rozhodující okamžik převzetí zboží.<sup>26</sup>
- Při dodání zboží do jiného členského státu, na která se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo dodání zboží uskutečněno.<sup>27</sup>
- Dovozem zboží se rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství. Daň se přitom vybere až v zemi, kde je zboží propuštěno do příslušného režimu, v němž vzniká povinnost přiznat daň při dovozu.<sup>28</sup>
- Povinnost přiznat a zaplatit daň při dovozu zboží z třetích zemí vzniká propuštěním zboží do režimu volný oběh nebo do některého z dalších celních režimů. Pokud bylo plátcí rozhodnutím celního úřadu zboží propuštěno do režimu volný oběh, je plátce povinen přiznat daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží do příslušného celního režimu propuštěno.<sup>29</sup>

---

<sup>24</sup> §16 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>25</sup> §20a odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>26</sup> §21 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>27</sup> §22 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>28</sup> §20 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>29</sup> §23 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

- Plátci vzniká povinnost při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku přiznat daň.<sup>30</sup>
- Plátce je povinen vystavit daňový doklad v případě dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě povinné k dani a dále při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně.<sup>31</sup>
- Za daňový doklad při dovozu zboží do tuzemska považuje rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň.<sup>32</sup>
- Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění. Stejným způsobem se stanoví základ daně při pořízení zboží z jiného členského státu.<sup>33</sup>
- Základem daně je součet základu pro vyměření cla, včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží, pokud již nejsou zahrnuty do základu pro vyměření cla.<sup>34</sup>
- Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě předmětem daně osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud tato osoba sdělila plátcovi své daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty, dále pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou

---

<sup>30</sup> §25 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty

<sup>31</sup> §28 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty

<sup>32</sup> §33 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty

<sup>33</sup> §36 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>34</sup> §38 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

zmocněnou plátcem nebo pořizovatelem a dále plátce uvede dodání zboží v souhrnném hlášení.<sup>35</sup>

- Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku nebo v rámci plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.<sup>36</sup>
- Plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně povinen splnit při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Dále při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, musí plátce daň nejprve přiznat a musí mít daňový doklad, stejně tak při odpočtu daně při dovozu zboží.<sup>37</sup>
- Plátce má povinnost podat řádné daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Zdaňovacím obdobím je buďto měsíc, nebo čtvrtletí. Plátce je povinen podat daňové přiznání i v případě, že mu nevznikla povinnost přiznat daň.<sup>38</sup>
- Plátce je povinen podat kontrolní hlášení, pokud uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> §64 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>36</sup> §72 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>37</sup> §73 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>38</sup> §101 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

<sup>39</sup> §101c zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty



- Plátce je povinen podat souhrnné hlášení, pokud mu vznikla povinnost přiznat dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě.<sup>40</sup>
- Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku povinen z tohoto plnění přiznat daň, dále je povinen při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku přiznat daň, stejně tak je plátce, na jehož účet je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu povinen přiznat daň.<sup>41</sup>

### **2.7.2. Zkrácení daně v souvislosti s dovozem zboží z třetích zemí**

Na základě výše uvedených podmínek je zřejmé, že v případě dovozu zboží z třetích zemí na území České republiky vzniká subjektu, který dovoz uskutečnil povinnost přiznat uskutečněné zdanitelné plnění (dovoz) v daňovém přiznání ve zdaňovacím období, ve kterém byl dovoz uskutečněn. Základem daně je základ pro vyměření cla, tím je myšlena celní hodnota zboží, tedy hodnota, za kterou bylo zboží dovozcem pořízeno, dále je základem daně clo a další dávky, jedná se zejména o další náklady, které měl dovozce s pořízením zboží, takže například doprava, úhrada licencí apod.

Pro příklad:

- Celní hodnota zboží: 420.000 Kč
- Clo: 37.800 Kč (9 %)
- Doprava: 22.000 Kč
- Základ daně: 479.800 Kč
- Daň: 100.758 Kč (21 %)

V lednu 2021 dovozce doveze zboží z třetích zemí, které nechá na Celním úřadě pro hlavní město Prahu propustit do volného oběhu. Hodnota zboží, resp. částka

---

<sup>40</sup> §102 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty

<sup>41</sup> §108 zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty

skutečné placená za pořízení zboží je 420.000 Kč, jedná se o celní hodnotu, která slouží jako základ pro výpočet cla, které je stanovené ve výši 9 procent, celkem tedy 37.800 Kč. Doprava k celnímu úřadu určení stála dovozce 22.000 Kč. Součtem uvedených částek získáme základ daně pro výpočet daně z přidané hodnoty, která je ve výši 21 procent. Dovozece tedy v daňovém přiznání za leden 2021 musí přiznat dovoz v základu daně 479.800 Kč, a současně také uvést daň na výstupu ve výši 100.758 Kč.

#### **2.7.2.1. Nepřiznání dovozu zboží z třetích zemí**

Jedním ze základních modů operandi je nepřiznání zdanitelného plnění, tedy dovozce nepřiznává, že uskutečnil dovoz zboží z třetích zemí. Dovozece řádně splní veškeré povinnosti na celním úřadě, tedy předloží doklady ke zboží, řádně uhradí clo. Následně dovozce buďto nepodává daňové přiznání k dani z přidané hodnoty vůbec anebo podává přiznání, ale nepřiznává samotný dovoz zboží.

V souvislosti s uskutečněným dovozem zboží dovozce nabyde zboží, nepodáním daňového přiznání zatají zdanitelné plnění před správcem daně. Správce daně netuší, že se na daňovém území české republiky nějaké zboží nachází, současně správce daně netuší, že v souvislosti s dalším prodejem zboží zákazníkům vzniká dovozci povinnost přiznat daň, proto ani daň následně nevymáhá.

Dovozece tedy dovozem nabyde černé zboží, které dále prodává bez daňového dokladu na „černém“ trhu. Typickým příkladem jsou prodejci na velkoobchodních trzích.

Dovozece provádí dovoz zboží buďto jménem své vlastní společnosti, ve které je statutárním orgánem, případně jsou využívány pro účely dovozu zboží takzvané schránkové společnosti, ve kterých je na pozici jednatele takzvaný bílý kůň, který ve většině případů o uskutečněných dovozech zboží ani netuší. V případě dovozu zboží má povinnost přiznat a zaplatit daň právě schránková společnost, přičemž poté co je zboží propuštěno do volného oběhu, zboží je dodáno do skladových

prostor skutečného majitele zboží a skutečného dovozce, který následně opět prodává zboží bez daňového dokladu.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že dovozce (skutečný majitel zboží) se dopustil trestného činu zkrácení daně poplatku a jiné povinné platby podle ustanovení § 240 odst. 1, tedy zkrátil daň ve výši 100.758 Kč.

### **2.7.2.2. Podhodnocení**

Dovozce při celním řízení předložil padělané nabývací dokumenty, zejména faktura. Cena zboží na faktuře je záměrně nižší, čímž je samozřejmě nižší také celní hodnota zboží pro účely celního řízení. Na základě pozměněných nebo padělaných dokladů je dovozci stanoveno nižší clo z nižší hodnoty. Dovozce dále řádně přiznává dovoz zboží v daňovém přiznání, avšak základ daně pro daň z přidané hodnoty je podhodnocením ponížen, a tedy je dovozcem přiznána nižší daň.

Pro příklad:

Výpočet daně z předložených pozměněných dokladů

- Celní hodnota zboží: 420.000 Kč
- Clo: 37.800 Kč (9 %)
- Doprava: 22.000 Kč
- Základ daně: 479.800 Kč
- Daň: 100.758 Kč (21 %)

Výpočet daně ze skutečně placené ceny

- Celní hodnota zboží: 920.000 Kč
- Clo: 82.800 Kč (9 %)
- Doprava: 22.000 Kč
- Základ daně: 1.024.800 Kč
- Daň: 215.208 Kč (21 %)

Dovozce, který využívá takovýto modus operandi je fungující společnost, přičemž výše uvedeným jednáním dovozce získává ekonomickou výhodu na trhu, neboť si faktickým snížením daňové povinnosti může dovolit lepší cenovou politiku oproti konkurenci. Je nutné připomenout, že současně dochází také ke krácení cla. V některých případech je primárním účelem dovozce zkrátit clo, neboť mohou být celní politikou nastavena vysoká dovozní cla, případně takzvaná antidumpingová cla.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že dovozce se dopustil trestného činu zkrácení daně poplatku a jiné povinné platby podle ustanovení § 240 odst. 1, tedy zkrátit daň z přidané hodnoty ve výši 114.450 Kč a dále clo ve výši 45.000 Kč.

### **2.7.2. Zkrácení daně v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu**

Na základě výše uvedených podmínek má plátce povinnost přiznat pořízení zboží z jiného členského státu v daňovém priznání k DPH nejpozději. Základem daně je celková cena, kterou plátce za zboží nebo službu zaplatil. Současně má plátce možnost odpočtu daně, a to za předpokladu, že plnění řádně přizná a má k němu daňový doklad, a dále při splnění dalších podmínek, za kterých je možné nárokovat odpočet daně, tedy například, že zboží slouží k ekonomické činnosti.

Pro příklad:

- Zaplacená cena: 490.000 Kč
- Základ daně: 490.000 Kč
- Daň: 102.900 Kč (21 %)

V lednu 2021 pořídí zboží z jiného členského státu. Hodnota zboží, resp. částka skutečně placená za pořízení zboží je 490.000 Kč, jedná se o základ daně pro výpočet daně z přidané hodnoty, která je ve výši 21 procent. Plátce v daňovém priznání za leden 2021 musí přiznat pořízení zboží z jiného členského státu

v základu daně 490.000 Kč, a současně také uvést daň na výstupu ve výši 102.900 Kč.

### **2.7.2.3. Nepřiznání pořízení zboží z jiného členského státu**

Jedním ze základních modů operandi je nepřiznání zdanitelného plnění, tedy plátce nepřizná, že pořídil zboží z jiného členského státu. Plátce buďto nepodá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty vůbec anebo podá přiznání, ale nepřizná samotné pořízení.

V souvislosti s pořízením plátce nabyde zboží, které nepodáním daňového přiznání zatají před správcem daně. Správce daně netuší, že se na daňovém území české republiky nějaké zboží nachází, současně správce daně netuší, že v souvislosti s dalším prodejem zboží zákazníkům vzniká plátcovi povinnost přiznat daň, proto ani daň následně nevymáhá.

Plátce tedy pořídí zboží, které dále prodává bez daňového dokladu na „černém“ trhu.

Plátce provede pořízení zboží z jiného členského státu buďto jménem své vlastní společnosti, ve které je statutárním orgánem, případně jsou využívány pro účely pořízení zboží z JČS takzvané schránkové společnosti, ve kterých je na pozici jednatele takzvaný bílý kůň, který ve většině případů o uskutečněných plněních zboží ani netuší. V případě pořízení zboží má povinnost přiznat a zaplatit daň právě schránková společnost, přičemž zboží je dodáno do skladových prostor skutečného majitele zboží a skutečného dovozce, který následně opět prodává zboží bez daňového dokladu.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že plátce (skutečný majitel zboží) se dopustil trestného činu zkrácení daně poplatku a jiné povinné platby podle ustanovení § 240 odst. 1, tedy zkrátil daň ve výši 102.900 Kč.

### **2.7.3. Zkrácení daně v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu**

Na základě výše uvedených podmínek je dodání do jiného členského státu osvobozeno od daně, a to za předpokladu že plátce dodá zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, dále musí plátce vystavit daňový doklad, a zboží musí být skutečně odesláno do jiného členského státu. Plátce musí dodání do JČS přiznat v daňovém přiznání k DPH a dále musí podat souhrnné hlášení, ve kterém uvede daňové identifikační číslo osoby, které zboží dodal, současně zde uveden počet plnění a částku v národní měně.

Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.

Pro příklad:

- Základ daně: 490.000 Kč
- Daň: 102.900 Kč (21 %)
- Nárok na odpočet: 102.900 Kč
- Dodání do JČS: 490.000 Kč
- Souhrnné hlášení: 490.000 Kč

Plátce pořídí v tuzemsku od jiného plátce zboží v základu daně 490.000 Kč, k tomu daň 102.900 Kč, celkem za zboží zaplatí 592.900 Kč. Jelikož zboží kupuje za účelem ekonomické činnosti, kdy zboží plánuje oddat do jiného členského státu, má proto nárok na odpočet daně v plně výši, a proto uplatní nárok na odpočet daně ve výši 102.900 Kč, pro plátce je zatím zboží daňově neutrální. Zboží dodá do jiného členského státu osobě registrované k dani. Jelikož pro zahraniční osobu je zboží předmětem daně, dodá český plátce zboží jako plnění osvobozené od daně. Český plátce musí v daňovém přiznání k DPH uvést plnění v kolonce dodání do jiného členského státu a současně musí podat souhrnné

hlášení, ve kterém uvede hodnotu plnění a osobu, které zboží dodal. Zahraniční osoba má povinnost pořízení přiznat u svého správce daně.

### **2.7.3.1. Fiktivní dodání do jiného členského státu**

Jedním ze základních MO při dodání zboží do jiného členského státu, je fiktivní dodání zboží do jiného členského státu, čímž je myšleno, že zboží je u správce daně deklarováno jako dodané do zahraničí, avšak ve skutečnosti zboží zůstane na daňovém území České republiky, kde dojde následně k jeho prodeji bez dokladu či k jeho spotřebě.

Zde dochází k podvodu ve dvou rovinách, neboť zaprvé plátce získá zpět daň ve formě nároku na odpočet, neboť deklaruje že zboží slouží k ekonomické činnosti za účelem dodání do JČS a současně se jedná o osvobozené plnění. Plátce má řádně podané daňové přiznání k DPH a souhrnné hlášení, ve kterých deklaruje dodání do jiného členského státu. Český správce daně netuší, že zboží zůstalo na daňovém území České republiky, proto ani nevymáhá po plátcovi daň za prodané zboží v tuzemsku.

Tento druh podvodu má mezinárodní prvek, a proto musí mít český plátce k dispozici platné zahraniční daňové identifikační číslo. Plátce může provést podvod prostý, kdy využije jakékoliv zahraniční platné DIČ, zde ovšem hrozí, že podvodné jednání bude detekováno, neboť zahraniční subjekt netuší, že bylo na jeho DIČ vykázáno plnění, a proto pořízení nepřizná, čímž dojde nespárování dodání a pořízení. Sofistikovanější podvod spočívá v tom, že český subjekt využije zahraniční schránkovou společnost, která je využívána právě pro tyto účely, kdy v pozici jednatele je takzvaný bílý kůň. Aby nedošlo k detekování podvodu, osoba skutečně jednající za zahraniční subjekt pořízení přizná, čímž dojde ke spárování dodání a pořízení.

Český plátce tedy následně prodá zboží v tuzemsku, kdy zdanitelné plnění na výstupu nepřizná.

Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že plátce se dopustil trestného činu zkrácení daně poplatku a jiné povinné platby podle ustanovení § 240 odst. 1, tedy zkrátil daň ve výši 102.900 Kč.

#### **2.7.4. Zkrácení daně v souvislosti s pořízením zboží od plátce v tuzemsku**

Na základě výše uvedených podmínek je plátce oprávněn k odpočtu daně ze zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku nebo v rámci plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku. Aby plátce mohl uplatnit nárok na odpočet daně povinen musí mít daňový doklad, který prokáže, že daň byla uhrazena ve prospěch jiného plátce.

Plátce má dále povinnost podat řádné daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Zdaňovacím obdobím je buďto měsíc, nebo čtvrtletí.

Dále je plátce povinen podat kontrolní hlášení, pokud uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce.

Pro příklad:

- Pořízení od plátce: 490.000 Kč
- Daň 102.900 Kč (21 %)
- Nárok na odpočet: 102.900 Kč

Pokud tedy plátce pořídí zboží v tuzemsku od jiného plátce v celkovém základu daně 490.000 Kč, za zboží zaplatil dodavateli v plné výši včetně daně 592.900 Kč, a toto plnění dále použije v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti, má nárok na odpočet daně z pořízení od plátce, a to v celkové výši 102.900 Kč. Plátce



musí mít daňový doklad a současně musí do 25 dne následujícího měsíce podat daňové přiznání k DPH a kontrolní hlášení, ve kterém uvede DIČ dodavatele, číslo daňového dokladu, datum uskutečněného zdanitelného plnění a základ daně, ze kterého čerpá nárok na odpočet.

#### **2.7.4.1. Fiktivní plnění na vstupu**

Jedním ze základních MO při pořízení zboží od plátce v tuzemsku, je fiktivní pořízení, čímž je myšleno, že zboží je u správce daně deklarováno jako pořízení od plátce s nárokem na odpočet daně, avšak ve skutečnosti zboží nebo služba nebyla dodána a nezakládá se na reálné ekonomické podstatě.

Plátce reálně splní veškeré povinnosti, tedy má daňový doklad ve formě fiktivní faktury, dále podá daňové přiznání, tak jak mu ukládá zákon a dále podá i kontrolní hlášení. Plátce tedy prokáže nárok a dojde k optimalizaci daňové povinnosti, to má za následek nižší vyměřenou daň či plátce dokonce bude mít nárok na odpočet, který mu bude vyplacen od správce daně.

Již z principu DPH je zřejmé, že aby někdo mohl mít nárok na odpočet, tak někdo před ním daň musí uhradit. Z toho plyne také nutnost zapojení dodavatelského subjektu, do podvodného jednání, případně je vytvořen fakturační řetězec, ve kterém dojde k několika přefakturacím, kdy jeden ze článků řetězce úmyslně nepřizná plnění na výstupu, případně nepodá daňové přiznání či podá a přizná, ale nezaplatí daňovou povinnost. V případě, že je fakturační řetězec delší, správce daně detekuje podvodné jednání u subjektu, který nelze spojit s osobou, která má na uvedených transakcích skutečný zisk. Subjekt, který daň nepřizná či neuhradí je povětšinou schránková společnost, která má jako jednatele bílého koně, kdy je zřejmé že další činnost správce daně a vymožení chybějící daně je neúčelné a daň je nedobytná.

Dle výše uvedeného příkladu, v případě že plátce daně zahrne do daňového přiznání pořízení od plátce na základě daňového odkladu, kde je základ daně

490.000 Kč, získá nárok na odpočet daně ve výši 102.900 Kč, v případě, že vlastní daňová povinnost byla vyšší nežli tato částka, lze konstatovat, že plátce se dopustil trestného činu zkrácení daně poplatku a jiné povinné platby podle ustanovení § 240 odst. 1, tedy zkrátil daň ve výši 102.900 Kč.

V případě, že měl například nulovou daňovou povinnost, pak získal nárok na odpočet ve výši 102.900 Kč, v případě, že mu ji správce daně vyplatil, lze konstatovat, že plátce se dopustil trestného činu zkrácení daně poplatku a jiné povinné platby podle ustanovení § 240 odst. 1, neboť vylákal daň ve výši 102.900 Kč.

#### **2.7.5. Zkrácení daně v souvislosti s dodáním zboží v tuzemsku**

Na základě výše uvedených podmínek je plátce povinen přiznat daň na výstupu při dodání zboží či služby. Dodáním se myslí převod právo nakládat se zbožím jako vlastník. Není rozhodné, zda je zboží dodáno osobě registrované k dani (jiný plátce) či osobě neregistrované k dani, tedy například fyzická osoba, prostý zákazník. Plátce je povinen vystavit daňový doklad. Povinnost přiznat daň vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Plátce daně musí podat do 25. dne následujícího měsíce daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a současně musí podat kontrolní hlášení.

Pro příklad:

- Dodání plnění s místem plnění v tuzemsku: 490.000 Kč
- Daň: 102.900 Kč
- Daň výstupu: 102.900 Kč

Pokud tedy plátce dodal zboží nebo služby v tuzemsku v celkovém základu daně 490.000 Kč, dostal celkem od zákazníka zapláceno včetně daně 592.900 Kč, neboť daň činila 102.900 Kč. Plátce musí vystavit daňový doklad a současně musí do 25 dne následujícího měsíce podat daňové přiznání k DPH, kde uvede svou daňovou povinnost, tedy 102.900 Kč, dále musí podat kontrolní hlášení, ve kterém

uvede DIČ odběratele, pokud to byl plátce, dále uvede číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění a základ daně.

#### **2.7.5.1. Nepřiznání plnění či nepodání daňového přiznání**

Základním modem operandi je nepřiznání uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu, to je možné jeho zatajením, a to buďto ve formě podání daňového přiznání, ve kterém plátce neuvede veškeré zdanitelné plnění na výstupu, případně nepodá daňové přiznání vůbec. V případě fungující společnosti je jednodušší optimalizovat daňovou povinnost právě prostřednictvím zatajení prodejů, neboť správce daně nemá možnost kontroly obrátů a vychází z daňového tvrzení. Zkrácení DPH na výstupu jde ruku v ruce se zkrácením daně z příjmu, neboť současně plátce zatajuje příjmy z uskutečněných prodejů. Ačkoliv všechny předchozí modely potřebovaly k úspěšnému páchání trestné činnosti další subjekty, zejména schránkové společnosti, tento model je možné jednoduše provést bez další účasti spolupachatelů a dalších subjektů.

Pro příklad:

- Skutečně dodaná plnění s místem plnění v tuzemsku: 1.200.000 Kč
- Skutečná daň výstupu: 252.000 Kč (21 %)
- Přiznaná dodaná plnění s místem plnění v tuzemsku: 490.000 Kč
- Přiznaná daň na výstupu: 102.900 Kč

Plátce ve skutečnosti prodal zboží zákazníkům v celkovém základu daně 1.200.000 Kč, za zboží celkem obdržel 1.452.000 Kč. Plátce řádně podal daňové přiznání, kde ovšem přiznal dodání v tuzemsku v základu daně 490.000 Kč, z uvedeného základu přiznal daň na výstupu v celkové výši 102.900 Kč, daň řádně uhradil. Současně podal i kontrolní hlášení, kde uvedl stejné hodnoty jako v daňovém přiznání. Plátce nepřiznal plnění v základu daně 710.000 Kč, z toho daň 149.100 Kč.

Dle výše uvedeného příkladu, lze konstatovat, že plátce se dopustil trestného činu zkrácení daně poplatku a jiné povinné platby podle ustanovení § 240 odst. 1, tedy zkrátil daň ve výši 149.100 Kč.

### **2.7.6. Současné trendy v oblasti krácení daně z přidané hodnoty**

V současné době se nejvíce setkáváme zejména s krácením daně v souvislosti s poskytováním pracovní síly na trhu práce prostřednictvím společností, které působí jako pseudopracovní agentury. Pseudopracovní agentura je společnost, která se tváří jako agentura práce, neboť v rámci své činnosti zprostředkovává zaměstnání. Zprostředkováním zaměstnání se myslí „zaměstnávání fyzických osob za účelem výkonu jejich práce pro uživatele, kterým se rozumí jiná právnická nebo fyzická osoba, která práci přiděluje a dohlíží na její provedení.“<sup>42</sup>

Pseudopracovní agentura poskytuje pracovní sílu, takzvaně dočasně přidělí zaměstnance k uživateli, kterým je společnost, která následně zaměstnance řídí ve svém provozu. Pseudopracovní agentura ovšem nemá povolení Úřadu práce, jehož podmínky jsou stanoveny zákonem č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Není tedy oprávněna tyto služby poskytovat. Z výše uvedeného důvodu společnosti, které poskytují tyto služby bez povolení provádějí fakturaci podvodným způsobem, kdy nejméně předmět plnění je vykázan v rozporu s tím, jak by měl být uveden vzhledem k zákonu o zaměstnanosti.

Zaměstnanci pseudopracovních agentur nejsou zaměstnání na smlouvu o hlavním pracovním poměru, ale na takzvané dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr. Těmi jsou dohoda o provedení práce (dále také „DPP“) a dohoda o pracovní činnosti (dále také „DPČ“). Za práci na dohodu o pracovní činnosti se při výdělku do 10.000 Kč se neodvádí odvody na zdravotní a sociální pojištění, za práci na dohodu o pracovní činnosti do 3.999 Kč.

---

<sup>42</sup> §14 písm. b), odst. 1. Zákon č. 435/2004 Sb. Zákon o zaměstnanosti.

Uvedenou činností dochází k naplnění takzvaného „Zastřené zprostředkování zaměstnání“, které je definováno ustanovením §5 odst. g) 435/2004 Sb. Zákon o zaměstnanosti: Zastřené zprostředkování zaměstnání lze vymezit jako situaci, kdy fyzická či právnická osoba, která nedisponuje oprávněním v rozsahu § 14 odst. 1 písm. b) zákona. č. 435/2004 Sb. Zákon o zaměstnanosti, tedy není agenturou práce disponující oprávněním přidělování svých zaměstnanců k třetí osobě, coby uživateli a pronajímá své zaměstnance, tedy pronajímá pracovní sílu k výkonu práce u jiného, tedy u uživatele, který tyto zaměstnance řídí a práci jim přiděluje.

Nicméně celá činnost výše uvedených společností je úmyslné obcházení zákona za účelem nesprávného stanovení základu pro výpočet odvodů sociálního a zdravotního pojištění. Uvedeným jednáním dojde k rozložení mzdových nákladů na více subjektů, a tím dojde ke snížení povinnosti řádně odvést odvody.

Tímto jednáním, které vykazují námi prověřované společnosti, jednoznačně dochází k porušování zákona o zaměstnanosti a zákoníku práce, kdy pachatelé úmyslně jednají v rozporu s těmito zákony, neboť simulují činnost agentury práce. Díky provedené fakturaci dojde k přenesení nákladů pro vyměření odvodů na další subjekty ve fakturačním řetězci, kdy tyto subjekty mají následně nulovou povinnost odvést sociální a zdravotní pojištění. Při dodržení všech podmínek, které ukládá zákon, by nikdy uvedená situace nemohla nastat.

V souvislosti s tímto dochází také ve značné míře ke krácení daně z přidané hodnoty, a to z toho důvodu, že pseudopracovním agenturám vzniká vysoká daňová povinnost, neboť poskytují vysoká plnění na výstupu. Je nutné si uvědomit, že z hlediska DPH nemají subjekty, které poskytují pracovní sílu velké náklady na svou činnost, neboť z hlediska DPH nejsou mzdové náklady uznatelné k odpočtu DPH. Následná daňová povinnost pseudopracovních agentur je optimalizována tak, aby došlo k co nejmenší daňové povinnosti, z těchto důvodů dochází k tomu, že pseudopracovní agentury mají fiktivní vstupy od dalších společností, kdy dochází pouze k formální fakturaci.

V předmětu plnění při fakturaci pro odběratele je uvedeno dodání služby, například ostrahy určitého objektu, ačkoliv ve skutečnosti dochází k faktickému přidělení zaměstnance. Pseudopracovní agentura následně v zanele do nákladů pro účely DPH fakturu od další společnosti ve fakturačním řetězci, čímž dojde k optimalizaci daňové povinnosti. Další společnost v řetězci nepodá daňové přiznání, či nepřizná plnění na výstupu pro pseudopracovní agenturu anebo naopak přizná, avšak nezaplatí správci daně svou daňovou povinnost, čímž dojde ke zkrácení DPH.

Správce daně vymáhá daň u ztraceného obchodníka, kdy další subjekty řetězci, kterými jsou uživatel a pseudopracovní agentura jsou často pro správce daně v takovém postavení, kdy nemohou prokázat aktivní zapojení do podvodného jednání.

Správce daně se ztraceným obchodníkem zahájí daňovou kontrolu a následně podá trestní oznámení, čímž na řadu přichází policejní orgán, který má oproti správci daně další nástroje, kterými lze prokázat organizovanou protiprávní činnost za účelem zkrácení daně a získání výnosů z trestné činnosti.

## **2.8. Metody a postupy odhalování a dokumentace zkrácení daně**

### **2.8.1. Činnost před zahájením úkonů trestního řízení**

#### **2.8.1.1. Činnost správce daně**

Činností správce daně dochází k detekci možného podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně. Dle ustanovení § 53 odstavec 3 daňového řádu má správce daně oznamovací povinnost, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán daňový nebo poplatkový trestný čin. Současně dle ustanovení § 8 odstavec 1 trestního řádu jsou státní orgány jsou povinny

neprodleně oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin.

Nevýhodou je, že správce daně podává trestní oznámení zpravidla poté, co ukončí daňovou kontrolu. Subjekt, který dle správce daně zkrátil daň je tedy srozuměn s tím, že je v hledáčku orgánů státní správy, v případě že mu byla doměřena daň, tak může mít podezření, že správce daně podá trestní oznámení. Subjekt, respektive pachatelé mají tedy šanci zareagovat a upravit fakturační řetězec, tak aby nedošlo ze strany správce daně k detekci budoucího protiprávního jednání a ze strany policejního orgánu nedojde k nasbírání dostatečného množství důkazů pro trestní řízení.

#### **2.8.1.2. Činnost pověřeného celního orgánu**

V souvislosti s rozšířením kompetencí pověřených celních orgánů k prověřování trestného činu zkrácení daně bylo do Zákona č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky k přidáno zvláštní ustanovení upravující poskytování informací pověřenému celnímu orgánu od správce daně. Podle ustanovení §11a zákona č. 17/2012 Sb. *„pověřený celní orgán může pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti trestné činnosti v případech, kdy jsou celní orgány orgány činnými v trestním řízení. Poskytnutí informací podle tohoto ustanovení není porušením povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.“*<sup>43</sup>

Jedná se o důležitý nástroj, podle kterého může pověřený celní orgán vyžadovat údaje o daňovém subjektu již před zahájením úkonů trestního řízení. Zejména v případě oznámení, které nejsou podána kvalifikovanou osobou (myšleno správce daně), lze informace v oznámení ověřit před samotným zahájením úkonů. Následným vyhodnocením údajů od správce daně může pověřený celní orgán

---

<sup>43</sup> §11a Zákon č.17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky

zahájit úkony trestního řízení, případně může dojít k závěru, že skutečnosti uvedené v oznámení se nezakládají na pravdě, a není ve věci podezření ze spáchání trestného činu, tudíž není ve věci možné zahájit úkony trestního řízení.

### **2.8.2. Spolupráce formou metody práce KOBRA**

Daňová Kobra je aktivní spolupráce orgánů Policie České republiky, Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky. Jedná se o pracovní týmy složené na celorepublikové úrovni z příslušníků Národní centrály proti organizovanému zločinu, pracovníků Generálního finančního ředitelství a dále příslušníků pátrání Generálního ředitelství cel.

V rámci Daňové kobry také fungují regionální týmy, které jsou zastoupeny příslušníky odboru hospodářské kriminality Služby kriminální policie a vyšetřování krajskými ředitelstvími Policie ČR, příslušníky pátrání Generálního ředitelství cel a pracovníky oddělení řízení rizik finančních úřadů. Místní příslušnost je vždy dle rozdělení krajů.

Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Při své činnosti si v rámci zákonných možností vyměňují operativní informace, díky nimž rychle lze rychle zamezit rozsáhlým daňovým unikům. Členové týmu vzájemně koordinují daňové a trestní řízení. Hlavním cílem Daňové kobry je zajistit řádný výběr daní, najít výnosy z trestné činnosti a odčerpat je pachatelům s cílem vrátit prostředky do státního rozpočtu.

### **2.8.3. Spolupráce KOBRA se správcem daně**

V boji s daňovou trestnou činností je spolupráce mezi orgány finanční správy a orgány činné v trestním řízení zcela zásadní a důležitá. Daňové řízení a trestní řízení je v mnoha případech vedeno souběžně, případně trestní řízení navazuje na již skončené daňové řízení na základě, kterého dospěl správce daně k závěru,



že došlo ke spáchání trestního činu, a tak podal trestní oznámení. Tato situace není zcela optimální, neboť trestní oznámení může být podáno i s odstupem několika měsíců či let, a tak je činnost policejního orgánu při prověřování protiprávního jednání významným způsobem omezena, kdy například není možné využít možnosti, které nabízí trestní řád, zejména se jedná o operativně pátrací činnost, dále opatření ve formě odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, stejně tak dochází k s odstupem času ke ztrátě důležitých důkazů.

Řešení nabízí právě bližší spolupráce v rámci Daňové kobry, kdy jsou organizovány pravidelná jednání za účasti členů z jednotlivých organizací, případně jsou operativně v rámci zákona vyměňovány informace, na základě, kterých může pověřený celní orgán zahájit úkony trestního řízení ještě v době, kdy není skončeno daňové řízení, případně správce daně ještě nezahájil řízení s daňovým subjektem. Pověřený celní orgán tak může naplno využít veškeré taktické postupy za účelem získání důkazů pro účely trestního řízení.

Je nutné připomenout, že výměna informací není pouze jednosměrná, ale i pověřený celní orgán může za určitých okolností poskytnout údaje pro účely daňového řízení. Jelikož má správce daně v trestním řízení procesní postavení poškozeného, může tedy dle ustanovení § 65 odst. 1 trestního řádu nahlédnout do trestního spisu, a to za účelem uplatnění práva poškozeného, nicméně správce daně si může vyžádat také některé informace dle vyhledávací činnosti, kterou upravuje ustanovení §57 a §58 daňového řádu, tyto informace pak může použít pro účely daňového řízení. Spolupráce mezi správcem daně a pověřeným celním orgánem, vzájemná výměna informací a koordinace vedených řízení je tedy zcela zásadní.

#### **2.8.4. Spolupráce KOBRA s Policií České republiky**

Pro pověřený celní orgán není v rámci Daňové Kobry důležitý jen správce daně, ale také příslušná součást Policie ČR, neboť pověřené orgány celní správy nemohou konat vyšetřování, to se týká všech trestných činů, ke kterým jsou

příslušné. Spolupráce s budoucím vyšetřovatelem je stěžejní, pro úspěšné zahájení trestního stíhání, a i pro následující fáze trestního řízení. Mimo uvedenou spolupráci v rámci týmů Daňové Kobry je možné také vytvořit společný pracovní tým.

Je nutné si uvědomit, že prověřování, které vede pověřený celní orgán může být vedeno i několik měsíců, kdy veškeré důkazy jsou shromažďovány výhradně příslušníky Celní správy. Ti mají veškeré povědomí o případu, o všechny skutečnostech a vazbách.

V případech, které nejsou řešeny v rámci společného pracovního týmu či v rámci spolupráce Kobry se může stát, že vyšetřovatel dostane na stůl spis bez jakýchkoliv bližších informací spolu s návrhem na zahájení trestního stíhání. Dochází pak často ke konfliktu, kdy na sebe jednotlivé složky svalují vinu za to, že spis není veden dle představ všech zúčastněných. Vyšetřovatel od policie může mít na věc jiný pohled nežli operativci z celní správy, což může mít za následek to, že spis bude vrácen do prověřování či bude následně vyšetřovatelem odložen.

V případech, kdy dochází k vzájemné spolupráci by však k tomuto problému nemělo docházet, neboť v ideálním případě je vyšetřovatel v případě zapojen již od samého začátku, nastaví se správný směr trestního prověřování, který zásadně může ovlivnit samotný výsledek prověřování, čímž bude trestní řízení spíše směřováno k úspěšnému konci.

#### **2.8.5. Správce daně a jeho nástroje pro boj s daňovými podvody**

Daňové podvody v oblasti DPH jsou obrovským problémem jak v tuzemsku, tak intrakomunitárním, kdy často podvody přesahují hranice České republiky, kdy je ovlivněno řádné vyměření a vybrání daně. Z těchto důvodů jsou postupně zaváděny nástroje, které mají pomoci podvody detekovat, a hlavně jim v první řadě také zamezit.

### **2.8.5.1. Kontrolní hlášení**

Kontrolní hlášení bylo zavedeno v roce 2016 jako speciální daňové tvrzení, které doplňuje daňové přiznání k DPH. Daňový subjekt má povinnost podat kontrolní hlášení do 25. dne následujícího měsíce. Kontrolní hlášení je rozděleno na několik oddílů, přičemž nejdůležitějšími oddíly pro boj s daňovými podvody v tuzemsku jsou

A4 – plnění na výstupu nad 10.000 Kč v základu daně, kdy daňový subjekt musí uvést vždy název odběratele, daňové identifikační číslo odběratele, číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, daň.

B2 – plnění na vstupu nad 10.000 Kč v základu daně, kdy daňový subjekt musí uvést vždy název dodavatele, daňové identifikační číslo dodavatele, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, daň.

Vždy musí dojít ke spárování poskytnutých plnění, k takzvané agregaci.

V případě, že by některý ze subjektu nepodal kontrolní hlášení případně by data nebyla shodná, došlo by ze strany správce daně k vyhodnocení vadného tvrzení, kdy by byl subjekt vyzván, aby podal kontrolní hlášení případně aby odstranil pochybnosti.

Díky kontrolnímu hlášení lze za pomoci analytických nástrojů rozkreslit fakturační řetězec od samého počátku až k samotnému konci, a to i když čítá několik desítek subjektů. Snadno je detekována chybějící daň. Na základě výstupu z kontrolního jsou v analytickém pracovišti finanční správy rozkrývány podvodné fakturační řetězce, které jsou dále předány jednotlivým územním pracovištím správce daně k řešení. V případě, že správce daně má podezření, že došlo k naplnění skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, tak je ze strany správce daně podáno trestní oznámení.

Dalším důležitým oddílem je oddíl B3, ve kterém jsou uváděny vstupy do 10.000 Kč včetně DPH. V daném oddíle se vstupní faktury a daňové doklady uvádějí souhrnně za celé období, není tedy nutné vypisovat zvlášť každý doklad. Tento oddíl je často zneužíván k podvodnému jednání, kdy jsou za účelem optimalizace daňové povinnosti ve fakturačním řetězci u posledního článku řetězce u ztraceného obchodníka uvedeny veškeré vstupy v oddíle B3, a to i v řádu milionů kumulativně. Je tím nabourán princip kontrolního hlášení, avšak nedojde k automatickému označení subjektu jako možného účastníka podvodu. Podvodné jednání je až dále zjištěno na základě činnosti analytického pracoviště, které subjekt vyhodnotí jako rizikový.

V oddílu A5 jsou uváděny plnění na výstupu do 10.000 Kč včetně DPH kumulativně a opět bez vypsání jednotlivých čísel daňových dokladů.

Kontrolní hlášení musí korespondovat s daňovým přiznáním, kdy oddíly součet základů daně z oddílu A4 a A5 musí být uvedeny na řádku zdanitelná plnění v tuzemsku – dodání zboží nebo služby s místem v plnění v tuzemsku, současně součet základu daně z oddílu B2 a B3 musí být uveden na řádku nárok na odpočet daně z přijatých plnění od plátců.

#### **2.8.5.2. Souhrnné hlášení**

Souhrnné hlášení slouží ke kontrole, zda bylo v rámci dodání či pořízení zboží z jiného členského státu unie poskytnuté plnění řádně přiznáno. Souhrnné hlášení musí podávat všichni podnikatelé, kteří dodávají zboží nebo poskytují služby do jiného členského státu Evropské unie. Daňový subjekt má povinnost podat souhrnné hlášení do 25. dne následujícího měsíce po zdaňovacím období.

V případě dodání zboží do jiného členského státu musí subjekt, který zboží dodal podat souhrnné hlášení, kde uvede daňové identifikační číslo odběratele z jiného členského státu a dále kumulativně částku za zdaňovací období a počet plnění, které byly uskutečněny. Daňový subjekt, který zboží pořídil by měl v místě dodání

zboží takové plnění řádně přiznat. Kontrola a párování dat probíhá na základě mezinárodní výměny informací prostřednictvím komunikačního systému VIES<sup>44</sup>. Jedná se systém výměny informací o dani z přidané hodnoty. Při vyhledávání v tomto systému jsou údaje získávány z vnitrostátních databází daně z přidané hodnoty.

V případě, že tuzemský daňový subjekt pořídí zboží od plátce z jiného členského státu, musí tato plnění přiznat v kontrolním hlášení v oddíle A2. U identifikace dodavatele musí být uvedeno daňové identifikační číslo dodavatele z jiného členského státu ve formátu kód země a daňové identifikační číslo, a dále veškeré náležitosti, které musí být uvedený v ostatních oddílech kontrolního hlášení, tedy zejména číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně a daň.

### **2.8.5.3. Nespolehlivý plátce**

V případě, kdy plátce poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.<sup>45</sup> Nespolehlivým plátcem může být z rozhodnutí správce daně označena fyzická osoba jako plátce daně nebo právnická osoba jako plátce daně, která neodvedla daň nebo porušila některou z povinností plátce daně z přidané hodnoty. Za závažná porušení jsou považované zejména:

- Osoba povinná k dani opakovaně uvede daň na dokladu a ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nepřizná daň.
- Vystavení fiktivního dokladu za plnění, které fakticky nenastalo, kdy účelem vystavení takového dokladu bylo zkrácení DPH
- Pravomocné odsouzení osoby povinné k dani za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle v souvislosti s DPH

---

<sup>44</sup> VAT Information Exchange System

<sup>45</sup> §106a zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty.

- Zajišťovací příkaz vydán osobě povinné k dani, neboť prováděla činnosti nebo se zapojila jinak do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byl u osoby povinné k dani vydán zajišťovací příkaz, který však nebyl ve lhůtě plně uhrazen
- Porušení registrační povinnosti k DPH, tím, že osoba povinná k dani uvede nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH nebo uvede nepravdivé nebo neúplné informace ohledně skutečného sídla
- Nedoplatek DPH, který má osoba povinná k dani po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován, přičemž kumulativní nedoplatek na DPH je ve výši minimálně 50.000 Kč.

Status nespolehlivého plátce je uveden v registru plátců DPH, a je pevně spojen s daňovým identifikačním číslem plátce.

Jestliže další subjekt odebírá od nespolehlivého plátce služby nebo zboží, automaticky ručí za odvod daně z uskutečněného obchodu. V případě, že nespolehlivý plátce jako dodavatel řádně neodvede DPH, musíte ho za něj odvést odběratel. Odběratel v obchodním vztahu má povinnost si prověřit své obchodní partnery, a to zejména ve vztahu, zda se jedná o plátce daně, ověřením této skutečnosti se současně dozví, zda je subjekt, který se účastní obchodní transakce je nespolehlivý plátce či nikoliv.

Jedná se o nástroj, který má zaručit řádné odvedení daně. Nicméně status nespolehlivého plátce je přidělen plátci až po některém z výše uvedených porušení, tedy je řešen až jako následek. Status nespolehlivého plátce má také být jako preventivní nástroj a výstraha pro další subjekty z fakturačního řetězce.

#### **2.8.6. Finančně analytický úřad**

Historicky založen roku 1997 jako Finančně analytický útvar, který byl jako jeden z odborů součástí Ministerstva financí, a který dne 31. 12. 2016 zanikl, aby dne 1. 1. 2017 byl přetvořen ve Finanční analytický úřad (dále jen „FAU“), který je

správním úřadem v podřízenosti Ministerstva financí, který plní funkci finanční zpravodajské jednotky pro Českou republiku.

Hlavními úkoly Finančního analytického úřadu jsou:

- příjem a analýza oznámení o podezřelých obchodech od povinných osob a dalších podnětů
- kontrolní činnost a vedení řízení o přestupcích
- právní agenda spojená s přípravou předpisů v oblasti boje proti praní špinavých peněz, financování terorismu a mezinárodních sankcí a s vedením správních řízení
- spolupráce se zahraničími zpravodajskými jednotkami z celého světa
- vnitrostátní koordinace při provádění mezinárodních sankcí

Hlavními právním předpisem, kterým se FAU řídí je zákon č. 253/2008 Sb. Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, takzvaný AML<sup>46</sup> zákon, který mimo jiné upravuje spolupráci s pověřeným celním orgánem.

Poskytování informací z šetření FAU upravuje ustanovení § 32 AML zákona. V případě, že FAU „zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin, podá oznámení podle trestního řádu a současně orgánu činnému v trestním řízení poskytne všechny související informace z výsledků vlastního šetření.“<sup>47</sup>

Zjistí-li FAU „skutečnosti, které jsou významné pro výkon činnosti Policie České republiky, orgánů Finanční správy České republiky nebo orgánů Celní správy České republiky, informuje o těchto zjištěních Policii České republiky, Generální finanční ředitelství nebo Generální ředitelství cel a poskytne mu všechny související informace z výsledků vlastního šetření“<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Anti money laundering - proti praní špinavých peněz

<sup>47</sup> §32 odst. 1 Zákon č. 253/2008 Sb. Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

<sup>48</sup> §32 odst. 2 Zákon č. 253/2008 Sb. Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

Pracovníci FAU jsou povinni zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, týkajících se oznámení a šetření podezřelého obchodu, úkonů učiněných Úřadem nebo plnění povinností. *„Mlčenlivost je prolomena vůči orgánu činnému v trestním řízení, pokud provádí řízení o trestném činu souvisejícím s legalizací výnosu z trestné činnosti nebo financováním terorismu, anebo jedná-li se o splnění oznamovací povinnosti vztahující se k takovému trestnému činu.“*<sup>49</sup>

Dále je prolomena mlčenlivost vůči Policii České republiky, Generálnímu finančnímu ředitelství nebo Generálnímu ředitelství cel, pokud jde o skutečnosti, které jsou součástí informace, které jsou významné pro výkon činnosti uvedených orgánů.

Výše uvedená ustanovení AML zákona nastavují parametry možné spolupráce při prověřování trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty pověřenými celními orgány. Zejména se ze strany FAU jedná o podávání oznámení o podezřelém obchodu k přijetí dalších opatření, dále podání trestních oznámení.

Pověřené celní orgány mohou vyžadovat od FAU informace v případě, že je vedeno trestní řízení pro trestný čin § 216 trestního zákoníku Legalizace výnosů z trestné činnosti a § 217 trestního zákoníku Legalizace výnosů z trestné činnosti z nedbalosti, které jsou vedeny v souběhu s prověřováním trestného činu zkrácení daně. Pověřené celní orgány dále mohou získat informace v případě, že FAU má informace významné pro výkon činnosti pověřeného celního orgánu.

Na základě ustanovení § 30 AML zákona může FAU od pověřeného celního orgánu vyžadovat informace získané při správě daní současně pověřený celní orgán má povinnost FAU informovat o podezření, že daňový subjekt zneužívá systém správy daní k legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo k financování

---

<sup>49</sup> §39 písm. a odst. 1 č. Zákon 253/2008 Sb. Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu



terorismu. Tedy v případě, že pověřený celní orgán vede trestní řízení pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, a je zde podezření na legalizaci výnosů z trestné činnosti, podá pověřený celní orgán informaci prostřednictvím ZZSD<sup>50</sup>.

### **2.8.7. Finanční šetření a jeho nástroje**

U majetkové či hospodářské trestné činnosti je jedním z hlavních motivů pachatelů zejména majetkový prospěch získaný protiprávní činností. U daňové trestné činnosti je hlavním cílem neodvést státu stanovené poplatky. Pachatel získává výnosy z daňové trestné činnosti tím, že pachatel optimalizuje svou daňovou povinnost tak aby nebyl zmenšen jeho majetek placením daní, anebo získá výnos z trestné činnosti ve formě nadměrného odpočtu, kdy správce daně vrací pachateli již odvedenou daň.

Cílem finančního šetření je najít majetek pachatele ve formě výnosů z trestného činnosti či náhradní hodnoty a následně odčerpat, tedy zajistit taky následně v řízení před soudem mohlo být vysloven trest zabránění věci či peněžitý trest.

Podle §135b Trestního řádu se výnosem z trestné činnosti rozumí jakákoli ekonomická výhoda pocházející z trestného činu.

Bezprostředním výnosem z trestné činnosti se rozumí věc, která byla získána trestným činem nebo jako odměna za něj, včetně plodů a užitků.

Zprostředkovaným výnosem z trestné činnosti se rozumí věc, včetně plodů a užitků, která byla, byť jen zčásti, nabyta za věc tvořící bezprostřední výnos z trestné činnosti, dále věc, ve kterou byla věc tvořící bezprostřední výnos z trestné činnosti, byť jen zčásti, přeměněna, nebo věc, k jejímuž zhodnocení došlo, byť jen zčásti, prostřednictvím věci tvořící bezprostřední výnos z trestné činnosti.

---

<sup>50</sup> Záznam o zneužití systému správy daní

### 2.8.7.1. Majetkový profil pachatele

Základním nástrojem, kterým kterých dochází k vyhledávání výnosů z trestné činnosti je stanovení majetkového profilu pachatele. Majetkový profil je vytvořen ze zůstatků na bankovních účtech, dále dle různých evidencí je zjištěno, zda pachatel je majitelem některé z nemovitostí, zda vlastní nějaká motorová vozidla, letadla či například lodě, dále je zjišťováno, zda má pachatel některé investiční nástroje, zda je předpoklad že vlastní kryptoměnové peněženky apod.

Některé z výše uvedených lze zjistit na základě základních dotazů do rejstříků jako, centrální registr vozidel, plavební atd. Z obchodního rejstříku lze zjistit, zda je pachatel statutárním orgánem v některé ze společností, pak je zřejmé, že by mělo dojít k rozšíření dotazů i na majetek společností.

Další informace majetku pachatele lze zjistit například z dožádání dle ustanovení §8 odst. 1 trestního řádu, kdy lze například oslovit kancelář pojistitelů, kde lze zjistit jaké pojistné smlouvy pachatel uzavřel, díky tomu lze dohledat majetek, který vlastní nepřímo přes bílé koně.

Posledním zdrojem informací o majetku pachatele jsou dožádání prostřednictvím státního zástupce, a to na poskytnutí informací, které jsou předmětem bankovního tajemství. Na návrh pověřeného celního orgánu může státní zástupce vyžádat dle ustanovení §8 odst. 2 trestního řádu informace „k zjištění povahy, rozsahu nebo umístění věcí pro účely jejich zajištění, k zjištění majetkových poměrů obviněného nebo pro účely zajištění výkonu trestní sankce“<sup>51</sup>

V rámci sestavování majetkového profilu a dále vyhledávání výnosů se musí pověřený celní orgán také soustředit na osoby blízké pachateli, neboť majetková práva k výnosu mohou být formálně převedeny do vlastnictvím dalších osob, a to za účelem ztížení vyhledání výnosu a dále zejména ke ztížení jeho odčerpání.

---

<sup>51</sup> § 8 odst. 2 Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

### **2.8.7.2. Centrální evidence účtů**

Prostřednictvím oprávnění dle ustanovení §8 odst. 2 lze vyžadovat také údaje z centrální evidence účtů. Centrální evidence účtů je databáze informací o účtech a bezpečnostních schránkách, které jsou fyzickým a právnickým osobám zřízeny v bankovních institucích. Centrální evidenci účtů provozuje Česká národní banka pro stát.

*„Účelem CEÚ je podpořit zákonem určené orgány při odhalování trestné činnosti a stíhání pachatelů trestných činů. CEÚ poskytuje oprávněným žadatelům na základě jejich žádostí přehled účtů a bezpečnostních schránek, které jsou vedeny u institucí v České republice, k osobám, které jsou předmětem jejich zájmu při vyšetřování zejména hospodářské a finanční kriminality. Tyto instituce mohou díky nastavenému systému dotazování do CEÚ velmi efektivně zjistit informace, relevantní pro zdárné vedení vyšetřování.“<sup>52</sup>*

Základními informacemi jsou informace o založení účtu a zrušení účtu, majitele a disponent, dále jsou zapisovány změny v majitelích a disponentech. Stejně informace se vztahují také k pronájmu bezpečnostní schránky. Centrální evidence účtů nevede a nezaznamenává stavové hodnoty na účtech.

### **2.8.7.3. Sledování bankovních účtů**

Dle ustanovení §8 odst. 3 trestního řádu „z důvodů uvedených v odstavci 2 může předseda senátu a v přípravném řízení na návrh státního zástupce soudce nařídít sledování bankovního účtu nebo účtu u osoby oprávněné k evidenci investičních nástrojů nebo zaknihovaných cenných papírů podle jiných právních předpisů, a to nejvýše po dobu šesti měsíců.“<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> Centrální evidence účtů - Česká národní banka. [online]. Copyright © ČNB 2023 [cit. 02.03.2023]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/statistika/centralni-evidence-uctu/>

<sup>53</sup> § 8 odst. 3 Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

Jedná se o velmi účinný nástroj pro boj s daňovými úniky. Jak bylo výše popsáno, státní zástupce si může dle ustanovení §8 odst. 2 trestního řádu vyžádat údaje, které jsou předmětem bankovního tajemství, tedy zašle výzvu bankovní instituci, aby předložila policejnímu orgánu vyžádané informace, zpravidla se jedná o výpisy z bankovního účtu. Jedná se o vyžádání od data výzvy zpětně neomezeně, přičemž je zde značná časová prodleva, nežli se policejní orgán k datům a informacím dostane, často doba dodání informací atakuje i 30 dní. V případě, že je prověřována daňová trestná činnost, kde dochází často ke změnám ve fakturačním řetězci nebo dochází ke značným výběrům v hotovosti na pobočce nebo prostřednictvím bankomatu a policejní orgán chce identifikovat osobu, která výběr provedla, dostává se do časové tísně, neboť se může stát, že již nebudou k dispozici kamerové záznamy.

Sledování bankovního účtu nařizuje soudce na dobu až šesti měsíců, přičemž lze nařídit další požadavky na bankovní instituci, tak aby informace byly u policejního orgánu včas. Zpravidla se jedná o stanovení časového intervalu, kdy má bankovní instituce informace zasílat, například každé pondělí a dále lze nařídit, že bankovní instituce zašle kamerové záznamy v případě, že dojde k výběru hotovosti z bankovního účtu. Získaná data se dále dají porovnat a verifikovat s dalšími úkony trestního řízení, například s odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu a s operativně pátracími prostředky, zejména se sledováním osob a věcí

Rovněž se jedná o účinný nástroj pro včasnou detekci a trasování výnosů z trestné činnosti, stejně tak s jejich dalším nakládáním či jejich přeměnou na zprostředkované výnosy.

#### **2.8.7.4. Zajištění výnosu z trestné činnosti nebo náhradní hodnoty**

Na základě zjištění majetkového profilu pachatele a na základě zjištěných výnosů či nástrojů z trestné činnosti může pověřený celní orgán přistoupit k zajištění těchto věcí, současně pověřený celní orgán musí prokázat, že se jedná o věc

pocházející z trestné činnosti či se jedná o náhradní hodnotu, a že skutečně patří pachateli

Ustanovení §79 a následující upravuje Zajištění nástrojů trestné činnosti a výnosů z trestné činnosti a náhradní hodnoty, konkrétní znění „*Nasvědčují-li zjištěné skutečnosti tomu, že určitá věc je nástrojem trestné činnosti nebo výnosem z trestné činnosti, může předseda senátu a v přípravném řízení státní zástupce nebo policejní orgán rozhodnout o zajištění takové věci. Policejní orgán k takovému rozhodnutí potřebuje předchozí souhlas státního zástupce.*“<sup>54</sup> a dále ustanovení týkající náhradní hodnoty které zní „*Nelze-li zajistit věc, která je nástrojem trestné činnosti nebo výnosem z trestné činnosti, může být místo ní zajištěna náhradní hodnota, která odpovídá, byť jen zčásti, její hodnotě.*“<sup>55</sup>

Pověřený celní orgán tak na základě předchozí souhlasu státního zástupce může věc zajistit. U daňové trestné činnosti se jako výnos zajišťují zejména peněžní prostředky na bankovních účtech pachatelé a bankovních účtech společností, které jsou zapojeny do podvodných fakturačních řetězců. Dále finanční hotovost, která je zpravidla nalezena při domovních prohlídkách v místě bydliště pachatelů případně v sídlech a provozovnách společností. Jelikož je daňová trestná činnost páchána ve velkém rozsahu, mají pachatelé k dispozici větší finanční prostředky, proto dochází také k zajištění luxusních vozidel, které jsou buďto přímo zprostředkovaným výnosem nebo náhradní hodnotou. Dále se jedná o kryptoměny, luxusní hodinky, investiční předměty a jiné.

Zajištění lze se souhlasem státního zástupce provádět až do plné výše způsobené škody, která bývá zpravidla vyčíslena prostřednictvím odborných vyjádření přímo správcem daně. Současně je potřeba uvést, že soud může vyslovit také peněžitý trest, kdy je možné zajistit výnosy i pro tento účel, takže celková hodnota zajištění může v důsledku být vyšší nežli způsobená škoda. Jedná o omezení dispozičních práv, kdy rozhodnutí soudu je věc stále majetkem pachatele.

---

<sup>54</sup> §79a odst. 1 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

<sup>55</sup> §79g odst. 1 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

Zachráněné hodnoty v rámci společného týmu KOBRA. Hodnoty jsou vykázány v milionech. V případě, že došlo k zajištění v rámci daňového řízení, tedy mimo trestní řízení, je toto uvedeno jako zachráněná hodnota, v případě, že došlo k zajištění v rámci trestního řízení, je toto uvedeno jako zajištěná hodnota:

- Ve 2014 zachráněno 945 mil. Kč, zajištěno 462 mil. Kč, celkem 1.407 mil Kč
- Ve 2015 zachráněno 713 mil. Kč, zajištěno 2.022 mil. Kč, celkem 2.735 mil Kč
- Ve 2016 zachráněno 731 mil. Kč, zajištěno 2.655 mil. Kč, celkem 3.386 mil Kč
- Ve 2017 zachráněno 541 mil. Kč, zajištěno 869 mil. Kč, celkem 1.410 mil Kč
- Ve 2018 zachráněno 242 mil. Kč, zajištěno 2.260 mil. Kč, celkem 2.502 mil Kč
- Ve 2019 zachráněno 112 mil. Kč, zajištěno 710 mil. Kč, celkem 822 mil Kč
- Ve 2020 zachráněno 14 mil. Kč, zajištěno 666 mil. Kč, celkem 680 mil Kč
- Celkem zachráněno 3.298 mil Kč, zajištěno 9.644 mil Kč, celkem 12.942 mil Kč

#### **2.8.8. Kriminální analýza**

Dne 1. 7. 2021 vzniklo v systemizaci Sekce Pátrání Generálního ředitelství cel samostatné oddělení 076 Kybernetické kriminality a forenzní analýzy digitálních dat vykonávající činnosti v rámci:

- forenzní analýzy digitálních dat,
- kybernetické kriminality a
- kriminálních analýz trestního řízení

V oblasti agendy kriminálních analýz trestního řízení, pak s vymezenou působností zejména v metodickém řízení a koordinaci činnosti ostatních útvarů pátrání v oblasti zpracování poznatků a tvorby spisové analýzy, nastavování postupů při vyhodnocování a zpracování získaných poznatků a zpracování spisové analýzy.

Vlastní výkon činnosti kriminální analýzy je prováděn analytiky dislokovanými na

jednotlivých odděleních teritoriálních odborů Pátrání, přičemž se nejedná o služební místa daná interní systemizací, kdy je přizpůsobení činnosti analytiků a jejich výběr čistě v gesci ředitelů teritoriálních odborů Pátrání. Zpravidla je na každém oddělení protidrogovém, odhalování celních podvodů, odhalování daňových podvodů a odhalování trestné činnosti vyčleněn jeden analytik. Celkem je na sekci Pátrání přibližně 40 analytiků.

#### **2.8.8.1. Analýza lokalizačních údajů**

Analýza dat lokalizačních údajů například z provedeného sledování osob a věcí dle ustanovení §158d trestního řádu a jejich a syntéza s daty z uskutečněného telekomunikačního provozu získanými na základě ustanovení § 88a trestního řádu za účelem vytvoření trasování a geostatické analýzy, tedy zobrazení v mapě a prostoru a čase, tedy spojení pachatele s na místě činu.

Dále například komparace a syntéza dat z kamerových záznamů či jiných záznamů poskytnutých bankovní institucí s výstupy z uskutečněného telekomunikačního provozu, čímž lze skutečného pachatele spojit s konkrétní společností, která se podílí na fakturačním řetězci za účelem krácení daně, a která je účelově převedena na bílého koně.

#### **2.8.8.2. Analýza přístupu k online systémům**

Analýza dat získaných z přístupu k datovým schránkám získaným na základě ustanovení § 88a trestního řádu a jejich komparace a daty získanými od bankovních institucí z přístupu k internetovému bankovníctví za účelem identifikace pachatelů, kteří měli v daném období faktický přístup k těmto aplikacím, a tedy k řízení společností, které se podílí na fakturačním řetězci za účelem krácení daně, a která je účelově převedena na bílého koně. Z provedené analýzy lze zpravidla zjistit určitou provázanost společností a centrální řízení fakturačního řetězce.

Na základě získaných dat lze určit konkrétní přístupové místo, ze kterého bylo vstoupeno do počítačového systému či aplikací, stejně tak lze zjistit konkrétní zařízení, ze kterého pachatel provedl vstup do systému.

#### **2.8.8.3. Analýza finančních toků**

Analýza bankovních účtů a dat získaných na základě ustanovení § 8 odst. 2 trestního řádu za účelem provedení transakční a finanční analýzy. Provedenou analýzou a dále komparací s daty získanými z kontrolního hlášení od správce daně lze zjistit jakým způsobem probíhají finanční toky a zda kopírují fakturační řetězec nebo zda dochází k odklonu financí zasláním na jiné účty, které ovládají pachatelé, a které jsou v rozporu s daňovými tvrzeními, které společnosti podaly u správce daně, či například dochází nestandardním vysokým výběrům hotovosti, které naznačují možné protiprávní jednání na úseku krácení daní.

Provedenou analýzou finančních toků lze rovněž zjistit majetkový profil pachatele a rovněž výnosy z trestné činnosti ať už ve formě finančních prostředků na jiných účtech pachatele nebo lze detekovat obchodní operace indikující nákupy požitků a dalšího majetku ve formě zprostředkovaných výnosů jako luxusní automobily, nemovitosti či investičních nástrojů.

#### **2.8.8.4. Analýza a ohledání zajištěných digitálních dat**

Při páchání daňové trestné činnosti jsou zpravidla užívány informační systémy a výpočetní technika, kdy mnoho důkazů je ve formě elektronických dat, které jsou zajištěny zejména v rámci zajištění věcí důležitých pro trestní řízení. Jedná se zpravidla o výpočetní techniku ve formě stolních počítačů, notebooků, mobilních telefonů obsahujících velkokapacitní úložiště.

Dřívější praxe v zajišťování takových stop byla taková, že výpočetní technika se zajistila jako věc in natura, kdy následně byla zaslána na specializovaná pracoviště Policie České republiky na Odbory kriminalistické techniky a expertíz či



na Kriminalistický ústav za účelem ohledání věcí a zpřístupnění digitálních dat tak aby bylo možné data vyhodnotit a najít důkaz nebo byly věci zaslány soudním znalcům za stejným účelem.

Výše popsaný postup má několik nevýhod, neboť v případě, že je výpočetní technika odebrána fungujícímu subjektu, který současně vykonává ekonomickou činnost, může dojít k paralýze subjektu, neboť přichází veškerou účetní a personální agendu, tedy může být ohrožena jeho další činnost, a to do doby, nežli bude výpočetní technika ohledána a vrácena zpět majiteli. Dále dochází k dlouhým čekacím lhůtám na vyřízení žádostí o zpřístupnění dat, které vyžaduje pověřený celní orgán, neboť specializovaná pracoviště Policie České republiky jsou využívána veškerými útvary Policie České republiky. V případě využití soudních znalců jsou znalecké posudky a zpoplatněny v souladu s vyhláškou o odměnách tlumočnicků a soudních znalců, kdy částky na úhradu znaleckých posudků výrazně ovlivňují rozpočet Sekce Pátrání Generálního ředitelství cel.

I z výše uvedených důvodů bylo zřízeno samostatné oddělení 076 Kybernetické kriminality a forenzní analýzy digitálních.

V rámci agendy forenzní analýzy digitálních dat působí na Sekci Pátrání Generálního ředitelství cel 9 IT specialistů dislokovaných na jednotlivých teritoriálních odborech, kdy odborným garantem Kriminalistický ústav Praha.

Pro účely daňové trestné činnosti jsou zejména využívány pro zajištění výpočetní techniky, kdy jsou specialisté na zajišťování výpočetní techniky schopni zajistit stolní počítače, notebooky a mobilní telefony obsahující velkokapacitní úložiště ve formě takzvané bitové kopie, kdy samotné zařízení může zůstat o osoby, která má ve svém držena, tedy nedochází k ochromění činnosti fungujících podniků.

Dále zajišťují data účetních softwarů ve formě kopírování celé aplikace účetního software ve formě strukturovaných dat, a to v uživatel spolupracuje, v případě že uživatel neposkytne součinnost, provedou zjištění výrobce účetního programu,

jeho verze a zajistí přihlašovací údaje a přístupová hesla do účetního programu, kdy je po sléze provedeno vykopírování všech uživatelských dat účetního software.

Dále provádějí zpřístupnění veškerých digitálních dat v souladu s o ohledání dle ustanovení § 113 trestního řádu, tedy není potřeba dále vytěžovat specializovaná pracoviště Policie České republiky ani soudní znalce.

Jedná se o značný posun v dokumentaci trestné činnosti v oblasti zkrácení daní, kdy se znatelně zkracuje doba pro vyhodnocování důkazních zajištěných elektronických dat, kdy je potřeba stále držet krok s moderními trendy.

#### **2.8.9. Podpůrné operativně pátrací prostředky**

V rámci své činnosti pověřený celní orgán využívá podpůrné operativně pátrací prostředky. *„Celník je při předcházení trestným činům, při získávání poznatků o trestné činnosti, v souvislosti s řízením o trestných činech a při výkonu působnosti orgánů celní správy vyplývající z mezinárodních smluv oprávněn používat podpůrné operativně pátrací prostředky, kterými jsou krycí prostředky, zabezpečovací technika, zvláštní finanční prostředky a využití informátora.“<sup>56</sup>*

Další podmínky použití jsou stanoveny vnitřním předpisem Generálního ředitelství cel, podpůrné operativně pátrací prostředky *„mohou být použity celníkem pouze v rámci operativního pronikání, operativního rozpracování, v průběhu trestního řízení a při plnění úkolů vyplývajících z mezinárodních smluv. Jejich účelné a hospodárné využití musí být v souladu se zákonem o CS a vnitřními akty řízení celní správy.“<sup>57</sup>*

---

<sup>56</sup> §38 odst. 1 zákon č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky.

<sup>57</sup> Článek 5, Vnitřní předpis Generálního ředitelství cel č. 30/2016, Operativně pátrací činnost orgánů celní správy

Z výše uvedených podmínek je zřejmé, že pověřené celní orgány při prověřování trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty jsou oprávněni využívat podpůrné operativně pátrací prostředky.

V dalších kapitolách jsou blíže podpůrné operativně pátrací prostředky

### **2.8.9.1. Krycí prostředky**

*„Krycím prostředkem se rozumí věc, včetně krycího dokladu, prostor nebo činnost sloužící k zastírání skutečné totožnosti osoby, k zabránění vyzaření její činnosti nebo k zastírání činnosti orgánu celní správy.“<sup>58</sup>*

*„Krycím dokladem se rozumí listina, popřípadě jiný dokument sloužící k zastírání skutečné totožnosti osoby, k zabránění vyzaření činnosti, krycího prostředku nebo zabezpečovací techniky, k zastírání činnosti orgánu celní správy anebo k jinému podobnému účelu.“<sup>59</sup>*

*„Krycím dokladem nesmí být průkaz poslance nebo senátora, člena vlády, členů bankovní rady České národní banky, člena kolegia Nejvyššího kontrolního úřadu a soudce Ústavního soudu, služební průkaz soudce a státního zástupce a doklad osoby žijící nebo zemřelé.“<sup>60</sup>*

Krycí doklady se dělí na osobní, kterými je občanský průkaz, řidičský průkaz, či cestovní doklad, dále doklady osvědčující právní skutečnosti, kterými je například živnostenský list nebo ověřená kopie živnostenského listu, dále doklady k silničním vozidlům, kterými jsou například osvědčení o registraci vozidla, registrační značky tuzemské a zahraniční a dále jiné doklady, listiny a předměty, kterými jsou například různá osvědčení. Dle způsobu využití se krycí doklady dělí

---

<sup>58</sup> §39 zákon č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky.

<sup>59</sup> §40 odst. 1 zákon č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky.

<sup>60</sup> §40 odst. 2 zákon č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky.

na doklady s legalizací, které jsou zavedeny do informační systémů správních orgánů a k operativnímu využití, které nejsou v těchto systémech evidovány.

Pověřené celní orgány při provádění šetření o trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty a při prověřování této trestné činnosti aktivně využívají krycí doklady, kterými se mimo výše uvedené zejména rozumí upravené dopravní prostředky, pracovní oblečení a vybavení, nebytové prostory a ubytovací zařízení, jejichž použití je nezbytné k tomu, aby došlo k zabránění vyzrazení činnosti pověřeného celního orgánu a tím k dekonspiraci provádění prověřování a úkonů trestního řízení.

O použití krycích dokladů v rámci prováděné operativně pátrací činnosti rozhoduje celník sám, na základě operativní situace, proto není možné provést vyhodnocení četnosti využití krycích prostředků a dokladů při prověřování trestného činu zkrácení daně v oblasti daně z přidané hodnoty.

#### **2.8.9.2. Zabezpečovací technika**

*„Zabezpečovací technikou se rozumí technické prostředky, zařízení a jejich soubory používané za účelem zabezpečení ochrany majetku a zamezení nedovolené manipulaci se zbožím a dále k dokumentování skutečností nasvědčujících porušování právních předpisů v oboru působnosti orgánů celní správy.“<sup>61</sup>*

Zabezpečovací technika je používána v za účelem zjištění informací o místech, či například dopravních prostředcích, které mohou být použity k nedovolené manipulaci se zbožím a za účelem zadokumentování takového jednání, současně je zabezpečovací technika využívána k získání dalších operativních informací, přičemž dokumentací se rozumí pořízení obrazového, zvukového nebo jiného záznamu.

---

<sup>61</sup> §41 zákon č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky.

Zabezpečovací technika je v praxi využívána v rámci provádění šetření k možné protiprávní činnosti, tedy ve stadiu, kdy ještě nebyly zahájeny úkony trestního řízení, přičemž zadokumentované skutečnosti mohou být použity pro účely zahájení trestního řízení či posloužit jako podklad pro další rozhodnutí a odůvodnění použití operativně pátracích prostředků dle trestního řádu.

V rámci prověřování trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty je zabezpečovací technika používána, a to zejména za účelem ověření skutečností nasvědčujících tomu, že mohl být spáchán trestný čin, kdy je taková technika k monitoringu zboží, které je například předmětem fakturace mezi dvěma daňovými subjekty, případně za účelem monitoringu cesty zboží ke konečnému spotřebiteli.

### **2.8.9.3. Zvláštní finanční prostředky**

*„Zvláštními finančními prostředky jsou vyčleněné finanční prostředky, používané k úhradě některých výdajů v souvislosti s používáním operativně pátracích prostředků a ostatních podpůrných operativně pátracích prostředků.“<sup>62</sup>*

V podstatě se jedná o finanční prostředky, které jsou k dispozici za účelem úhrady výdajů, které vznikly při provádění operativně pátrací činnosti, například při provádění sledování osob a věcí v restauračním zařízení, kdy příslušník provádějící sledování využije zvláštní finanční prostředky na nákup občerstvení, tak aby zapadl do prostředí a aby nebyla ohrožena prováděná operativně pátrací činnost. V rámci činnosti pověřeného celní orgánu jsou zvláštní finanční prostředky aktivně využívány při šetření poznatků o trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty i v následném trestním řízení při prověřování, zde bych doplnil, že se jedná zejména o nižší částky, které jsou čerpány. Podstatně vyšší částky mohou být čerpány například při provádění předstíraného

---

<sup>62</sup> §42 odst. 1 zákon č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky.

převodu, kdy předmět převodu může být věc, která má vyšší hodnotu, jedná se například věc, která je předmětem trestné činnosti v oblasti obchodu s chráněnými živočichy či trestné činnosti v oblasti obchodu s omamnými a psychotropními látkami.

#### **2.8.9.4. Informátor**

*„Informátorem je fyzická osoba poskytující orgánům celní správy informace a služby takovým způsobem, aby nebyla vyzrazena její spolupráce s orgány celní správy. Informátorem může být pouze zletilá osoba, která vědomě, dobrovolně a utajovaným způsobem poskytuje celníkovi operativní informace nebo služby nezbytné pro plnění jeho úkolů.“<sup>63</sup>*

V rámci činnosti pověřeného celního orgánu provádějícího prověřování trestní činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty lze využít také institutu informátora, nicméně není to příliš obvyklé, neboť se jedná o velmi specifickou trestnou činnost, kdy o protiprávním jednání jsou srozuměny zejména pouze osoby, které činnost páchají, tedy statutární orgány, kdy v případě že se jedná o fungující společnost, tak zaměstnanci společnosti ani netuší, že se společnost dopouští protiprávního jednání, neboť jsou od sebe odděleny jednotlivé subjekty, které mohou takové informace mít. V rámci fungující společnosti bývá oddělena od sebe podání daňových přiznání, fakturace za zboží, úhrada plateb za zboží a distribuce zboží, tedy informace o podaném daňovém přiznání má daňový poradce či účetní, informace k fakturaci zná fakturant, či účetní, informace o úhradě plateb za zboží a tok financí zná účetní a informace k pohybu zboží zná například skladník, či řidič zavážející zboží. Tedy nikdo vyjma pachatele, kterým je zpravidla statutární orgán, nemá komplexní informace o protiprávní činnosti. Tím je zpravidla vyloučena možnost získání informátora, který chce spolupracovat spontánně a poskytnou relevantní informace o možném zkrácení daně z přidané

---

<sup>63</sup> §43 odst. 1 zákon č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky.

hodnoty, tím ale není vyloučena možnost takovou osobu v průběhu trestní řízení ke spolupráci cíleně získat.

Naproti tomu například protiprávní činnost na úseku obchodu s omamnými a psychotropními látkami či obchod s nelegálními cigarety poskytuje mnohem širší možnosti použití informátora, neboť lze poznatky o protiprávní činnosti získat pouhým prostým pozorováním, které může poskytnout kdokoliv, kdo se v blízkosti možného pachatele pohybuje.

#### **2.8.9.5. Operativně pátrací prostředky a podmínky jejich použití**

Obecná úprava použití operativně pátracích prostředků je upravena ustanovením § 158b trestního řádu, který říká, že není-li dále stanoveno jinak, je policejní orgán, pokud k tomu byl pověřen příslušným ministrem, oprávněn v řízení o úmyslném trestném činu používat operativně pátrací prostředky, kterými se rozumí předstíraný převod, sledování osob a věcí a použití agenta.

Odstavec 2 určuje další podmínky užití, a to *„Používání operativně pátracích prostředků nesmí sledovat jiný zájem než získání skutečností důležitých pro trestní řízení. Tyto prostředky je možné použít jen tehdy, nelze-li sledovaného účelu dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztíženo. Práva a svobody osob lze omezit jen v míře nezbytně nutné.“*<sup>64</sup>

Veškeré záznamy, které jsou pořizeny v souladu s ustanoveními o operativně pátracích prostředcích lze v trestním řízení použít jako důkaz.

Z výše uvedené úpravy lze vyvodit podmínky, za kterých může být příslušníky celní správy použity operativně pátrací prostředky, tedy musí být pověřeni ministrem. Pověření k provádění úkonů trestního řízení a současně operativně pátrací činnosti vyplývá z článku 2 Vnitřního předpisu generálního ředitelství cel č.

---

<sup>64</sup> §158b odst. 2 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

32/2016, kde jsou vyjmenovány pověřené celní orgány, mezi které jsou i výkonné útvary odboru pátrání. Další podmínkou je použití pouze u řízení o úmyslném trestném činu, z úpravy trestného činu dle § 240 zkrácení daně je zřejmé, že se jedná o úmyslný trestný čin, tedy příslušníci oddělení odhalování daňových podvodů jsou oprávněni při prověřování trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty využívat operativně pátrací prostředky. Dalším obligatorní podmínkou stejně jako u odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu je podmínka, že sledovaného účelu nelze dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztíženo. Operativně pátrací prostředky musí být použity jako poslední nástroj, kdy ostatní nástroje selhaly.

V rámci prověřování příslušníky oddělení je zejména využíváno sledování osob a věcí, které je základním operativně pátracím prostředkem při dokumentaci závažné daňové trestné činnosti. V rámci prověřování může také v některých případech dojít k využití agenta, nicméně jsem se dosud nesetkal s využitím předstíraného převodu, a proto tento prostředek také nebude představen v dalších kapitolách.

#### **2.8.9.6. Sledování osob a věcí**

*„Sledování osob a věcí se rozumí získávání poznatků o osobách a věcech prováděné utajovaným způsobem technickými nebo jinými prostředky“<sup>65</sup>*

V případech, kdy pověřený celní orgán při sledování pořídí obrazový, zvukový nebo jiný záznam musí k takovému sledování mít písemné povolení státního zástupce.<sup>66</sup>

Sledovat lze bez povolení státního zástupce, a to se souhlasem osoby, která má být sledována anebo v případech, kdy věc nesnese odkladu, může pověřený celní

---

<sup>65</sup> §158d odst. 1 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

<sup>66</sup> §158d odst. 2 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)



orgán provést sledování i bez povolení, které si musí vyřídit dodatečně, tak aby vše bylo v souladu s ustanovením § 158d odst. 5 trestního řádu.

V případě, že je sledováním zasahováno do nedotknutelnosti obydlí či do listovního tajemství, je nutné mít povolení soudce, tato povinnost je uvedena v ustanovení §158d odst. 3 trestního řádu.

Jedná se o jeden z nejúčinnějších nástrojů, kterým lze získat důkazy o trestné činnosti. V souvislosti s prověřováním trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty je pověřeným celním orgánem aktivně využíván tento institut, neboť lze získat informace a důkazy například při osobních schůzkách obchodních partnerů, dále lze dokumentovat skutečnou cestu zboží od prvního ze subjektů z podvodného řetězce až ke skutečnému odběrateli či koncovému zákazníkovi.

V rámci provádění sledování osob a věcí je využíváno jak kontaktní sledování, které provádějí příslušníci odboru pátrání osobně, neboť jsou pověřeny k těmto úkonům, tak jak je uvedeno v předcházející kapitole, či jsou využívány specializované útvary Celní správy České republiky, stejně tak specializované útvary Policie České republiky.

Dále je aktivně využíváno technické sledování, a to jak osob i věcí, které je prováděno záznamovými zařízeními, GPS lokalizátory, dálkovými odposlechy či prostorovými odposlechy. Jelikož se jedná o technicky náročné sledování, které vyžaduje jak kvalitní techniku, tak znalosti v oblasti techniky, elektrotechniky a další specifické znalosti, tak v těchto případech příslušníci oddělení odhalování daňových podvodů využívají pouze specializované útvary Celní správy České republiky a Policie České republiky.

#### **2.8.9.7. Agent**

*„Agentem je příslušník Policie České republiky nebo Generální inspekce bezpečnostních sborů plnící úkoly uložené mu řídicím policejním orgánem,*

*vystupující zpravidla se zastíráním skutečného účelu své činnosti. Je-li to k použití agenta, jeho přípravě nebo k jeho ochraně nutné, je k zastírání jeho totožnosti možné“*<sup>67</sup>vytvořit legendu o jiné osobní existenci, provádět hospodářské činnosti, k jejichž vykonávání je třeba zvláštní oprávnění, povolení či registrace a zastírat příslušnost k Policii České republiky nebo ke Generální inspekci bezpečnostních sborů.<sup>68</sup>

Pro účely odhalování a dokumentací daňové trestné činnosti je důležitá hned podmínka, která stanovuje omezení na použití v případech, kde je vedeno trestní řízení pro zločin, na který zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let.

Procesní postup pro využití operativně pátracího prostředku stanovuje, že *„použití agenta povoluje na návrh státního zástupce vrchního státního zastupitelství nebo na návrh evropského pověřeného žalobce soudce vrchního soudu, v jehož obvodu je státní zástupce, podávající návrh, činný“*<sup>69</sup>

V prověřování, které je vedeno pověřeným celím orgánem tedy přichází v úvahu využití agenta pouze je-li vedeno trestní řízení ve věci zkrácení daně z přidané hodnoty, kde došlo ke škodě nejméně 1.000.000 Kč nebo se jej dopustili nejméně tři spolupachatelé.

Z podmínek pro využití je zřejmé, že agenta lze využít i na poměrně bagatelní daňovou trestnou činnosti, kdy agent jako operativně pátrací prostředek je jistě zamýšlen zejména na rozkrytí vysoce organizované trestné činnosti, kdy využití bude možné až po splnění podmínek, že sledovaného účelu nelze dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztížené, tedy například že samotné sledování osob a věcí bylo neúčelné a selhaly jakékoliv další prostředky pro dokumentaci trestné činnosti.

---

<sup>67</sup> §158e odst. 2 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

<sup>68</sup> §158e odst. 2 písm. a zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

<sup>69</sup> §158e odst. 4 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

Z výše uvedených ustanovení dále vyplývá, že Celní správa České republiky není oprávněna k tomu, aby v jejich řadách byl zařazen příslušník vykonávající činnost agenta, tedy je vyžadováno specializované pracoviště – Útvar speciálních činností Policie České republiky.

#### **2.8.10. Odposlech a záznam telekomunikačního provozu**

Odposlech a záznam telekomunikačního provozu je důležitým nástrojem boje proti nejzávažnějším formám trestné činnosti, jako jsou organizovaný zločin, drogová kriminalita, závažná násilná trestná činnost a daňová kriminalita. Současně odposlech představuje zásadní zásah do základních lidských práv a svobod, proto musí být důkladně zvažováno, zda jsou pro takový závažný zásah splněny zákonem stanovené podmínky, zda je zásah nezbytný a zda je respektována zásada přiměřenosti.

Podstatné podmínky pro odposlech a záznam telekomunikačního provozu stanoví, že odposlech lze použít, je-li vedeno trestní řízení pro zločin, na který zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let může být vydán příkaz k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, pokud lze důvodně předpokládat, že jím budou získány významné skutečnosti pro trestní řízení a nelze-li sledovaného účelu dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztížené. Odposlech a záznam telekomunikačního provozu provádí pro potřeby všech orgánů činných v trestním řízení Policie České republiky.<sup>70</sup>

Tedy s odkazem na ustanovení §88 trestního řádu je pověřený celní orgán oprávněn užít odposlech a záznam telekomunikačního provozu pokud prověřuje trestný čin zkrácení daně dle §240 trestního zákoníku pouze pokud je vedeno řízení pro podezření z kvalifikované skutkové podstaty, a že se trestného činu

---

<sup>70</sup> §88 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

dopustil pachatel nejméně s dvěma osobami nebo způsobil škodu značného rozsahu, tedy alespoň 1.000.000 korun českých, současně musí být splněny další obligatorní podmínky, tedy že sledovaného účelu nelze dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztížené. Odposlech a záznam telekomunikačního provozu musí být použit jako poslední nástroj, kdy ostatní nástroje selhaly.

*„Odposlech a záznam telekomunikačního provozu provádí pro potřeby všech orgánů činných v trestním řízení ÚZČ (specializované pracoviště). Výsledkem je zvukový záznam rozhovoru účastníků odposlouchávané stanice, pořízený automatickým záznamovým zařízením bez přímé účasti konkrétní osoby, zaznamenaný na nepřepisovatelném přenosném datovém médiu (dále jen „zvukový nosič“), který obsahuje veškerou komunikaci vedenou prostřednictvím odposlouchávané stanice za rozhodné období.“<sup>71</sup>*

## **2.9. Zahájení trestního stíhání**

Trestní prověřování vedené pověřeným celním orgánem může skončit jakýmkoliv způsobem, který umožňuje trestní řád, jedná se zejména o odložení nebo jiné vyřízení věci dle ustanovení § 159a trestního řádu. Jedná se o případy, kdy ve věci nejde o trestný čin nebo pokud se nepodařilo zjistit skutečnosti opravňující zahájit trestní stíhání. V případě, že je vedeno trestní řízení v rámci společných pracovních týmu, případně v rámci spolupráce KOBRA a v řízení je využito některých z výše uvedených nástrojů jako odposlech či operativně pátrací činnost, jsou zjištěny skutečnosti, na základě, kterých je možné zahájit vyšetřování.

Pověřený celní orgán má vždy povinnost dle ustanovení §158 odst. 11 trestního řádu vyrozumět o předmětu šetření neprodleně útvar Policie České republiky, který by jinak byl příslušný k řízení. Z celé diplomové práce je zřejmé, že pověřený

---

<sup>71</sup> PPR-1148-8/ČJ-2020-990392, Analýza odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu a sledování osob a věcí dle trestního řádu a rušení provozu elektronických komunikací Policií ČR za rok 2019

celní orgán koná prověřování, kdy vyšetřování nemá ve své kompetenci. Nestanoví-li zákon jinak, vyšetřování konají útvary Policie České republiky. Výjimky jsou uvedeny v ustanovení § 161 trestního řádu. Výjimkou je zejména to, že „*vyšetřování o trestných činech spáchaných příslušníky Policie České republiky, příslušníky Vězeňské služby České republiky, celníky anebo zaměstnanci České republiky zařazenými k výkonu práce v Policii České republiky a o trestných činech spáchaných zaměstnanci České republiky zařazenými k výkonu práce ve Vězeňské službě České republiky anebo v Celní správě České republiky v souvislosti s plněním jejich pracovních úkolů, koná Generální inspekce bezpečnostních sborů.*“<sup>72</sup>

Předání je upraveno ustanovením §162 trestního řádu, které říká, že věc lze předat policejnímu orgánu příslušnému konat vyšetřování „*Jestliže trestní oznámení nebo jiný podnět k trestnímu stíhání prověřoval jiný policejní orgán, než který je uveden v § 161 odst. 2, a zjištěné skutečnosti odůvodňují zahájení trestního stíhání, tento policejní orgán bez odkladu předloží věc orgánu příslušnému konat vyšetřování. Tím není dotčena jeho povinnost na základě dožádání orgánu konajícího vyšetřování opatřovat jednotlivé důkazy, nebo je na základě takového pokynu provádět.*“<sup>73</sup>

Z uvedeno vyplývá, že případy, které vede pověřený celní orgán v prověřování dále předává do vyšetřování zpravidla místně a věcně příslušnému policejnímu orgánu, tedy zpravidla na územní či obvodní oddělení SKPV OHK, nebo na krajská ředitelství policie na SKPV OHK a případně na útvary NCOZ PČR. Pouze v případě, že by se trestného činu zkrácení daně dopustil příslušník některého z bezpečnostních sborů, mohl by takový případ být předán do vyšetřování generální inspekci bezpečnostních sborů České republiky.

---

<sup>72</sup> §161 odst. 3 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

<sup>73</sup> §162 odst. 1 zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)

### **2.9.1. Statistika trestného činu dle §240 v působnosti Celní správy ČR**

Jak bylo uvedeno v předchozích kapitolách, rozšíření kompetencí k prověřování trestného činu zkrácení daně v souvislosti s porušením předpisů upravujícím daň z přidané hodnoty bylo účinné od července 2016. Níže je uvedená statistika založených trestních spisů pro podezření ze zkrácení daně z přidané hodnoty a způsob jejich ukončení pověřeným celním orgánem.

V roce 2016

- založeno 22 trestních spisů s celkovou škodou 379.896.208 Kč
- předány 3 trestní spisy do vyšetřování
- odloženy 2 trestní spisy

V roce 2017

- založeno 50 trestních spisů s celkovou škodou 656.488.987 Kč
- předány 4 trestní spisy do vyšetřování
- odloženy 9 trestních spisů
- 

V roce 2018

- založeno 54 trestních spisů s celkovou škodou 1.057.984.229 Kč
- předány 14 trestních spisů do vyšetřování
- odloženy 17 trestních spisů

V roce 2019

- založeno 52 trestních spisů s celkovou škodou 666.004.194 Kč
- předány 14 trestních spisů do vyšetřování
- odloženy 7 trestních spisů

V roce 2020

- založeno 48 trestních spisů s celkovou škodou 735.560.833 Kč
- předány 16 trestních spisů do vyšetřování
- odloženo 20 trestních spisů

V roce 2021

- založeno 31 trestních spisů s celkovou škodou 570.231.564 Kč
- předáno 22 trestních spisů do vyšetřování
- odloženo 26 trestních spisů

V roce 2022

- založeno 23 trestních spisů s celkovou škodou 181.544.023 Kč
- předáno 21 trestních spisů do vyšetřování
- odloženo 17 trestních spisů

Ze statistiky je zřejmé, že prověřování je vedeno zpravidla déle nežli jeden rok, není výjimkou, aby trestní prověřování bylo vedeno i déle nežli 24 měsíců. To je způsobeno tím, že skutková jednání, kterým dochází ke krácení daně z přidané hodnoty jsou sofistikovaná a nelze je zadokumentovat jednoduchými procesními úkony, kdy organizované skupiny, které svým jednáním krátí daň z přidané hodnoty jsou odhalovány a dokumentovány za využití všech výše uvedených nástrojů a taktických postupů, které jsou časově náročné.

Prověřovaná celková škoda reflektuje zavedené kontrolní mechanismy správcem daně, zejména kontrolní hlášení. Na základě kontrolního hlášení byly detekovány fakturační řetězce s vysokými škodami, neboť organizované skupiny pachatelů zpočátku neměli povědomí o tom, jak kontrolní hlášení funguje a jak jej obejít, tak aby nedošlo k detekci daňových úniků. Daňové úniky způsobené v letech 2016 a 2017 byly postupně detekovány v průběhu roku 2017 a 2018.

V následujících obdobích již správce daně nebyl schopen detekovat rozsáhlé řetězce, neboť se pachatelé přizpůsobili a naučili se vhodně upravit fakturační řetězce tak, aby došlo k co nejmenším ztrátám zisků z daňových úniků. To se projevilo také na menším počtu podaných trestních oznámení správce daně a také menší škodou uvedenou v trestních oznámeních od správce daně.

## 2.9.2. Úspěšné případy

### 2.9.2.1. Případ „SEWER“ – krácení daní při dovozu textilního zboží

*„Pověřený celní orgán odboru Pátrání GŘC v Ústí nad Labem provedl na základě trestního oznámení Finančního úřadu pro Ústecký kraj úkony trestního řízení pod krycím názvem „SEWER“, směřující proti jednání ve formě krácení daní tuzemskou právnickou osobou při dovozu textilního zboží ze třetích zemí s následnou distribucí prostřednictvím partnerského prodeje či prostřednictvím online obchodu. Vzhledem k velice nízké dovozní hodnotě zboží a vysoké prodejní ceně vznikala společnosti vysoká daňová povinnost na dani z přidané hodnoty, avšak následně docházelo k optimalizaci daňové povinnosti prostřednictvím deklarování fiktivního pořízení zboží a služeb od jiné tuzemské právnické osoby. Způsobená škoda byla správcem daně za období roku 2016 až první poloviny roku 2018 vyčíslena na 133 milionů Kč.*

*V rámci realizace věci ve dnech 25. 7. – 27. 7. 2018 bylo provedeno 9 domovních prohlídek a prohlídek jiných prostor a pozemků, bylo zadrženo 5 osob, z toho 2 vazebně, dále byly zajištěny nemovitosti, pohledávky, osobní automobily, finanční prostředky na bankovních účtech a zboží v celkové výši 130 milionů Kč.<sup>74</sup>*

### 2.9.2.2. Případ „CANIS“ – krácení daní při poskytování pracovní síly

*„Podezření ze spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby se dopustily podezřelé osoby tím, že nejméně v období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2019 v rámci prováděné ekonomické činnosti několika ovládaných společností poskytovaly pracovní sílu za účelem snížení vzniklé vysoké daňové povinnosti na DPH. Do účetnictví zahrnovaly upravené daňové*

---

<sup>74</sup> Zpráva o činnosti 2018, Generální ředitelství cel, Sekce 03 - Pátrání



doklady vystavené za účetní služby a dále i zjednodušené daňové doklady s fiktivním plněním.

V rámci realizace bylo provedeno celkem 5 domovních prohlídek a 8 prohlídek jiných prostor a pozemků, při kterých byly zajištěny listinné důkazy, výpočetní technika a mobilní telefony. Jako výnosy z trestné činnosti byly zajištěny 2 osobní vozidla a finanční hotovost ve výši 18 121 674 Kč a 7 010 EUR. Souběžně bylo správcem daně v daňovém řízení zajištěno cca 9 900 000 Kč. Bylo zadrženo 5 osob. Způsobená škoda činila nejméně 29 150 634 Kč<sup>75</sup>

### **2.9.2.3. Případ „STRING“ – krácení daní**

„Olomoučtí celníci ze Sekce pátrání Generálního ředitelství cel a policisté z Národní centrály proti organizovanému zločinu služby kriminální policie a vyšetřování (NCOZ) provedli společně závěrečnou realizaci trestní věci pod krycím názvem STRING. V rámci úkonů trestního řízení (1. a 2. listopadu 2022) obvinili 13 fyzických osob (12 na území ČR, 1 osobu na Slovensku), které jsou podezřelé ze spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby. Škoda, kterou osoby měly způsobit, je vyčíslena na bezmála 200 milionů Kč.

Kriminalisté NCOZ požádali policisty Slovenské republiky o úkony směřující k zajištění majetku v hodnotě cca 71 milionů Kč. V České republice došlo k zajištění tuzemských bankovních účtů se stavem 1,2 milionu Kč.

Úkony trestního prověřování ukončili celníci v květnu letošního roku. Po objasnění skutečností a ukončení prověřování věc předali do vyšetřování NCOZ, expozitura Ostrava. S ohledem na celý případ uzavřely obě složky dohodu, vytvořily společný vyšetřovací tým a provedly závěrečnou realizaci.<sup>76</sup>

---

<sup>75</sup> Zpráva o činnosti v letech 2020 – 2021, Generální ředitelství cel, Sekce pátrání

<sup>76</sup> Celníci a policisté odhalili krácení daní ve výši 200 milionů korun | Celní správa ČR . Document Moved [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/tiskove->

### **3. Praktická část**

#### **3.1. Doporučení pro boj s krácením daně z přidané hodnoty**

V dalších kapitolách představím možnosti zlepšení nástrojů pro prevenci, včasnou detekci zkrácení daně a dále zlepšení následné dokumentace této trestné činnosti, a to z pohledu policejního orgánu. Každá z podkapitol, která se týká finančních úřadů, jako správců daně, byla konzultována s vedoucím oddělení řízení rizik Finančního úřadu pro Ústecký kraj, který zhodnotil možná navrhovaná opatření.

#### **3.2. Pověřený celní orgán a mlčenlivost správce daně – finanční úřad**

Mlčenlivost správce daně je dána ustanovením §52 a 53 daňového řádu, její prolomení vůči pověřenému celnímu orgánu je definováno takto: „O porušení povinnosti mlčenlivosti rovněž nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní pro účely trestního řízení, pokud je požaduje státní zástupce a po podání obžaloby soud v souvislosti s objasněním okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán některý z trestných činů daňových a poplatkových, který se týká porušení povinnosti při správě daní“<sup>77</sup>

Pro odhalování a dokumentaci daňové trestné činnosti jsou nejdůležitější aktuální informace z daňových tvrzení podvodných společností, přičemž jak bylo uvedeno výše, takové informace získá pověřený celní orgán ve formě trestního oznámení a dále na základě dožádání dle zákona o Celní správě za využití ustanovení §11a případně přes žádost státního zástupce dle ustanovení §8 odst. 2 trestního řádu.

---

[zpravy/2022/Stranky/Celn%C3%ADci-a-policist%C3%A9-odhalili-kr%C3%A1cen%C3%AD-dan%C3%AD-ve-v%C3%BD%C5%A1i-200-milion%C5%AF-korun.aspx](https://zpravy/2022/Stranky/Celn%C3%ADci-a-policist%C3%A9-odhalili-kr%C3%A1cen%C3%AD-dan%C3%AD-ve-v%C3%BD%C5%A1i-200-milion%C5%AF-korun.aspx)

<sup>77</sup> §53 odst. 2 písm. a zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád

Opět se jedná o značnou časovou prodlevu, nežli pověřený celní orgán informace získá, kdy se může jednat o týdny. Ačkoliv by takové prodlevy měla odstranit spolupráce v pracovních týmech Kobra, je nutné si uvědomit, že i spolupráce v rámci takového týmu má sv pevně dané postupy a mantinely, kdy hlavní výhoda je, že pověřený celní orgán zná konkrétního partnera, se kterým může problém řešit, nicméně veškeré žádosti a výměna informací má přesně stanovené administrativní postupy.

Celní správa České republiky i Finanční správa České republiky jsou podřízeny Ministerstvu financí. Možným řešením výše uvedeného problému by mohl být převod některých oprávnění na příslušníky odd. Odhalování daňových podvodů, a to v souvislosti s trestním řízením, které je zahájeno na podkladě trestního oznámení Finanční správy České republiky.

Konkrétní příslušníci odd. Odhalování daňových podvodů, kteří vedou takové řízení by mohli dostat oprávnění k nahlížení do daňového spisu subjektu, kterého se trestní oznámení týká. Konkrétně by se mělo jednat o přístup přes online aplikaci ADIS<sup>78</sup> do podaných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, k podaným souhrnným hlášením a dále ke kontrolním hlášením.

Je zřejmé, že na základě výše uvedených ustanovení má pověřený celní orgán oprávnění si takové informace vyžádat, proto by neměl být problém, že by bylo možné vstoupit do portálu ADIS online.

Příslušníci Celní správy mají omezený přístup do aplikace ADIS, a to pouze na ověření registrace k dani z přidané hodnoty, ale zcela zásadní je, že portál ADIS je již nyní aktivně využíván a zprovozněn pro účely příslušníků Celní správy.

---

<sup>78</sup> Automatizovaný daňový informační systém

Aby nedocházelo ke zneužití musel by být veškeré vstupy do aplikace logovány pravidelně prováděna kontrola oprávnění vstupu, tak jak se děje i s ostatními aplikacemi, které obsahují citlivá data.

Nejednalo by se o kompletní zpřístupnění ADIS a kompletních náhledů na subjekt, tak jak mají územní pracoviště finančních úřadů, ale pouze omezený náhled konkrétních subjektů, jak je uvedeno výše.

Další možností by byla úprava ustanovení §8 odst. 2 trestního řádu s odkazem na §8 odst. 3 trestního řádu, které by bylo rozšířeno o sledování údajů získaných při správě daní, které by mohl nařídit soudce, tak jak je to umožněno u sledování bankovních účtů, které podléhají bankovnímu tajemství. Na základě nařízení soudce by bylo možné získat vzdálený přístup do daňového spisu daňového subjektu prostřednictvím aplikace ADIS.

Ačkoliv jsem se s tím dosud nesešel, je možné že by se na výše uvedené dalo využít následující ustanovení daňového řádu: *„Správce daně může poskytovat informace podle § 53 postupem sjednaným v písemné dohodě uzavřené mezi správcem daně, který informace shromažďuje, a příslušným orgánem veřejné moci“<sup>79</sup>*

*„Rozsah a poskytování údajů musí být vázán příslušným zákonným zmocněním a musí sledovat jeho účel. Správce daně informaci poskytne buďto na základě individuální žádosti oprávněného orgánu veřejné moci s uvedením účelu a rozsahu nebo formou pravidelného, případně nepravidelného, předávání podle písemného ujednání mezi příslušným správcem daně a určitým orgánem veřejné moci. Přesná forma a specifikace tohoto pravidelného předávání bude záviset na vzájemné dohodě obou stran.“<sup>80</sup>*

---

<sup>79</sup> §54 odst. 2 zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád

<sup>80</sup> MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9. s 225-226

Tímto by odpadla nutnost vyžadovat údaje písemně prostřednictvím státního zastupitelství pravidelně za každé zdaňovací období, a bylo by tím zajištěna včasná informovanost policejního orgánu, který by mohl včas reagovat na nově vzniklé situace ve fakturačních řetězcích. Nicméně ustanovení upravuje výměnu informací, ale nikoliv přístup do daňového spisu subjektu.

### **3.3. Pověřený celní orgán a mlčenlivost správce daně – celní úřad**

Celní správa České republiky spravuje clo, které se vybírá při dovozu zboží z třetích zemí. Clo je příjmem státu a je také jednou z daní, z toho také vyplývá, že celní řízení je daňovým řízením a vztahují se na něj stejná pravidla a ustanovení o mlčenlivosti z daňového řádu jako pro daň z přidané hodnoty.

Celní správa disponuje několika nástroji, kterými lze monitorovat cestu zboží z třetích zemí na celní úřad za účelem jeho propuštění do volného oběhu na základě celního řízení. Současně tyto nástroje umožňují získat informace z celního řízení a z jeho každé etapy, například:

- tranzitní prohlášení pro cestu zboží z celního úřadu odesláním, zpravidla se jedná o celní úřad na vstupní hranici Evropské unie, do celního úřadu určením, tedy některým z celních úřadů v České republice. V rámci tranzitního prohlášení lze získat informace nejméně k druhu zboží, k jeho příjemci, odesílateli, a dále informace k přepravě zboží, tedy dopravce a konkrétní dopravní prostředek.
- registrace celního prohlášení a zahájení celního řízení, kdy lze již zjistit konkrétní objem zboží, jeho deklarovanou hodnotu, bližší informace o místě dodání, dále jsou již na celní úřad předloženy dokumenty důležité pro celní řízení, jako faktury ke zboží, dokumenty k původu zboží, plné moci a podobně, současně lze zjistit, zda byla při celním řízení nařízena kontrola a s jakým výsledkem.

- ukončení celního řízení a vystavení jednotného správního dokladu, který je rozhodnutím o propuštění zboží do volného oběhu. Z jednotného správního dokladu lze zjistit deklarovanou celní hodnotu, která je zcela stěžejní pro vyčíslení škody, dále se na rozhodnutí uvádí již konkrétní označení zboží, jeho množství, současně je zde určeno přesné datum propuštění, jedná se o datum uskutečnění zdanitelného plnění, které je rozhodné pro stanovení zdaňovacího období, ve kterém musí být dovoz z třetích zemí přiznán v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.

Z výše uvedeného je zřejmé, že při celním řízení lze zjistit zcela zásadní informace důležité jak pro provádění operativně pátrací činnosti, díky čemuž lze přijmout včasná opatření k realizaci úkonů dle ustanovení § 158d trestního řádu, tak se jedná o informace důležité pro následné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty subjektu, který dovoz zboží z třetích zemí uskutečnil.

Pověřený celní orgán musí tyto zcela esenciální data vyžadovat prostřednictvím ustanovení § 11a zákona o Celní správě České republiky, případně prostřednictvím státního zástupce za využití ustanovení § 8 odst. 2 trestního řádu.

Nelze tedy získat informace k probíhajícím dovozům v reálném čase, kdy informace jsou zpravidla zjištěny ex post, případně jsou zjištěny při provádění operativně pátrací činnosti a později verifikovány přes výše uvedená ustanovení.

Dále je potřeba dodat, že data o uskutečněných dovozech, která jsou pověřenému celní orgánu poskytována v rámci výše uvedené součinnosti jsou nahrávána do datového skladu nejméně s jednodenním zpožděním, tedy nelze dle výše uvedených ustanovení získat informace o celním řízení získat obratem.

Zde bych navrhol stejnou úpravu, jak je popsána v předchozí kapitole 3.1. Tedy prolomení mlčenlivosti celního řízení vůči subjektům, proti kterým je vedeno trestní řízení pro podezření z krácení daně v souvislosti s dovozem zboží z třetích zemí.

Konkrétně online přístup k aplikacím, které spravují celní řízení a dále k aplikacím, které evidují data z uskutečněných dovozů zboží z třetích zemí.

Denně jsou uskutečněny stovky dovozů zboží z třetích zemí, nicméně pověřený celní orgán by neměl přístup k celnímu řízení jiných subjektů, ale jen a pouze k subjektu, proti kterému je vedeno trestní řízení. Aby nedocházelo ke zneužití musel by být veškeré vstupy do aplikace logovány pravidelně prováděna kontrola oprávnění vstupu, tak jak se děje i s ostatními aplikacemi, které obsahují citlivá data.

Uvedenou úpravou by se zvýšila akceschopnost policejního orgánu, současně by mohly být přijata další opatření, například v souvislosti se zajištěním věcí pocházející z trestné činnosti, kdy by byl podstatně zjednodušen dohled nad věcmi, které jsou použity v souvislosti s páčáním trestné činnosti.

Dále je potřeba si uvědomit, že informace získané z celního řízení, zejména pak počet uskutečněných dovozu zboží z třetích zemí, jejich celková hodnota a datum uskutečněného zdanitelného plnění musí dále pověřený celní orgán porovnat s údaji z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, kdy informace zjištěné z celního řízení se zde projeví až poté, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, kdy povinnost je podat do 25. dne po zdaňovacím období, ve kterém dovoz z třetích zemí byl uskutečněn. K tomu je potřeba přičíst další lhůty, které policejní orgán má, nežli procesně vyžádá tato data od správce daně, kterým je v případě daně z přidané hodnoty finanční úřad.

### **3.4. Zajištění daně při dovozu zboží**

Dovoz zboží se okamžikem propuštění do volného oběhu na území ČR stává zdanitelným plněním, které je ze zásady předmětem daně. Nárok na odpočet této daně z přidané hodnoty na vstupu není automatický, nýbrž vázaný na přesně vymezené zákonné podmínky uvedené v kapitole 7.2.1, přičemž z hlediska

posouzení nároku na odpočet daně jsou rozhodné všechny objektivní okolnosti deklarovaného obchodu.

Plátce oprávněn k odpočtu DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, kterou rozumí DPH na zboží, které bylo plátcem dovezeno ze třetí země, jen pokud toto zboží v rámci svých ekonomických činností použije výhradně pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží s místem plnění v tuzemsku.

Zavedená praxe správce daně však cílí na zjednodušení postupu u plátců DPH, kteří si mohou částku DPH přiznanou z titulu dovozu zboží v daňovém přiznání za stanovených podmínek uplatnit jako odpočet a pro tyto plátce se pak DPH z dovozu stane průběžnou položkou, která je nezatěžuje z hlediska peněžních toků. Správce daně se tímto nevzdává nároku na úhradu DPH, ale poctivé podnikatele zbavuje daňové zátěže do doby dodání zboží v tuzemsku.

Činnost podvodných společností využívající některý z modu operandi popsaného v 2.7.2. však zcela záměrně cílí na zneužití zákonné úpravy a na vyhnutí se úhradě DPH z dovezeného zboží v plném rozsahu. Jedná se o specifické daňové podvodné jednání s počátečním úmyslem zkrácení daně.

Za podmínek uvedených v kapitole 2.5.3.3 může být správcem DPH při dovozu celní úřad, jedná se zejména o nezákonný dovoz nebo pokud je dovoz uskutečněn osobou, která není plátcem DPH.

Vzhledem ke skutečnosti, že data o uskutečněných dovozech z třetích zemí nejsou automaticky spárována s daňovým přiznáním, musí být kontrola přiznaných dovozů prováděna spontánně při činnosti správce daně. V kapitolách výše jsem také uvedl, že dochází ke značnému zpoždění při verifikaci dovozů, a to z toho důvodu, že dovozy z třetích zemí uskutečněné například ve zdaňovacím období leden 2023 mají být daňovým subjektem přiznání v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2023, kdy termín podání je do 25. února 2023. Jedná se o dlouhý časový horizont, současně nedochází k párování automaticky



jako například u kontrolního hlášení, proto pokud subjekt uskuteční velké množství dovozů zboží v řádu desítek milionů, správce daně nemusí ani tuto skutečnost zaznamenat. Tím může dojít k škodám velkého rozsahu.

Jedním z řešení by mohlo být zajištění daně celním úřadem při dovozu zboží z třetích zemí. Jednalo by se zejména o nové subjekty, které nemají žádnou historii dovozů, měl čerstvou registraci k dani z přidané hodnoty, byl neusazenou osobou, případně by subjekt či jeho jednatel (viz kapitola 3.7) byl označen jako nespolehlivý plátce.

V těchto odůvodněných případech by plná daň z přidané hodnoty byla zajištěna celním úřadem, který by se tak stal správcem daně z přidané hodnoty i za těchto stanovených podmínek. Daň by bylo možné vyžádat zpět, a to za podmínek, které určuje zákon o dani z přidané hodnoty, a které jsou popsány v odstavce výše. Subjektu by byla daň vrácena, pokud by prokázal, že přijaté plnění použil pro účely uskutečňování ekonomické činnosti, tedy například dodal zboží v tuzemsku a z dodání s místem plnění v tuzemsku řádně přiznal a odvedl daň.

V případě, že by subjekt po uskutečnění dovozu zboží dodal do jiného členského státu, nárok na odpočet by byl přiznán až poté, co by byly prokazatelně splněny podmínky k nároku na odpočet v souvislosti s osvobozeným dodáním do jiného členského státu, tedy subjekt by prokázal že zboží dodal osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, kdy bych navrhoval nárok na odpočet uznat až poté, co zahraniční daňový subjekt prokazatelně přizná plnění, což by se dalo ověřit prostřednictvím systému VIES.

Jistou náhradou by mohlo být využití záruky, tak jako se osvědčilo u distributorů pohonných hmot, kdy nedílnou podmínkou registrace je poskytnutí kauce ve výši 20.000.000 Kč, a to složením částky ve výši 20.000.000 Kč na zvláštní účet celního úřadu nebo formou bankovní záruky znějící na 20.000.000 Kč akceptované celním úřadem.

Každý subjekt, který nyní chce uskutečňovat dovoz zboží z třetích zemí, musí být registrován jako dovozce k získání čísla EORI<sup>81</sup>. Číslo EORI slouží jako jedinečný identifikátor pro následnou komunikaci s celními orgány všech členských států Evropské unie. Získání čísla EORI, či povolení k dovozu, by bylo podmíněno složením kauce, a to přímo úměrné objemu dovozů, které subjekt hodlá uskutečnit. Zde bych navrhoval některé další podmínky:

- V případě, že by subjekt chtěl zvýšit objem dovozů, musel by poskytnout vyšší kauci. Tím by bylo zaručeno, že bude k dispozici dostatečná jistina, ze které by se mohl stát uspokojit, v případě, že by došlo k protiprávní činnosti v souvislosti s dovozem zboží z třetích zemí.
- Zkušební doba pro získání statusu ověřeného dovozce. V případě, že by se subjekt osvědčil, tedy by řádně přiznával dovozy, řádně by vedl evidence, řádně by přiznával daň z uskutečněných plnění, kterou by řádně hradil, byla by mu kauce vrácena.

Zavedením kauce při obchodu z pohonnými hmotami se podařilo snížit objem podvodů, kdy lze předpokládat, že by se stejným způsobem snížil objem nepřiznaných dovozů zboží z třetích zemí a výrazně by ubylo podvodů v této oblasti.

### **3.5. Úprava kontrolního hlášení**

Kontrolní hlášení je účinným nástrojem, díky kterému se daří úspěšně bojovat s trestnou činností v oblasti daně z přidané hodnoty. Je zřejmé, že již v současné době nedochází k jednoduchým fakturačním řetězcům s vysokou škodou, ale spíše dochází k rozsáhlým sofistikovaným fakturačním řetězcům, kdy je způsobená škoda rozštěpena na několik subjektů.

---

<sup>81</sup> Economic Operators' Registration and Identification System

Pachatelé postupně zjistili, jaké limity a omezení kontrolní hlášení skrývá a postupně se přizpůsobili či našli různé klíčky a díry, které umožňují páchání trestné činnosti. Ačkoliv správce daně, případně policejní orgán má data z kontrolního hlášení, tedy ví, kdo je odběratelem a dodavatelem zboží, ví, kdy mělo k plnění dojít a v jaké výši, nicméně dokud není osloven subjekt za účelem předložení dokladů, není zřejmé, co je předmětem fakturace, přičemž v případě, že by bylo možné z kontrolního hlášení zjistit předmět fakturace, mohlo by rychleji dojít k detekování podvodného jednání.

Navrhovanou změnou je povinnost uvést označení předmětu fakturace v kontrolním hlášení, tedy subjekt by měl povinnost nejen uvádět daňové identifikační číslo dodavatele, evidenční číslo daňového dokladu uvedené na dokladu, den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty a základ daně a výši daně, ale také předmět fakturace.

K určení předměty by se dalo vycházet z celního sazebníku, který je využíván při dovozech zboží z třetích zemí a na základě sazebníku lze určit jak druhový, tak konkrétní předmět. Pro účely DPH by se v první řadě jednalo o povinnost uvést, zda se jedná o zboží nebo službu, a dále rozlišit předmět plnění dle následujících kapitol:

- Živá zvířata; živočišné produkty
- Rostlinné produkty
- Živočišné nebo rostlinné tuky a oleje a výrobky z nich
- Výrobky potravinářského průmyslu; nápoje, lihoviny a ocet
- Tabák a vyrobené tabákové náhražky
- Dřevo a dřevěné výrobky
- Nerostné produkty
- Výrobky chemického průmyslu nebo příbuzných průmyslových odvětví
- Plasty a výrobky z nich; kaučuk a výrobky z něj
- Surové kůže a kožky, usně, kožešiny a výrobky z nich

- Buničina ze dřeva nebo z jiných celulózových vláknovin; sběrový papír, kartón nebo lepenka papír, kartón a lepenka a výrobky z nich
- Textilie a textilní výrobky
- Obuv, pokrývky hlavy, doplňky
- Výrobky z kamene, sádry, cementu, sklo a skleněné výrobky
- Drahokamy nebo polodrahokamy, drahé kovy a mince z nich
- Zbraně a střelivo; jejich části, součásti a příslušenství
- Obecné kovy a výrobky z obecných kovů
- Stroje a mechanická zařízení, elektrická zařízení, přístroje pro záznam a reprodukci zvuku, přístroje pro záznam a reprodukci televizního obrazu a zvuku a části, součásti a příslušenství těchto přístrojů
- Vozidla, letadla, plavidla a dopravní zařízení
- Optické, fotografické, kinematografické, měřicí, kontrolní, přesné, lékařské nebo chirurgické nástroje a přístroje; hodiny a hodinky; hudební nástroje; jejich části, součásti a příslušenství
- Umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti<sup>82</sup>

Služby by se určovaly dle druhu, například na stravování, reklamní činnost a poradenství, bezpečnostní a úklidové služby, cestovní ruch a sport.

Minimálně rozdělení na zboží a služby by mělo být povinné, neboť díky tomu by bylo možné se ihned zjistit, jakým směrem by se případné zkrácení dně mohlo dále vyvíjet a tím i nastavit rychlá a včasná opatření správcem daně případně policejním orgánem.

Každý den jsou na území České republiky uskutečňovány tisíce dovozů zboží z třetích zemí, kdy při celním řízení jsou deklarovány předměty s konkrétním určením, tedy již při vstupu zboží na České republiky při propuštění do volného oběhu je zboží přesně identifikováno, proto by stačilo převzít ustanovení předmětu

---

<sup>82</sup> Taric CZ | Celní správa ČR. [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/taric-cz.aspx>

k jeho další fakturaci. Proto by to nemuselo být pro daňový subjekt nákladné a ztěžující, neboť by se takto získaná data dala implementovat do účetních programů, které by automaticky třídu předmětu do fakturace a kontrolního hlášení doplnily.

### **3.6. Zkrácení doby pro podání daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a kontrolního hlášení**

Plátce má povinnost podat řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, souhrnné hlášení a kontrolní hlášení do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Pokud termín pro podání daňového přiznání připadne na sobotu, neděli nebo státem uznávaný svátek, posouvá se lhůta pro podání daňového přiznání na následující pracovní den.

Výše uvedená povinnost vyplývá z ustanovení daňového řádu, konkrétně jej upravuje §136, ve kterém stojí, že *„Je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit.“*<sup>83</sup>

Úpravou uvedeného ustanovení by bylo možné zkrátit dobu pro podání daňových přiznání, přičemž navrhovaná doba by byla 15 dnů. Zkrácením lhůty pro podání přiznání a kontrolního hlášení na 15 dní by správce daně měl k dispozici výrazně dříve data z kontrolních hlášení, dříve by došlo k detekci možného zkrácení daně a tím i k zabránění škodlivého následku, neboť by správce daně mohl včas reagovat za využití oprávnění, které mu poskytuje daňový řád. Současně by mohl správce daně dříve nashromáždit informace pro včasné podání trestního oznámení, tak aby mohl být aktivně zapojen policejní orgán.

V případě již probíhajícího trestního řízení by bylo možné včas reagovat na možné změny ve fakturačních řetězcích, neboť by policejní orgán dokumentující zkrácení

---

<sup>83</sup> §136 odst. 4 zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád.

daně měl k dispozici dříve například analytický výstup z kontrolního hlášení, čímž by mohl policejní orgán dříve například vyžadovat údaje, která jsou předmětem bankovního tajemství, současně by byly dříve získány informace důležité pro provádění operativně pátrací činnosti.

### **3.7. Standardizované výstupy od bankovních společností**

Jelikož je daňová trestná činnost páchána za užití zpravidla bezhotovostních převodů, jsou bankovní výpisy jedním z nejdůležitějších důkazních prostředků. Při rozsáhlých fakturačních řetězcích jsou vyžadovány údaje k desítkám bankovních u různých bankovních institucí. V roce 2022 působilo v České republice 46 bank, z toho 23 pouze jako pobočka zahraniční banky. Každá z bankovních institucí má vlastní interní systémy pro správu bankovních účtů. V případě, že jsou v rámci trestního řízení prostřednictvím státního zástupce vyžádány údaje, které jsou předmětem bankovního tajemství, každá z bankovních institucí poskytuje tyto údaje z vlastního interního systému. To znamená, že lze získat data, která jsou v různých formátech, těmi jsou:

- doc, která jsou ke čtení zpravidla aplikací Word
- xls, která jsou ke čtení zpravidla aplikací Excel
- txt, která jsou zpravidla ke čtení aplikací Poznámkový blok
- pdf, která jsou zpravidla ke čtení aplikací Acrobat reader

Současně každý výstup v takovém formátu je jinak strukturovaný, zejména jsou rozdílné časové záznamy, údaje o kreditu a debetu, jinak zaznamenány bankovní účty protistran. Z těchto důvodů musí vždy být data převedena zpravidla o formátu ke čtení aplikací Excel a dále jsou data kompletně předělána do stejné strukturované podoby, tak aby se dalo s daty dále jednodušeji pracovat a vytvořit analýzu finančních transakcí.

Tímto dochází ke značnému ztížení boje proti daňovým podvodům, a dlouhým prodlevám. Prodlevy jsou způsobeny jednak tím, že data jsou vyžadována

prostřednictvím státního zastupitelství, kdy jednotlivé bankovní instituce odpovídají ve lhůtě až 30 dní, tak zejména dochází k průtahům při zpracování dat.

Řešením by bylo stanovit bankovním institucím povinnost poskytovat vždy výstupy ve stejném standardizovaném formátu. Tímto by odpadla jedna část celého procesu. Pokud jak správce daně, tak policejní orgán disponoval vždy stejným výstupem, bylo by možné data zpracovat obratem, a to za využití analytických nástrojů, které má již nyní k dispozici jak správce daně tak policejní orgán.

Data z daňových přiznání, respektive z kontrolních hlášení jsou v současné době k dispozici až přibližně 40 dní po ukončeném zdaňovacím období, včasným vyžádáním dat, která jsou předmětem bankovního tajemství, a která by byla strukturována, by se zvýšila akceschopnost jak správce daně, tak policejního orgánu, neboť by došlo k rychlému vyhledání nových subjektů, které se účastní fakturačních řetězců. Tím by mohl správce daně nastavit určitá opatření, k těmto novým subjektům, tak aby minimalizoval možné daňové úniky.

Současně by policejní orgán mohl pohotově vyhledávat výnosy z trestné činnosti, a tím i úspěšně odčerpávat majetek pachatelů trestné činnosti.

### **3.8. Nespolehlivý plátce – statutární orgán**

Status nespolehlivého plátce se z hlediska sofistikovaných daňových podvodů jeví jako neúčinný nástroj, neboť v případě, že je daňový subjekt označen jako nespolehlivý plátce, je v řetězci v následujících zdaňovacích obdobích nahrazen jiným subjektem, který tento status nemá. Sofistikované daňové podvody ve formě rozsáhlých fakturačních řetězců bývají centrálně řízeny, kdy povětšinou subjekt je dokonce nahrazen dříve, nežli dojde k rozhodnutí správce daně, kterým je status přiřazen.

Při daňových podvodech je často užíván na pozici statutárního orgánu bílý kůň, který je usazen do vedení několika společností, mnohdy jsou jich i desítky, přičemž

společnosti jsou v různých fakturačních řetězcích a jsou řešeny různými správci daně dle místní a věcné příslušnosti, stejně tak v případě, že je vedeno trestní řízení, stává se, že stejná osoba jednatele je řešena v rámci různých trestních řízeních.

Určitým ztížením výše uvedeného jednání a zlepšením boje proti daňovým podvodům by byla možnost přiznat status nespolehlivého plátce přímo fyzické osobě, zde konkrétně bílému koni. V případě, že by fyzická osoba označená jako nespolehlivý plátce byla usazena do některé společnosti, která je plátcem daně, automaticky by byla v rejstříku označena jako nespolehlivý plátce z důvodu statutárního orgánu či společníka.

Samozřejmě není možné předvídat, že i další subjekt bude krátit daň a bude účasten na trestné činnosti, proto v tomto případě by dalším subjektům v obchodním vztahu nevznikla povinnost uhradit daň za takového plátce, v případě, že by nebyla řádně uhrazena, avšak bylo by to určité varování a správce daně by současně mohl preventivně řešit takový subjekt pomocí dalších nástrojů, které má, tedy správce daně dbal zvýšeného dohledu nad takovým subjektem, tak aby minimalizoval možné daňové úniky.

Současně by se dalo říci, že by došlo automaticky k naplnění subjektivní stránky daňového podvodu z pohledu správce daně, který je posuzován takzvaným Axel Kittel testem, který se sestává ze čtyř podmínek, které jsou rozhodné, zda se jedná o podvodné jednání.

Jedná se o 4 otázky, které by v rámci daňového důkazního řízení měly být zodpovězeny:

- Existuje k dnešnímu dni daňová újma státu?
- Pokud ano, je daňová újma důsledkem podvodného jednání?
- Pokud ano, byly předmětné obchodní transakce spojeny s tímto podvodným jednáním?



- Pokud ano, musel vědět či věděl o tomto spojení daňový subjekt?

Pouze v případě, že jsou všechny odpovědi na otázky kladné, je možné dospět k závěru, že účastník může být z pohledu daňového práva postížen, a to odepřením nároku na odpočet.

V rámci prokazování má správce daně největší problém s prokázáním poslední podmínky, tedy zda daňový subjekt věděl, že obchodní transakce jsou spojeny s podvodným jednáním. Za využití institutu nespolehlivého plátce – fyzické osoby, by subjekty účastníci se fakturačního řetězce byly srozuměni se skutečností, že v případě obchodu s takovou osobou může dojít ke zkrácení daně. Jednalo by se o preventivní nástroj, který by mohl pomoci zmírnit škody. Částečně by takový výstup mohl být použit i pro trestní řízení, a to opět za účelem prokázání subjektivní stránky trestného činu zkrácení daně.

### **3.9. Přepis společnosti na zahraniční osobu**

Společnosti, které se v rámci fakturačních řetězců vědomě účastní jednání za účelem zkrácení daně z přidané hodnoty mají zpravidla za statutární orgán bílého koně, dříve se jednalo zejména o osoby bez domova či sociálně slabší jedince, kterým je přislíbena určitá finanční hotovost za to, že se stane jednatelem společnosti, a dále je mu přislíbena finanční hotovost za jednotlivé právní úkony. Taková osoba je jak společníkem, tak jednatelem společnosti.

V případě, že je správcem daně detekováno možné protiprávní jednání, je subjekt zpravidla osloven správcem daně k prokázání určitých skutečností, jedná se například o postup k odstranění pochybností, nebo je zahájena daňová kontrola, kdy jednatel má být předvolán k ústnímu jednání. V tento moment jsou pachatelé seznámeni se skutečností, že společnost byla detekována, a proto přijímají určitá opatření tak, aby minimalizovali možnost odhalení své osoby, jako osoby jednající za daňový subjekt, který je odpovědný za způsobenou škodu, a to jak v daňovém řízení, tak v trestněprávní rovině.

Jedním z takových opáření je převod podílu společnosti. K převodu podílu ve společnosti je vyžadován souhlas určitého orgánu společnosti, zejména valné hromady tak, aby byl převod platný. Nejčastěji je vyžaduje souhlas valné hromady při převodu podílu na třetí osobu, která není společníkem společnosti. Splnění této podmínky ostatně vyžaduje i ustanovení § 208 zákona o obchodních korporacích, podle něhož neurčí-li společenská smlouva jinak, může společník převést podíl na osobu, která není společníkem, jen se souhlasem valné hromady.

Současný společník tedy svolá valnou hromadu, na které odvolá současného jednatele, dále převede podíl na nového společníka, kterého stanoví současně novým jednatelem. Současně jsou majetkové vztahy vypořádány sepsáním smlouvy o převodu podílu. Převod je zpravidla uskutečněn na zahraniční osobu, zpravidla ze Slovenska, Rumunska a dříve také hojně z Ukrajiny.

V případě, že v daňovém řízení je potřeba vykonat některé úkony, stávají se pro správce daně neuskutečnitelné, bývalý jednatel se odvolává na převod společnosti, v rámci, kterého došlo předání a převodu veškerých dokladů a dokumentů prokazujících ekonomickou činnost. Statutární orgán ze zahraničí je i určitou překážkou v trestním řízení, kdy policejní orgán musí informace vyžadovat prostřednictvím právní pomoci s odkazem na zákon o mezinárodní justiční spolupráci či za využití evropských vyšetřovacích příkazů. Tímto se prodlužuje schopnost aktivně reagovat jak správci daně, tak policejnímu orgánu.

Prostým nahlédnutím do obchodního rejstříku, v kterém jsou zveřejňovány listiny vztahující se k převodu společnosti lze zjistit, že kontrolní mechanismy pro převod společnosti nejsou nastaveny optimálně. Rejstříkové soudy akceptují k převodu společnosti i prosté zápisy z valné hromady, které nejsou nijak notářsky ověřeny, není tedy nijak zaručeno, že se valná hromada proběhla, a tím spíše není ani zaručeno, že se vše proběhlo s vědomím deklarovaných účastníků.

Navrhovanou změnou by bylo ztížení převodu na zahraniční osoby, s akcentem na ztížení podmínek pro cizince z třetích zemí. U osob z jiných členských států vyžadovat přepis pouze za přítomnosti notáře a za přítomnosti všech zúčastněných osob. V současné právní úpravě není dána povinnost, aby cizinec měl povolen pobyt na území České republiky, proto u cizinců z třetích zemí tuto povinnost doplnit o možnost přepisu pouze v souvislosti s prokázáním, že osoba má platný pobyt na území České republiky.

### **3.10. Evidence zaměstnanců zaměstnaných na DPP a DPČ**

V současné době zaměstnanci zaměstnaní na některou z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr nejsou na rozdíl od zaměstnanců na hlavní pracovní poměr nijak evidováni. To nahrává pseudopracovním agenturám, které krátí jak daně ve formě odvodů na sociálním pojistném a zdravotním pojištění, tak ve formě daně z přidané hodnoty v souvislosti s optimalizací jejich daňové povinnosti.

K řádné evidenci dochází pouze za předpokladu, že u zaměstnance vyvstane povinnost účasti na sociálním pojistném a zdravotním pojištění, to se stává v případě, že

- zaměstnanec má vyšší odměnu, nežli 10.000 Kč u DPP
- zaměstnanec má vyšší odměnu, nežli 3.999 Kč u DPČ

v těchto případech má zaměstnavatel povinnost zaměstnance nahlásit na okresní správu sociálního zabezpečení a dále na zdravotní pojišťovnu a zároveň má povinnost státu odvést platby za uvedené odvody.

Za výše uvedených podmínek dochází k evidenci zaměstnanců na DPP a DPČ, kdy jak správce daně, tak zejména policejní orgán má možnost zjistit dotazem na správu sociálního zabezpečení, zda konkrétní zaměstnanec má nějaké zaměstnance na některou z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr.

V opačném případě se seznam zaměstnanců dá zjistit pouze za součinnosti daňového subjektu, respektive prověřované osoby, a to na vyžádání dle ustanovení §8 odst. 1 za předpokladu že subjekt bude spolupracovat a za předpokladu, že řádně vede personální a mzdovou agendu.

Druhým způsobem, jak se k takovým informacím dostat je dotázat stejným způsobem některého z odběratelů, ke kterému jsou zaměstnanci přidělení k výkonu práce, jelikož jsou ve většině případů tito zaměstnanci přidělení v rozporu se zákonem o zaměstnanosti a zákoníkem práce, nemusí odběratel poskytnout plnou součinnost. Současně s tímto dochází k dekonspiraci trestního řízení, které v případě prověřování je vedeno skrytým způsobem.

Dalším způsobem, jak policejní orgán je schopen informace o zaměstnancích získat je, že zajistí personální a mzdovou agendu při provádění prohlídek pozemků a jiných prostor v sídlech a provozovnách prověřovaných společností. Následně musí policejní orgán vyhodnotit získané dokumenty, zejména smlouvy, výplatní pásky a další dokumenty vztahující se k zaměstnávání, přičemž se jedná o časově náročný úkon.

V případě, že by zaměstnavatel měl povinnost nahlásit na okresní správu sociálního zabezpečení i zaměstnance zaměstnané na DPP a DPČ, bylo by možné takové informace získat obratem, a tomu i přizpůsobit probíhající daňové či trestní řízení, neboť správce daně by mohl obratem vyžádat vyjádření od jednotlivých zaměstnanců za účelem prokázáním, zda se uskutečnila deklarovaná zdanitelná plnění a jakým způsobem,

Rovněž policejní orgán by byl schopen získat obratem kompletní přehled zaměstnanců za účelem jejich podání vysvětlení či svědecké výpovědi, dokud je paměťová stopa živá. Stejně tak by mohl včas a reagovat policejní orgán, který by mohl vhodným způsobem zaměřit operativně pátrací činnost s důrazem na dokumentaci osob, které provádějí jednotlivá plnění.

#### 4. Závěr

Cílem práce bylo představit soubor doporučení a opatření ke zlepšení a zefektivnění boje proti daňovým podvodům, tak aby bylo možné zkrácení daně předejít a snížit rizika, případně identifikovat včas tak aby správce daně či policejní orgán mohl úspěšněji dokumentovat danou trestnou činnost a předejít tak vyšším škodlivým následkům.

Na základě vlastních zkušeností jsem představil zobecněné jednotlivé způsoby páchaní trestné činnosti v oblasti zkrácení daně z přidané hodnoty, se kterými se může pověřený celní orgán Celní správy České republiky setkat. Současně jsem představil, jaké nástroje a metody jsou užívány k předcházení a dokumentaci uvedené trestné činnosti, kdy byly také představeny jednotlivé nedostatky v těchto nástrojích.

Je třeba si uvědomit, že daňová trestná činnost bývá velice sofistikovaná a vysoce organizovaná, kdy pachatelé budou vždy o krok před organizačními složkami státu, které se podílejí na řádném výběru daní případně pak na potrestání pachatelů. Každá legislativní úprava zasahující do ekonomické sféry je ze strany podnikatelských subjektů hodnocena velice negativně. Stát je v takovém případě zastupován finančními úřady jako správci daně a policejními orgány jako represivní složkou, kdy neustále je neustále v mediích propíráno různé zaklekávání na subjekty, omezování na právech či hesla jako policejní stát.

Je potřeba občanům vysvětlit, že bez dohledu nad řádným výběrem daní není možné vytvořit prosperující stát. Čím méně bude stát úspěšný v řádném výběru daní od podnikatelské sféry, tím méně se bude plnit státní pokladna a tím spíše v důsledku bude přenesena daňová zátěž na občany ve formě zvyšování daní, ať již zvýšení daně z příjmu fyzických osob, daně z přidané hodnoty či spotřebních daní, neboť stát ke svému provozu příjem nezbytně potřebuje.

V případě, že selhávají nástroje, které má správce daně, vstupují do nerovného souboje policejní orgány Policie České republiky a Celní správy České republiky

za účelem zabránění dalších škod, tím že zjistí pachatele trestného činu, zadokumentují jeho trestnou činnost a pokusí se jej spolu s dalšími orgány činnými v trestním řízení postavit před soud. Určitým bonusem je zjištění výnosů z trestné činnosti a jejich odčerpání tak aby byla minimalizována způsobená škoda.

Pokusil jsem se představit návrhy na úpravy opatření, o kterých mám osobní názor, že nejsou utopická, ale reálně aplikovatelná, neboť vycházejí z platné legislativy, kdy se odvážím tvrdit, že i jediné z navrhovaných opatření by se pozitivně projevilo v boji proti daňovým podvodům a ulehčilo by práci jak správci daně, tak policejnímu orgánu, což by se projevilo reálně v lepším výběru daní či by mohlo zabránit vyšším hrozícím škodám. Přesná paragrafová znění bych navrhovaných změn bych nechal na zákonodárcích, kterým by práce mohla posloužit jako vhled do problematiky očima policejního orgánu bojujícím proti daňovým únikům. V případě, že by opatření byla takto řádně vysvětlena a odůvodněna široké veřejnosti, mohla by být přijata i pochopením.

Současně se domnívám, že práce by mohla naplnit i další cíl, tedy práce mohla sloužit jako základní studijní materiál pro příslušníky nově nastupující na oddělení Odhalování daňových podvodu Sekce 03 Pátrání Generálního ředitelství cel. Jelikož sem měl možnost se účastnit několika školení na danou problematiku, mohu konstatovat, že jsou zde veškeré důležité základní informace nutné pro pochopení dané problematiky a pro výkon na daném služebním působišti.

## Použité zdroje

Použitá literatura:

MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1.8.2015. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9.

BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-089-8

BÁRTA, Jan. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-523-4.

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. Vydání sedmé aktualizované. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2017. ISBN 978-80-7273-179-4.

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*. Olomouc: ANAG, 2005-. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-021-8.

KOCINA, Jan. Daňové trestné činy. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-807-3804-428.

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní řád: komentář*. 6., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-043-0.

ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2010. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-109-3.

HLOUŠKOVÁ, Pavla. *Zákoník práce: prováděcí nařízení vlády a další související předpisy: s komentářem k ...* Olomouc: ANAG, [2007]-. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-190-1.

Internetové zdroje:

Ministerstvo financí ČR [online]. Copyright ©. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-07-20\\_Priloha-1-Info-mace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2021.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-07-20_Priloha-1-Info-mace-o-cinnosti-FS-CR-za-rok-2021.pdf)

Ministerstvo financí ČR [online]. Copyright ©. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-07-20\\_Priloha-2-Info-mace-o-cinnosti-CS-CR-za-rok-2021.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2022-07-20_Priloha-2-Info-mace-o-cinnosti-CS-CR-za-rok-2021.pdf)

Ministerstvo financí ČR [online]. Copyright ©. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-001\\_2020\\_Informace-o-cinnosti-FS-CR.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2020_Informace-o-cinnosti-FS-CR.pdf)

Ministerstvo financí ČR [online]. Copyright ©. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-002\\_2020\\_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-002_2020_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf)

Ministerstvo financí ČR [online]. Copyright ©. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-001\\_2019\\_Informace-o-cinnosti-FS-CR.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2019_Informace-o-cinnosti-FS-CR.pdf)

Ministerstvo financí ČR [online]. Copyright ©. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-002\\_2019\\_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-002_2019_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf)

Ministerstvo vnitra České republiky [online]. Copyright ©. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/soubor/odposlechy-za-rok-2019-analyza-pdf.aspx>

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatoski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A., VAT gap in the EU : report 2021, Publications Office, 2021, dostupné na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556>

Závažná daňová kriminalita – poznámky z praxe policejního orgánu | Časopis Státní zastupitelství. Časopis Státní zastupitelství [online]. Dostupné z: <https://www.casopisstatnizastupitelstvi.cz/rocnik-2014/5-2014/zavazna-danova-kriminalita-poznamky-z-praxe-policejního-orgánu/>

Celní správa ČR Celníci a policisté odhalili kráčení daní ve výši 200 milionů korun | Dostupné z: [Celníci a policisté odhalili kráčení daní ve výši 200 milionů korun | Celní správa ČR \(celnisprava.cz\)](#)

Celní správa ČR. Taric CZ [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/taric-cz.aspx>

Česká národní banka - Centrální evidence účtů [online]. Copyright © ČNB 2023 [cit. 02.03.2023]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/statistika/centralni-evidence-uctu/>

Předpisy:

Zákon č. 40/2009 Sb. Zákon trestní zákoník ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 141/1961 Sb. Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád) ve znění pozdějších předpisů



Zákon č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb. Zákon daňový řád ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 435/2004 Sb. Zákon o zaměstnanosti ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 253/2008 Sb. Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 25/1993 Sb. Zákon České národní rady, kterým se mění a doplňuje zákon o trestním řízení soudním (trestní řád)

Zákon č. 152/1995 Sb. Zákon, kterým se mění a doplňuje zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 265/2001 Sb. Zákon, kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 539/2004 Sb. Zákon, kterým se mění zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 243/2016 Sb. Zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona

Vnitřní předpis Celní správy ČR: Operativně pátrací činnost orgánu státní správy. Účinný od 1.8.2016

Vnitřní předpis Celní správy ČR: Zabezpečení plnění úkolů pověřeného celního orgánu účinný od 1.8.2016

Ostatní zdroje:

Zpráva o činnosti 2018, Generální ředitelství cel, Sekce 03 – Pátrání, dostupné na intranetu Celní správy České republiky

Zpráva o činnosti v letech 2020 – 2021, Generální ředitelství cel, Sekce pátrání, dostupné na intranetu Celní správy České republiky