

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostního 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, PdD.

AUTOR PRÁCE

Bc. Petr Maňák

PRAHA

2022

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 Valašském Meziříčí, dne 10.3. 2022

Petr Maňák

Anotace

Diplomová práce je zaměřena na prověřování trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty Celní správou České republiky, tzv. daňových úniků. Základem je analýza samotných daňových úniků, jejich úspěšné odhalování a zamezení. Velmi podrobně je diplomová práce zaměřena na nejvýznamnější část podvodů u daně z přidané hodnoty, a to na tzv. karuselové podvody, jejich princip a fungování v úzké souvislosti s daňovými ráji. Analýza vychází z nepodstatnějších příčin a podmínek pro vznik trestné činnosti, způsobu odhalování pomocí prostředků operativní pátrací činnosti, vytipování nejslabších míst v systému a jeho zneužití při páchání daňové trestné činnosti. Praktická část vyhází ze získaných poznatků a zpracování efektivního postupu celní správy České republiky s využitím veškerých zákonných postupů při odhalování daňové trestné činnosti.

Klíčová slova

Daň, daňová kriminalita, trestný čin, dovoz zboží, trestní zákoník, celní správa, daň z přidané hodnoty, daňový únik

Annotation:

The diploma thesis is focused on the investigation of criminal activity in the field of value added tax by the Customs Administration of the Czech Republic, the so-called tax evasion. The basis is the analysis of tax evasion itself, their successful detection and prevention. The thesis focuses on the most important part of VAT fraud, the so-called carousel fraud, their principle and operation in close connection with tax havens. The analysis is based on the most insignificant causes and conditions for the emergence of crime, the method of detection by means of operational search activities, the identification of the weakest points in the system and its abuse in committing tax crime. The practical part is based on the acquired knowledge and elaboration of an effective procedure of the customs administration of the Czech Republic with the use of all legal procedures in the detection of tax crime.

Keywords

Tax, tax crime, crime, import of goods, criminal code, customs administration, value added tax, tax evasion

Úvod	7
1. Cíl práce a metodika	9
1.1. Cíl práce	9
1.2. Metodika	9
2. Teoretická část	10
2.1. Vymezení základních pojmů.....	10
2.1.1. Daň	10
2.1.2 Daňová soustava ČR	12
2.1.3. Správci daně	13
2.1.4. Daň z přidané hodnoty	14
2.1.5. Daňový únik	16
2.1.6. Daňové ráje.....	19
2.1.7. Trestný čin	20
2.2 Kategorie trestných činů dle provinění.....	21
2.2.1 Trestné činy hospodářské	21
2.2.2. Trestné činy daňové, poplatkové a devizové.	21
2.3. Hospodářská, ekonomická a finanční kriminalita	23
2.3.1. Ekonomická kriminalita	24
2.3.2. Hospodářská kriminalita.....	26
2.3.3. Finanční kriminalita	26
2.4. Finanční správa	27
2.5. Celní správa ČR	28
2.6. Policie ČR.....	31
2.7. Daňová kobra	31
2.8. Trestná činnosti v oblasti DPH v ČR.....	32
2.9. Prostředky operativně pátrací činnosti.....	35
2.9.1. Operativně pátrací prostředky	35
2.9.1.1. Předstíraný převod.....	35
2.9.1.3. Použití agenta	36

2.9.2. Podpůrné operativní pátrací prostředky	37
2.9.2.1 Informátor.....	37
2.9.2.2. Krycí prostředky a krycí doklad	37
2.9.2.3. Zabezpečovací technika	38
2.9.2.4. Zvláštní finanční prostředky	38
2.10. Příčiny a podmínky trestné činnosti v oblasti DPH	38
2.11. Základní nástroje k zamezení daňových úniků	40
2.11.1. Institut nespolehlivého plátce	40
2.11.2. Kontrolní hlášení	40
2.11.3. Institut ručení za nezaplacenou DPH	41
2.12. Současné formy daňové trestné činnosti	41
2.12.1. Karuselové podvody.....	41
2.12. Propouštění zboží do režimu 4200	44
2.13. Výskyt daňové trestné činnosti v letech 2015 až 2020	46
2.14. Výnos z trestné činnosti.....	49
2.15. Odhalování trestné činnosti orgány CS ČR	49
2.15.1. Odhalené daňové trestné činy Celní správou České republiky	54
2.16. Odhalování trestných činů CS pomocí prostředků OPČ	55
3. Praktická část	62
3.1. Zhodnocení operativní situace a směr vývoje páchaní daňových trestných činů v ČR	62
3.2. Možnost zlepšení činnosti CS.....	68
3.2.1. Popis výzkumného vzorku	68
3.2.2. Hodnocení činnosti Celní správy České republiky při vyšetřování	70
3.3.3. Rozšíření kompetencí Celní správy	72
3.3.4. Zhodnocení odpovědí	73
Závěr	76
Použité zdroje.....	78
Seznam použitých zkratek.....	81

Seznam příloh.....	82
Obrazová příloha.....	83
Příloha č.1 Dotazník	86
Příloha č.2 Rozhovor	89
Příloha č.3 Návrh změny zákona.....	91
Příloha č.4 Grafy a tabulky	94

Úvod

Placení daní je jednou ze základních povinností občanů, je to povinnost daná zákony. Stává se ustálenou praxí, že neplacen nejen daní je módním zvykem, a to při platbě jakéhokoliv jiného poplatku, který je nutné platit státu.

Velmi aktuální a diskutované téma se v posledních desetiletích týká daňových úniků. Většina států se s nimi potýká, jen se v jednotlivé státy liší jejich rozsahem. Boj proti daňovým únikům je veden nejen na národní úrovni, ale taktéž na celkové plošné úrovni Evropského společenství formou zlepšení výběru daní, rozšířením stávajících opatření či zavedení nových. I přes všechno toto úsilí státní pokladny přicházejí o značné částky téměř pravidelně každý rok.

Daň z přidané hodnoty je jedna ze základních a velmi významných složek příjmu státního rozpočtu ČR. Tvoří tzv. nezanedbatelný daňový příjem státu. Pokud dojde k daňovému úniku, stát tak přichází i o několik desítek až stovek miliónu korun. Nejvýznamnějšími podvody v oblasti daně z přidané hodnoty jsou již zmíněné karuselové podvody.

Odhalováním neplacení daní se zabývají nejen finanční úřady, ale také Celní správa České republiky, která je jednou ze složek ozbrojené bezpečnostního sboru pověřenou k odhalování této trestné činnosti. Ve spolupráci s Policií České republiky, finančními úřady a dalšími správními orgány vyvíjí úsilí k jejímu odhalování a provádí opatření k zamezení páčání trestné činnosti spojené s daňovými úniky.

Celní správa České republiky od svého vzniku při dovozu zboží byla pověřena výběrem cla a DPH při dovozu zboží ze zahraničí. Propuštění zboží do celních režimů bylo do vstupu České republiky do Evropské unie podmíněno zajištěním celního dluhu ve výši cla a DPH. Od vstupu do Evropské unie byla celní správa pověřena pouze ve vybraných případech dle zákona 235/2004 sb. ve znění pozdějších předpisů.

Celní správa má postavení policejního orgánu ve věcech vymezených zákonem č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník. Tímto ustanovením se do odhalování

závažných trestných zapojila skupina specializovaných pracovníků, doplněná o příslušníky policie, kteří přešli k celní správě. Mohou se tak věnovat rozkrývání daňových úniků, které mají přesah za hranice státu. Nebezpečí tkví v organizovaném zločinu, který svou činnost vykonává na území celé Evropské unie.

1. Cíl práce a metodika

1.1. Cíl práce

Cílem diplomové práce je analýza daňových podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty prověřované Celní správou ČR, analýza nástrojů k jejich omezení vedoucí ke zhodnocení a objasnění úkolů při prošetřování trestné činnosti spojené s daňovými úniky a vypracování metodiky pro zlepšení činnosti Celní správy ČR v oblasti trestního prověřování daňových úniků v rámci výběru daně z přidané hodnoty.

1.2. Metodika

Metodika práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část vychází z legislativy, dostupné literatury, veřejných zdrojů a informací získaných z praktické činnosti pracovníků. Nedílnou součástí práce tvoří vymezení základních pojmů pro lepší orientaci v textu a pochopení dané problematiky. Pozornost byla věnována především objasněním základním pojmům daně, daňových úniků, rozdělení trestných činů v oblasti krácení daní a základní členění hospodářské kriminality.

Praktická část obsahuje podrobnou analýzu příčiny a podmínky trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) nejen v kompetenci Celní správy České republiky (dále jen CS ČR). Příklady jednotlivých daňových úniků. Analýzu využití postupů a prostředků operativně pátrací činnosti CS a jejich efektivnost při jejím využívání. Vysledování faktorů, které mohou ovlivnit páčání trestné činnosti v příštích letech. Na základě zjištěných skutečností bude zpracována případová studie zaměřená na zlepšení činnosti orgánů CS při odhalování daňové kriminality.

2. Teoretická část

2.1. Vymezení základních pojmů

Kapitola je zaměřena na základní pojmosloví pro lepší orientaci v textu a pochopení základních souvislostí z oblasti z trestního práva a daňové problematiky.

2.1.1. Daň

Daň, laicky řečeno, je poplatek nebo platba, kterou jsme povinni platit do rozpočtu státu. Historicky jsme se s daní setkali ve formě mýta, které bylo placeno za vstup se zbožím na určité území nebo místo, a to přeneseně to platí dodnes.

Dle Vratislava Dvořáka jsou daně:

“...povinné, nenávratné, zákonem stanové platby do státního nebo místního rozpočtu, vybírané orgány státní moc nebo jinými veřejnými orgány od fyzických nebo právnických osob. Užívají se k úhradě nákladů, jež jsou spojeny s plněním funkcí státu nebo místních orgánů, institucí. Jsou nástrojem, který slouží k znovu rozdělování národního produktu a mají sociálně ekonomický charakter.”¹

Ve své knize Daňová kriminalita JUDr. Daniel Prouza, Ph.D. o dani píše: „... *Daně jsou z právního pohledu zákonem stanovenou platební povinností, která směřuje k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění*“².

Daně jsou tedy hospodářským nástrojem politiky státu. Moderní daně plní celou řadu funkcí – fiskální, alokační, redistribuční³, stimulační⁴ a stabilizační⁵. Základní

¹ DVOŘÁK, Vratislav a kol. *Hospodářská kriminalita* Praha: 1. vydání Policejní akademie České republiky, 2000

² PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vydání. Stráž pod Ralskem. Justiční akademie ČR. 2005. Str. 17

³ Redistribuční funkce – rozdělení financí získaných výběrem daní za účelem zmírnění rozdílů mezi obyvatelstvem.

⁴ Stimulační funkce – stát motivuje různým způsobem ochotu platit daně různými výhodami – daňové úspory – příkladem jsou daňové prázdniny. Příkladem negativní motivace je zatížení zboží vyšší daní, které poškozuje zdravá člověka, či v současné době velice populární emisní povolenky.

⁵ Stabilizační funkce daně slouží ke zmírnění ekonomických dopadů na obyvatelstvo. V době, konjunktury jsou daně vyšší (vytvoření rezerv) a měly byt využity v případě kdy dojde k nenadálým

funkcí daně je funkce fiskální. Jedná se o schopnost naplnit veřejný rozpočet. Alokační funkce se využije tehdy, kdy selhává efektivnost tržních mechanismů. Příklad uvádí ve své knize Daňový systém ČR 2010 Vančurová, Láchová: „...*Jako příklad můžeme uvést očkování, kdy se užitek jedince násobí s počtem osob, které jsou proti onemocnění imunní. Daně mohou plnit alokační funkci stejně jako přímé výdaje do oblasti odvětví, ve kterých je zájem o veřejné investice...*“⁶

Mezi základní vlastnosti je tak jak již bylo zmíněno, je její zákonná povinnost platit daň, která plyne do státního rozpočtu. Jedná se o vlastnost nenávratnou⁷, neúčelovou⁸ a neekvivalentní.⁹¹⁰

Každý, kdo má povinnost platit daň je daňový subjekt. Tyto subjekty dělíme na poplatníky a plátce daně. Dle Vančurové, Láchové je: „... *poplatník je osoba, která se má podle záměru společnosti nést daňové břemeno a zpravidla je to i ten, kdo daň odvádí, plátce daně ji jen odvádí, nepředpokládá se však, že nese daňové břemeno, jde o osobu, kterou stát jen pověřuje výběrem daně, mají ji však nést jiní...*“¹¹. Poplatník daně platí daň většinou sám.

Základ daně je předmět daně v měrných jednotkách a je odlišný podle druhu daně, která se vybírá. Je upraven v zákonech, kterých se výběr týká, příklad zákon č. 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty. Historickým příkladem výběru daně byla Daň z oken v Anglii. Základ daně musí být vyjádřen v měřitelných jednotkách. Sazba daně slouží k výpočtu daňové povinnosti ze základu daně, obvykle je vyjádřena v procentech.

změnám v ekonomice, nárůstu cen, jak se stalo v roce 2021 zvýšení cen elektřiny a plyn. V tomto případě byla sazba DPH snížena.

⁶ VANČUROVÁ, Alena. Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualizované vydání. Praha. 1.VOX a.s. 2010. ISBN 978-80-86324-86-9 Str. 11

⁷ Nenávratnost daně – odlišené od půjčky, u daně se platba nevrací a po zaplacení daně nevzniká nárok

⁸ Neúčelovost daně – plátce daně, při platbě neví, co z jeho peněz bude zaplaceno

⁹ Neekvivalentnost daně – znamená, že jakým podílem se jednotlivec podílí na společných příjmech, nemá žádný nebo téměř žádný vztah k tomu, v jaké výši se bude podílet na výdajích veřejných rozpočtů nebo spotřebovávat veřejně financované statky

¹⁰ VANČUROVÁ, Alena. Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualizované vydání. Praha. 1.VOX a.s. 2010. ISBN 978-80-86324-86-9

¹¹ VANČUROVÁ, Alena. Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualizované vydání. Praha. 1.VOX a.s. 2010. ISBN 978-80-86324-86-9 Str. 13

Daně můžeme rozlišit podle toho, kam výnos z výběru daní a poplatků směřuje. Jedná se například o nadnárodní, zde putuje 25 % vybraného cla, podle úrovně rozpočtu, do kterého daně plynou (rozpočtové určení daní) je dělíme na svěřené, sdílené a ostatní.

Základní dělení daní je na přímé a nepřímé. Nepřímé daně, jsou daně, které se uvalují na spotřebu, které hradí výrobce, prodejce nebo poskytovatel. Lze je rozdělit do tří základních skupin. Do první řadíme daň z přidané hodnoty (DPH). Druhým typem nepřímých daní jsou daně spotřební (SPD) jako je daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů, daň z tabákových výrobků a daň z minerálních olejů. Třetí a poslední nepřímou skupinou daní jsou daně za energii, někdy též nazývané jako tzv. ekologické daně. Sem patří daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.¹²

Přímé daně jsou povinné platby do státního rozpočty, kde je přesně specifikována osoba – daňový subjekt neboli plátce daně. Plátce daně je v tomto případě také poplatníkem. Stanovují se z výše majetku nebo z výše příjmů subjektu. Jedná se o daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku. Podle toho je dělíme na daně majetkového typu a důchodového typu. Do přímé daně majetkové řadíme daně z nemovitostí. Zde patří daň z pozemků a daň ze staveb. Do soustavy přímých daní majetkových patří daň dědická, daň darovací, z převodu nemovitostí, daň silniční a daň z hazardu. Do daní důchodové typu řadíme daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob.¹³

2.1.2 Daňová soustava ČR

Jak již bylo zmíněno, daně se dělí na přímé a nepřímé, které tvoří tzv. daňovou soustavu.

Daňová soustava je souhrn všech druhů daní v ekonomice země. Zachycuje tedy souhrn a strukturu daní na území každého státu. Jedná se tedy o soubor

¹² SOVOVÁ, Olga, *Základy finančního práva*. 1. vydání. Hradec Králové, Gaudeamus. 2013. ISBN 978-80-7435-263-8

¹³ SOVOVÁ, Olga, *Základy finančního práva*. 1. vydání. Hradec Králové, Gaudeamus. 2013. ISBN 978-80-7435-263-8

jednotlivých daní, které se řídí samostatnými zákony. Tento systém zabezpečuje plnění státního rozpočtu.

„Daňový systém je širším pojmem než daňová soustava, který zahrnuje samotnou daňovou soustavu a dále i systém institucí, které zabezpečují správu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, jejich stanovení a placení a systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám.“¹⁴

Daňový systém můžeme taktéž charakterizovat jako souhrn všech daní vybraných na území ČR. Daňový systém ČR, krom samotných daní, je tvořen vztahy mezi jednotlivými daněmi a pravidla, kterými se řídí vybírání daní. Dobrý daňový systém musí splňovat některé základní požadavky. Především je nutné dbát a zachovávat jednoduchost, transparentnost, srozumitelnost a efektivnost daňového systému, aby byl daňově spravedlivý. Taktéž jako nejdůležitější prvek daňového systému, ve vztahu k přibývajícimu počtu obcházení daňových zákonů, ať už neúmyslných nebo neúmyslných, je právě jednoduchost daňové soustavy.

Daňová soustava (obr.1.) je v České republice tvořena daněmi, poplatky a jinými obdobnými peněžitými plněními.

2.1.3. Správci daně

Daně jsou v ČR spravovány správci daně. Na úrovni orgánu státu jsou to orgány Finanční správy:

- finanční úřady – mimo jiní správu daní, odvody a zálohy na příjmy
- celní úřady – např. při dovozu zboží osobě, která není plátcem DPH

na úrovni územních samosprávných celků jsou to obecní úřady nebo byl výkon přenesen na fyzické nebo právnické osoby.

¹⁴ Ministerstvo vnitra České republiky.cz [online]. [cit. 20. 10. 2021]. Dostupné <https://www.mvcr.cz/sluzba/soubor/skripta-2-dane-poplatky-jopp-a-hazardni-hry-20200806-pdf.aspx>.

2.1.4. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, která se vybírá na základě zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. DPH je základní daní, která je každodenní součástí každého občana a společnosti, Tato daň nahradila již neefektivní daň z obratu a s ní související daně, které byly vybírány při dovozu zboží.

Ve své knize Daňová kriminalita uvádí JUDr. Daniel Prouza, PH.D. k základním zásadám aplikace DPH toto:

„a) Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, neboť osoba, která hradí daň do státního rozpočtu, je obvykle jiná než osoba, jež ji pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí do státního rozpočtu.

b) Daní z přidané hodnoty podléhající plnění v tuzemsku, neboť předmětem této daně je pouze plnění, které proběhne v tuzemsku.

c) Daní z přidané hodnoty podléhá lukrativní (úplatné) plnění, protože předmětem této daně je pouze plnění, které proběhne v tuzemsku za úplatu /srov. § 4 odst. 1, písm. a) ZDPH/.“¹⁵

Daň z přidané hodnoty právem můžeme považovat nejmladší daň. Téměř okamžitě po skončení druhé světové války padla první myšlenka o zavedení DPH. Poté v roce 1954 ji jako první zavedla Francie. Postupně ji zavedla většina vyspělých států a dnes je její role zásadní, neboť je nejdůležitějším příjmem do státního rozpočtu. Zavedení DPH je taktéž jedna z podmínek při podání žádosti o přijetí mezi členské státy Evropské Unie.

V českém daňovém systému se DPH nachází od roku 1993, kde nahradila dřívější daň z obratu. Právě nedostatky daně z obratu přispěly velkou měrou k zavedení DPH. Zásadní nedostatek daně z obratu byl duplicitní účinek, kdy jeden podnikatel zdanil svůj obrat a byl součástí jeho prodejní ceny a vzápětí tento obrat posoužil druhému obchodníkovi jako základ pro výpočet placení daně.

¹⁵ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vydání. Stráž pod Ralskem. Justiční akademie ČR. 2005. Str. 29

Předmět daně stanovuje § 2 zákona o DPH. Je daň, která se vztahuje na všechny podnikatelské subjekty s výjimkami uvedenými v zákoně, V každém podnikateli je zakořeněno, že platit daně v co nejnížší možné míře. Neplacení daní je pro některé koníček, zajištění výdělnku a pro některé „podnikatelská“ činnost, která jest unikem na daní a při škodě určené TrZ i trestným činem.

Daň z přidané hodnoty je v souladu s příslušnými předpisy EU. Zboží z dovozu včetně naprosté většiny zdanitelného plnění v ČR jí podléhá. Základní sazba daně zdanitelného plnění je 21 %, snížená sazba je buď ve výši 15 % nebo ve výši 10 %. Sazby daně zdanitelného plnění upravuje §47 zákona 235/2004 Sbírky, o DPH. U zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň.

Ke dni vzniku povinnosti daň přiznat z přijaté úplaty se uplatní sazba platná pro toto zdanitelné plnění. Daň lze platit, v závislosti na výši obratu plátce daně měsíčně nebo čtvrtletně. Stane-li se podnikatel tzv. osobou povinnou k dani, je nutná registrace. Přihláška k registraci se podává do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení stanoveného obratu.

Výběr DPH v průběhu let roste, nicméně každoročně úměrně tomu roste vysoký objem nadměrných odpočtů DPH včetně těch, které jsou vyplacené daňovým subjektům neoprávněně. Tato skutečnost dokazuje, že prostor pro páchaní daňových podvodů, které jsou pro státní rozpočet mnohem závažnější, neboť spočívají ve vylákání finanční plnění od státu, tedy vylákání vyplacení nadměrného odpočtu DPH ze zřingovaných uskutečnění zdanitelných plnění je zde největší. Daň z přidané hodnoty je velmi významnou složkou státního rozpočtu a zaslouží si vysokou pozornost, neboť finanční prostředky (jejich objem), které jsou vybírány se stávají velmi silnou motivací pro spoustu daňových subjektů k ovlivnění této daňové povinnosti. Snížit svou daňovou povinnost v oblasti DPH lze legálně, bez porušení zákona, a to prostřednictvím daňové optimalizace. V rámci české legislativy existuje několik způsobů, jak legálně redukovat příjmy. Jde jen o to využít správných metod. To pomůže především daňovým subjektům, vykazujícím, v rámci své podnikatelské činnosti, vysoké zisky. Sníží si svou daňovou povinnost a zároveň získají např. konkurenční výhodu. Pro legální

minimalizaci daňové povinnosti lze využít specialisty v oblasti účetnictví a daní. Často se však některé firmy, i přes využití legálních způsobů snížení daně, snaží svou daňovou povinnost snížit využitím nelegálních praktik. To již ale není optimalizace daňové povinnosti, ale nelegální daňový únik.

2.1.5. Daňový únik

Daňový únik nemá ujednocenou terminologii. Ve své podstatě je to nepodchycená ekonomika, kterou lze nazvat šedou ekonomikou¹⁶ (obr.1), skrytou ekonomikou nebo lze použít sportovní termín „černé peníze“, Tato ekonomika se tímto nezohledňuje do vykazování výkonu ekonomiky. Jaká je historie daňových úniků v ČR? Do roku 1989 se zde oficiálně žádné daňové uniky nevyskytovaly, neboť československá ekonomika a hospodářství bylo centralizované a řízené vládou.

Po roce 1989, kdy se v Československu přecházelo se řízeného hospodářství na tržní a proběhla daňová reforma, se začaly objevovat první daňové uniky. Nejvíce se daňovými úniky setkávala celní správa, a to při dovozu osobních vozidel ze sousedních zemí, Německa, Rakouska nebo Francie. Jednalo se v tu dobu o luxusní vozidla. Dále se jednalo o daňové uniky při dovozu lihu, tabáku a lehkých topných olejů. Tyto činnosti prováděli velmi často začínající malí podnikatelé nebo tzv. „bílé koně“¹⁷. Docházelo k růstu objemu daňových úniků, a to díky zcela nové daňové soustavě, a v ní daně z přidané hodnoty a dále také daně spotřební, které podléhaly vybrané výrobky. Praktiky, které byly využívány v minulosti, se v současné době „vylepšili“ a tím znesnadňují výběr daní a stát ztrácí nemalé prostředky, které by mohly být využity na potřebnější projekty v rámci fungování státu¹⁸.

¹⁶ Šedá ekonomika jako pojem se objevil po druhé světové válce. Začala se projevovat na počátku sedmdesátých let 20 století ve státech s tržní ekonomikou, z pohledu Československa se v té době jednalo o státy západního bloku. Obecně můžeme říct, že do šedé ekonomiky patří činnost, která je za hranice nebo nahaně zákona. Šedá ekonomika je podmnožinou stínové ekonomiky, tvoří ji soubor různých aktivit a činností spojených například práce na černo, prodej falešného zdravotně škodlivého zboží, o prodej zboží s padělanými známkami či prodej neokolkových cigaret nebo lihovin. Dostupné z: ŠUGÁR, Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení* 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní, 2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7

¹⁷ Termín „bílý kůň“ znamenal nastrčenou osobu, velmi často s nízkou inteligencí nebo osoby, kteří potřebovali rychle vydělat peníze, aby za využití jejich dokladů, byly založeny fiktivní firmy, které pak prováděly tyto nezákonné dovozy. Velmi často se stalo, že tito lidé byli pak umlčeni.

¹⁸ ŠUGÁR, Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení* 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní, 2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7

Daňový únik zahrnuje „*jak legální nebo oprávněný únik, tak i nezákonný únik, legální stejně jako nezákonné vyhýbání se daňové povinnosti v mezinárodním měřítku*

*i v rámci jedné země, daňové ráje, zneužití práva úniku před daněmi, svobodnou volbu nejméně zdaněného postupu anebo podhodnocení předmětu zdanění, podvod vůči zákonu či stínovou ekonomiku“.*¹⁹

Daňový únikem je tedy způsob, jak zaplatit státu minimální nebo nulovou daň, platbu nebo poplatek. Dělíme ji na legální a nelegální.

*„Legálním daňové úniky zpravidla s optimalizací daní., tj snížením daňové povinnosti v souladu se zákonem. Nelegální daňové úniky jsou jednak úmyslné nebo neúmyslné“*²⁰

*„Legální daňový únik je stav, kdy daňový subjekt²¹ využívá nedostatků v zákonech způsobem, který nebyl záměrem zákonodárce. Bránit se proti legálním daňovým lze zkvalitňování zákonů a dalších právních předpisů. Stav, kdy daňový subjekt k optimalizaci své daňové povinnosti možnosti daných právními předpisy úmyslně (např. povolenými způsoby odpisů), se nepovažuje za daňový únik. Sem se zahrnuje uplatnění slev, odpočitatelných položek, uplatnění ztráty z minulých let, odpisy, možnost uplatnění výdajů paušálem nebo procentem z příjmů, rezervy, opravné položky – obecně zákon daňovému poplatníkovi nabízí možnost takovým způsobem ušetřit.“*²²

Nelegální daňový únik je proveden v rozporu se zákony a tím získává daňový subjekt daňovou výhodu. Dochází k tomu tak, že buď zboží nicotné hodnoty nadhodnocuje

¹⁹ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5. Str. 7.

²⁰ ŠUGÁR, Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení* 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní, 2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7, str. 70

²¹ Daňovým subjektem je každý, komu vzniká povinnost platit jakoukoliv daň. Podle toho, o kterou daň se jedná, je to buď poplatník (například daně z příjmů fyzických nebo právnických osob) nebo plátce (například daně z přidané hodnoty anebo daně z příjmů ze závislé činnosti, pokud je zaměstnavatelem).

²² ŠUGÁR, Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení* 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní, 2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7, str. 70

a tím získá vyšší odpočet daně z přidané hodnoty a daňový subjekt za odvedou službu nebo za prodané zboží nevystaví daňový doklad.

„Může jít o daňové úniky:

- *neúmyslné, způsobené neúplnou informovaností daňového subjektu, nepochopením právních předpisů, poplatník porušil zákon z nevědomosti (nebyl dobře informován, zákon není srozumitelně vysvětlen apod.) a*
- *úmyslné, jejichž rozsah je obvykle větší než rozsah daňových úniku neúmyslných. Úmyslné daňové úniky (daňové podvody) jsou převážně trestné činy, kdy daňovými poplatníky vědomě porušuje zákon a platí menší nebo žádné daně.“²³*

Jaké jsou hlavní příčiny daňových úniků? Jedna ze základních příčin, která se se prolíná celým veřejným sektorem je nejednotnost výkladu zákona. Každý úřad ve své podstatě funguje jako samostatně fungující jednotka a výklad práva je odlišný. Dále neschopnost předávat si informace o jednotlivých „klientech“. Při provedené kontrole, kdy je zjištěn nedostatek nebo daňový únik, využije firma možnost, že zanikne a začne podnikat na jiném místě republiky, většinou v Praze.

V souvislosti s daňovými úniky se můžeme setkat s pojmy Tax avoidance a Tax evasion. Tax avoidance je v podstatě legální činnost k minimalizaci odvedené daně s využitím veškerých zákonných ustanovení, daňových úlev, výjimek a mezer v daňových zákonech. Tax evasion je nelegální činnost, tedy podvod, daňový únik. Postih za tuto nelegální činnost je dvojitý – doměření daně včetně penále a úroků za krácení nebo neodvedení daně při neúmyslném překročení zákona, v případě překročení zákona úmyslně se už jedná o úmyslný trestný čin. Často se lze setkat s neúmyslným překročením zákona, které se stalo v důsledku nedbalosti, neúplné informovanosti, či neopatrnosti při rozdílném výkladu jednotlivých zákonů.²⁴

²³ ŠUGÁR Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení* 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní, 2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7, str. 70

²⁴ ŠUGÁR Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení* 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní, 2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7

2.1.6. Daňové ráje

S daňovými úniky souvisí daňové ráje (obr.2). V minulém roce toto téma bylo velice zajímavé. Jedná se o místa neboli „ostrovy“, kde platí takové daňové zákony, kde jakákoliv ekonomická aktivita nebo vlastněný majetek nepodléhá žádné dani nebo je na takové majetky a aktivity uvalena nejnižší sazba. V takových to daňových rájích jsou ukládány peníze, jejichž původ je zajímavý. Výhodou takových zemí je, že se ke svým rezidentům chovají s velkou ochranou. A to jak bankovní, tak soukromou. Jedná se o země „s privilegovaným daňovým režimem“²⁵

„Většina daňových rájů provádí dvojitou měnovou kontrolu, kde rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty. Společnost, která je v daňovém ráji založena nerezidentem a většinu svých obchodů realizuje mimo území daňového ráje, je z hlediska daňové kontroly považována za nerezidentskou. Jinými slovy tedy společnost, založená v daňovém ráji zahraniční osobou, zde není podrobena devizové kontrole, pokud obchoduje s jinými zeměmi prostřednictvím deviz. Naproti tomu rezidentská společnost převážně devizové kontrole podléhá. Daňové ráje mají navíc svou měnu většinou vázanou na měnu snadno směnitelnou s ostatními devizami.“²⁶

Daňovými ráji mohou být suverénní státy nebo státy, které jsou závislé na jiných státech. Základem daňového ráje je, jak jsem výše, uvedl bankovní tajemství, dále nízké nebo žádné daně, omezení mezinárodní spolupráce. Příkladem země s bankovním tajemstvím je Švýcarsko, kde bankovní tajemství je dáno zákonem. Daňový únik není ve Švýcarsku není trestně postižitelný, a proto je velmi často využíváno pro umístění firem. V hlediska spolupráce v rámci EU jsou značné rozdíly ve spolupráci. Spolupráce se zámořskými státy, které jsou daňovými ráji je minimální nebo žádná. Daňové ráje vytvářejí „bezprávní svět“. V tomto světě platí právo silnějšího. Bohužel, následky mohou být katastrofální. Tento svět je určen

²⁵ LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*, 1. vydání. HZ Praha, 1996, ISBN 80-86009-07-6. Str. 9

²⁶ LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*, 1. vydání. HZ Praha, 1996, ISBN 80-86009-07-6. Str. 27

jen pro vyvolené. Daňové ráje se můžou podílet na politické korupci, finanční nestabilitě atd.²⁷

Mezi základní znaky daňových rájů patří mimo jiné žádná daň nebo pouze minimální daňovou povinnost, nedostatečná efektivní výměna informací, nízká až nedostatečná transparentnost legislativy, je zde absence požadavku, aby činnost podnikání ekonomického subjektu byla podstatná.²⁸

2.1.7. Trestný čin

Trestný čin je společensky škodlivý čin, který vyznačuje znaky²⁹ uvedené v zákoně č.40/2009 Sb., Trestní zákoník ve znění pozdějších předpisů, dále jen TrZ.

Dle § 13 TrZ je trestný čin označen v bodě:

„(1) Trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.“³⁰

„(2) K trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že stačí zavinění z nedbalosti. Za trestný čin (dále jen TČ) je považována také příprava a pokus TČ, organizátorství, návod a pomoc tak jak je uvedeno v § 111. Obecně platí, že TČ, který spáchal mladistvý pachatel je označováno jako provinění. TČ je vždy zaviněné jednání pachatele, který naplnil všechny znaky skutkové znaky trestného činu. K trestní odpovědnosti je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li TrZ výslovně, že postačuje zavinění nedbalostní.“³¹

²⁷ Francouzská platforma pro problematiku daňových rájů: *Právní a daňové ráje zastavme skandál*. Praha: Educon, 2007. Str. 6-11

²⁸ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Monografie (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-807-3804-428.

²⁹ Znaky jsou obecné a typové. Obecným znakem je protiprávnost a trestnost činu, trestně odpovědný pachatel a přičetnost. Typovým znakem jsou vyjádřením znaků SPTČ, které jsou uvedené ve zvláštní části TrZ. Dostupné: CHMELÍK, Jan, *Rukověť trestního práva*, Praha. Linde Praha. 2009. ISBN 978-80-7201-778-2

³⁰ CHMELÍK, Jan, *Rukověť trestního práva*, Praha. Linde Praha. 2009. ISBN 978-80-7201-778-2 str. 40

³¹ CHMELÍK, Jan, *Rukověť trestního práva*, Praha. Linde Praha. 2009. ISBN 978-80-7201-778-2 str. 40

2.2 Kategorie trestných činů dle provinění

Trestné činy dělíme dle § 14 TrZ na přečiny a zločiny. Přečin je nedbalostní trestní čin a úmyslné trestné činy s horní sazbou odnětí svobody do pěti let.

Zločinem dle TrZ jsou všechny trestné činy, které nejsou přečiny. Zvlášť závažné zločiny jsou úmyslné trestné činy, na něž TrZ stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let.³²

2.2.1 Trestné činy hospodářské

Trestné činy hospodářské jsou uvedeny v části druhé – zvláštní část, v hlavě VI. Tyto trestné činy dělí TrZ do čtyř dílů. Tyto TČ jsou uvedeny v dílu II hlavy VI zvláštní části TrZ jako trestné činy daňové, poplatkové a devizové.

2.2.2. Trestné činy daňové, poplatkové a devizové.

Zkrácení daně, poplatku a podobné platby³³ TČ uvedený v § 240. TrZ, kdy poplatník vědomě zkrátí daň³⁴, clo a podobné povinné platby. Aby byla naplněna skutková podstata TČ musí být daň a podobná platba krácena ve větším rozsahu.³⁵ Trestní sazby, za TČ uvedené v tomto paragrafu se liší podle toho, jakým způsobem byl TČ spáchán, jaká škoda byla způsobena a zda TČ uskutečnil pachatel sám nebo jej uskutečnila organizovaná skupina. V případě zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je trestná i příprava³⁶.

Trestné činu se dopustí pachatel:

³² § 14 odst. 3 TrZ

³³ Povinnou platbu rozumíme odvod daně, cla, pojistného na sociálním zabezpečení, pojistné na zdravotním pojištění, poplatky nebo jinou podobnou platbu.

³⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty, Zákon č. 589/1992 Sb. Zákon České národní rady o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, Zákon č. 48/1997 Sb. Zákon o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů

³⁵ Výše 50.000 Kč je stanovena § 138 odst. 1) TrZ

³⁶ Příprava TČ je specifikována v § 20 bod 1 TZ: Jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvlášť závažného zločinu (§ 14 odst. 3), zejména v jeho organizování, opatřování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, srocení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu, je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvlášť závažného zločinu.

- v případě krácení DPH, kdy měl poplatník povinnosti podat daňové přiznání a předně zaevidovat do účetnictví, na zboží, které obdrželi od jiného daňového subjektu. Na zboží byla vystavena faktura od dodavatele. Daňový subjekt nesplnil své povinnosti tím, že předmětnou fakturu nezaevidovali. Je povinnosti vést řádně účetnictví a řádně podávat daňové přiznání, což v tom příkladu nebylo učiněno.
- v případě nezaplacení cla, kdy deklarant přiveze do Evropské unie (dále jen EU) zboží a nepředloží jej k propuštění do režimu je zboží uniklé celnímu dohledu nebo v dalším případě úmyslně poníží cenu faktury tak, aby platil co nejmenší clo, v případě neplátce DPH i případnou daň.

§ 241 TrZ trestný čin, neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby. Toho TČ se dopustí zaměstnavatel nebo plátce, který nesplní povinnou platbu uvedenou v názvu paragrafu. Za tento trestný čin může být uložen i trest, který je spojen se zákazem činnosti. V případě, že tímto způsobem získá pachatel prospěch velkého rozsahu, je maximální sazba ve výši osmi let.

TČ, uvedený v § 244 TrZ. Tohoto porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označování zboží³⁷. TČ se dopustí ten, kdo v rozporu s právními předpisy³⁸ s nálepkami, kontrolními páskami nebo jinými předměty k označení zboží pro daňové účely. Trest ve výši tří let nebo zákaz činnosti bude udělen, pokud bude dovážet zboží v rozporu s právními předpisy nebo uvádí do oběhu nebo přepravuje zboží, které není označeno, jak zákon ukládá. Trest odnětí svobody na rok až pět let jsou potrestání za tento čin, pokud je spáchán dvěma a více osobami nebo je-li získán značný prospěch pro sebe nebo jiného. V případě, že dováží, skladuje a přepravuje zboží, které podléhá povinnému značení, a získá-li pro sebe nebo někoho jiného prospěch značného rozsahu bude potrestán dvěma nebo osmi léty odnětím svobody.

³⁷ § 244 Zákona č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník

³⁸ Zákon č. 353/2003 Sb., Zákon o spotřebních daních, Zákon č. 307/2013 Sb., Zákon o povinném značení lihu, Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv

a opatření s tím související, a o změně dalších zákonů, Vyhláška č. 82/2019 Sb., o tabákových nálepkách;

Trestný čin uvedený v § 245³⁹ souvisí si také s kompetenci CS ČR a jedná se o trestné činy, které jsou spojeny s paděláním tabákových nálepek na cigaretách a podobných výrobcích, které se musí ze zákona kolkovat a označit známkou a tím dá najevo, že je daň a takové zboží zaplácena. Pokud pachatel prohlašuje padělky za pravé a na předmětné zboží je nalepuje je trestní sazba odnětí svobody až na rok, zákaz činnosti nebo propadnutí věci⁴⁰ Odnětím svobody na šest měsíců až pět let je potrestán pachatel, pokud uvádí do oběhu falešné tabákové nálepky a kontrolní pásky v případě lihu a získá tím značný prospěch.⁴¹ Odnětím svobody na dva roky až osm let je potrestán, získá-li prospěch značného rozsahu.⁴²

Neoprávněné podnikání uvedené § 251⁴³, se přímo dotýká daňových úniku. Tím, že někdo podniká v rozporu se zákonem nebo podniká, bez živnostenského zákona, neodvádí povinné daně, sociální a zdravotní pojištění a další poplatky spojené s podnikáním.

Neoprávněné provozování hazardní hry⁴⁴, je v současné době velmi nebezpečným trestným činem. Dozor podle zákona⁴⁵ má v kompetenci Ministerstvo financí, a to v oblasti povolovací. CS ČR má ve své kompetenci fyzické kontroly, které jsou zaměřeny na odhalování nelegálních heren a loterií a tím porušení uvedeného paragrafu TrZ.

2.3. Hospodářská, ekonomická a finanční kriminalita

„Pojem hospodářská kriminalita je používán laickou i odbornou veřejností s naprostou samozřejmostí, aniž by se tato blíže zamýšlela nad jejím obsahem a vztahem k ekonomické či finanční kriminalitě. Teprve v okamžiku, kdy do pojmu

³⁹ § 245 Zákona č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník v platném znění

⁴⁰ § 245 odst. 1 Zákona č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník v platném znění

⁴¹ § 245 odst. 2 Zákona č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník v platném znění

⁴² Tyto sazby byly uloženy v ČR v případě zneužití methanolu, kdy umřelo 48 osob po požití alkoholu, který obsahoval metanol. V tomto případě byl vyráběn nelegálním způsobem alkohol.

⁴³ § 251 Zákona č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník v platném znění

⁴⁴ § 252 Zákona č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník v platném znění

⁴⁵ Zákon č. 186/2016 Sb., Zákon o hazardních hrách v platném znění

je vkládán konkrétní obsah, je zjišťována nejednotnost až protichůdnost definovaných obsahů a pojmů⁴⁶.

2.3.1. Ekonomická kriminalita

Podle Zdeňka Častorála je ekonomická kriminalita definována: „...jako pojem (mezinárodní) zahrnující protiprávní jednání s ekonomickými prvky, kterým je dosahován majetkový nebo jiný prospěch a který naplňuje skutkovou podstatu některého z trestných činů nebo skupinu trestných činů“⁴⁷

„*Ekonomická kriminalita bývá umožněna:*

- *porušováním netrestních právních norem a vnitropodnikových předpisů,*
- *nedostatky v organizaci, např. v evidenci nebo účetnictví*
- *lhostejností a toleranci okolí,*
- *důsledky vlivu klamavé reklamy,*
- *důvěřivostí potenciální oběti“⁴⁸*

Jak jsem v úvodu uvedl, jedná se o kriminalitu bílých límečků a lze jednoznačně říct, že ekonomická kriminalita je v současné době totožná s hospodářskou kriminalitou. Nejen na základě těchto zjištění Rady Evropy⁴⁹ vydala usnesení že:

- ekonomická kriminalita poškozuje velký počet lidí, poškozuje zároveň nejen národní ale i mezinárodní ekonomiku a tím způsobuje ztrátu důvěry v samotný ekonomický systém,
- doporučila, aby všechny vlády členských států EU přijaly na úrovni orgánů činných trestním řízením přijala opatření k zamezení trestné činnosti
- byly zakládány specializované policejní jednotky na kontrolu ekonomické kriminality,

⁴⁶CHMELIK, Jan. Pavel HÁJEK, Stanislav NEČAS. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o.2005 ISBN 80-86898-13-X str.9

⁴⁷ ČASTORÁL, Zdeněk, *Ekonomická kriminalita a management*.1 vydání. Praha. UNIVERZITA JANA AMOSE KOMESKEHO PRAHA. 2011 ISBN 978-80-7452-005-1 str. 13

⁴⁸ČASTORÁL, Zdeněk, *Ekonomická kriminalita a management*.1 vydání. Praha. UNIVERZITA JANA AMOSE KOMESKEHO PRAHA. 2011 ISBN 978-80-7452-005-1 str. 13

⁴⁹ Doporučení č. R(81)12 Rady Evropy (výboru ministrů) z 25.6.1981

- byly zakládány sekce, které jsou specializovány na případy ekonomické kriminality,
- zajištění speciálního výcviku pro policii a další vyšetřující orgány,
- poskytnutí práv obětem ekonomické kriminality, tak aby mohly prosazovat své nároky v rámci trestního řízení

aby podnikly všechny kroky k rychlému a účinnému trestnímu soudnictví, a to tak že:

- zajistí speciální školení soudcům, kteří se těmito případy zabývají
- zrevidují některé sektory v rámci zásad utajení
- povolí a přesvědčí jiné veřejné orgány k poskytnutí součinnosti při vyšetřování
- přezkoumají možnost trestní odpovědnosti obchodních společností⁵⁰ nebo zavedení jiných opatření, které sloužila ke stejným účelům
- přesvědčí orgány, které tyto trestné činy vyšetřují, aby přípravu zbytečně neprotahovali

Je nutné, aby se v přijímaných zákonech revidovala výše sankcí za ekonomické trestné činy a to tak:

- aby byly používány tresty vězení za závazné ekonomické trestné činy
- sankce by měli odpovídat finanční situaci pachatelů a závažnosti ekonomických trestných činů
- je nutné zajistit, aby pokutu neplatila třetí osoba⁵¹

O jaké trestné ekonomické trestné činy se v doporučení jednalo. Například o trestné činy kartelové, počítačové kriminality, zakládání podvodných firem, nekalé soutěži, trestné činy týkající se vyhýbání se placením daní a cel, podvodné zprostředkování nebo zneužití státních nebo evropských dotací či grantů.

⁵⁰ Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim

⁵¹ ČASTORÁL, Zdeněk. *Ekonomická kriminalita a management.1* vydání. Praha. UNIVERZITA JANA AMOSE KOMESKEHO PRAHA. 2011 ISBN 978-80-7452-005-1

2.3.2. Hospodářská kriminalita

Hospodářská kriminalita je součástí ekonomické kriminality. Do hospodářské kriminality můžeme zařadit také finanční kriminalitu. Finanční kriminalita je páchána

na peněžním a kapitálovém trhu. Do hospodářské kriminality můžeme zařadit také praní špinavých peněz⁵².

Hospodářskou kriminalita má své vnitřní členění. Dle Zdenky Volkánové je dělíme na “ *trestné činy celní, trestné činy daňové, trestné činy nekalosoutěžní, trestné činy bankovní, trestné činy úpadkové apod* “. ⁵³

Trestné činy hospodářské, jsou většinou spojeny s podnikáním, některé lze spáchat tak, že přitom nedojde k žádné podnikatelské aktivitě.

2.3.3. Finanční kriminalita

Nejproblematictější v oblasti ekonomické kriminality zůstává finanční kriminalita, která má dopad na široký okruh poškozených. Mezi poškozené se mohou zařadit jak občané, které například na vliv klamavé reklamy „naletěli“ tak i velké firmy, které se staly akcionáři firem. Velkým nedostatkem v odhalování této kriminality je také fakt, že orgány činné v trestním řízení nejsou tak odborně zdatní nebo jsou tito specialisté přetěžováni velkým množstvím případů, aby takové páchaní odhalili dříve⁵⁴.

„...Důležitý rozdíl, který rozlišuje hospodářskou a finanční kriminalitu, spočívá v tom, že pro finanční kriminalitu je typická manipulace s penězi a cennými papíry, které jsou cizími prostředky. Finanční kriminalita je nová kriminalita, kde dochází k poškozování peněžních ústavů...“⁵⁵

⁵² Praní špinavých peněz je nezákonná činnost, která má vzbudit dojem, že se jedná o peníze, které byly nabyté legálně příkladem. Sledováním toků legalizace se zabývá Transparency Internationale a jejich činnost a objevy dokážou ovlivnit například volby nebo uzavírání veřejných zakázek

⁵³ VOLKÁNOVÁ, Zdenka, *Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit*. 1 vydání, Praha, Linde Praha a.s., 2014, ISBN 978-80-7201-945-8 str.77.

⁵⁴ ČASTORÁL, Zdeněk, *Ekonomická kriminalita a management*. 1 vydání. Praha. UNIVERZITA JANA AMOSE KOMESKEHO PRAHA. 2011 ISBN 978-80-7452-005-1

⁵⁵ VOLKÁNOVÁ, Zdenka. *Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit*. 1 vydání, Praha, Linde Praha a.s., 2014, ISBN 978-80-7201-945-8 st.78.

Moderním českým názvem je tunelování. Finanční kriminalita se specificky dotýká úzkého sektoru hospodářství bankovníctví a finančních služeb, také každého drobného střadatele, který má uloženy finanční prostředky uloženy ve výše uvedených institucích. V případě jakéhokoliv protiprávního jednání má obvykle zdrcující efekt.

Ze všech zjištěných skutečností, lze jednoznačně říct, že v určitých částech je ekonomická, hospodářská a finanční kriminalita velmi úzce provázaná a škody, které způsobí mohou být velmi vysoké.

Na základě těchto teoretických informací se v další části zaměřím na výskyt trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty, jaké jsou jejich příčiny a podmínky, které páchání trestné činnosti umožňují s přesahem na odhalování výše uvedené trestné činnosti, které vyšetřují orgány celní správy.

2.4. Finanční správa

Finanční správa České republiky je zřízena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Zákon určuje její kompetence a postavení. Jedná se o soustavu orgánů finanční správy, spadající pod Ministerstvo financí ČR.

Hierarchie Finanční správy ČR:

- ➤ Generální finanční ředitelství – v čele generální ředitel, jmenovaný ministrem financí.
- ➤ Odvolací finanční ředitelství – v čele ředitel, jmenovaný generálním ředitelem.
- ➤ Finanční úřady – v čele ředitel finančního úřadu, jmenovaný generálním ředitelem.
- ➤ Specializovaný finanční úřad – jedná se o samostatný úřad s celostátní působností, vznik takových to míst se datuje k 1. lednu, 2012, jehož hlavní funkcí je provádění kontrol u právnických osob s ročním obratem přes 2 mld korun jako jsou pojišťovny, spořitelní družstva, banky, úvěrní družstva a jejich pobočky.

- Územní pracoviště – v čele ředitel, pokud není vedené jiným územním pracovištěm, jmenuje a odvolává ho na návrh ředitele finančního útvaru generální ředitel⁵⁶

Všechny organizační složky mají postavení správních úřadů, to znamená, že oprávněnou vrchnostenskou správu vykonávají jménem státu. Pravidla fungování finanční správy udává organizační řád. Od 1.1.2013 došlo k reorganizaci finanční správy, kdy 8 finančních ředitelství spolu se 199 finančními úřady bylo změněno na 14 finančních úřadů a 199 územních pracovišť.

Účinným nástrojem v boji proti daňovým únikům je daňová kontrola. Jedná se o zákonem stanovený postup pro kontrolu tvrzení, daňové povinnosti či jiné skutečnosti ve vztahu k dani daňového subjektu. Dle povahy a účelu daňové kontroly, probíhá tato kontrola v nejvhodnějším místě a ve vymezeném rozsahu stanoveným správcem daně. Rozsah daňové kontroly lze, dle aktuálně zjištěných skutečností, v jejím průběhu změnit – upřesnit či zjednodušit⁵⁷.

2.5. Celní správa ČR

Celní správa České republiky je soustavou správních orgánů a ozbrojeným bezpečnostním sborem⁵⁸. Celní správa je tvořena soustavou orgánů celní správy (obr.3), kterými ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 a 2 zákona o Celní správě⁵⁹ jsou:

- a) Generální ředitelství cel (dále jen „GŘC“), (obr 3)
- b) celní úřady (dále jen „CÚ“) (obr.4).

Orgány celní správy jsou správními orgány a organizačními složkami státu. GŘC je účetní jednotkou. Pro účely hospodaření s majetkem státu, včetně prostředků státního rozpočtu, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají CÚ postavení vnitřních organizačních jednotek GŘC.

⁵⁶ *Finanční správa.cz* [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr>

⁵⁷ *Finanční správa.cz* [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr>

⁵⁸ Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky v platném znění

⁵⁹ Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky v platném znění

Generální ředitelství cel je správním orgánem a organizační složkou státu s celorepublikovou územní a věcnou působností vymezenou zákonem o celní správě, případně jinými právními předpisy. GŘC se dělí na jednotlivé sekce a odbory které jsou buď podřízeny jednotlivými sekcím nebo spadají přímo pod zástupce Generálního ředitele. Jednotlivé odbory a oddělení se metodicky podílejí na činnosti v jednotlivých oblastech, které spravuje CS a koordinují činnost CS. V rámci koordinace vůči Evropské unii tak jsou prostředníkem mezi EU a jednotlivými úřady CS při plnění úkolů v rámci ochrany vnitřního trhu apod⁶⁰.

Celní úřady jsou správními orgány a organizačními složkami státu s územní a věcnou působností vymezenou zákonem o celní správě případně jinými právními předpisy. Rozsah vykonávaných činností na tomto stupni řízení je vymezen agendami vykonávanými v působnosti organizačních útvarů celního úřadu, které jsou uvedeny ve zvláštní části organizačního řádu. Řediteli CÚ jsou přímo podřízeny jednotlivé odbory, jež se dle potřeby se dále dělí na jednotlivé oddělení v závislosti na vykonávané činnosti. Mezi specifické oddělení, které jsou součástí organizační struktury CS je Celně technická laboratoř (dále jen CTL). Její analýzy jsou využívány v mnoha oblastech činnosti CS ale též, i v případě potřeby, jsou využívány i ostatními orgány státní správy (př. metanolová aféra v roce 2012). CTL úzce spolupracuje s výzkumnými ústavami. Součástí celně technické laboratoře jsou dvě speciální pracoviště, a to Celně kriminalistická laboratoř, která se zabývá analýzou cenin nebo omamných či psychotropních látek a germologické pracoviště určené pro oblast obchodování s diamanty Oddělení celní je jedním z historicky nejstarších oddělení, které u CS vykonává svou činnost. V rámci celního řízení na oddělení celní se provádí propouštění zboží do navržených režimů, poskytuje informace obchodní veřejnosti, které jsou spojené s dovozem a vývozem zboží. Celní řízení se postupem času vyvíjelo. Jedná se o specifickou a odbornou činnost, kterou nelze v rámci CS ČR najít na žádném oddělení.

⁶⁰ MAŇÁK, Petr. *Celní řízení – kombinovaná nomenklatura a její vliv na výběr cla*. Praha, 2020. Bakalářská práce. Policejní akademie, Fakulta bezpečnostního managementu, Katedra managementu a informatiky. Vedoucí práce Ing Jitka Šivarová

Informace, které odbory pátrání z toho oddělení v rámci spolupráce jsou pro další využití pro prověřování velmi důležité⁶¹.

Mobilní dohled je operativní složka přímého výkonu celní správy. Hlavním úkolem je kontrola zboží, které by mohlo uniknout celnímu dohledu. Tuto činnost provádí při kontrolách na hlavních tazích mezinárodní dopravy zboží na území České republiky, a to namátkově a cíleně v rámci své kontroly při odhalování možných podvodů při stánkové činnosti. Celníci útvaru dohledu CÚ provádějí kontroly činnosti podle zákona o hazardních hrách.⁶² V rámci kontrolně-dohledových kompetencí v této oblasti má CS v současné době např. oprávnění vstupu do provozoven, kontroly totožnosti, podání vysvětlení a možnost přijetí opatření v oblasti správního trestání. V rámci své činnosti využívá podpůrné OPP jako jsou například krycí doklady, které využívají při výkonu svých činností.

Oddělení pátrání provádějí celníci na útvaru pátrání činnosti v oblasti vyhledávání, dokumentování a trestního prověřování případů, u kterých existuje důvodné podezření ze spáchání trestné činnosti. Jedná se o dynamicky rozvíjící se oddělení, které je z velké části složeno z bývalých příslušníků PČR a nově příchozích příslušníků. Činnost je úzce propojena s ostatními odděleními a pro svou využívá nejmodernější dostupnou techniku.

Daňové oddělení je zaměřeno na správný výběr spotřebních daní jak při dovozu a také v rámci obchodu v EU. Pracovníci oddělení kontrolují pěstitelské pálenice a lihovary. V lihovarech zaměřují kontrolu na správnou denaturaci lihu. Zaměřují se kontroly padělaných tabákových nálepek a kontrolní pásek k lihu. Problematika spotřebních je široká a pestrá a možnost vzniku daňových úniků je velická, proto je činnost daňové oddělení zaměřena na kontrolu nejen podaných daňových přiznání, ale také daňových skladů.

⁶¹ MAŇÁK, Petr. *Celní řízení – kombinovaná nomenklatura a její vliv na výběr cla*. Praha, 2020. Bakalářská práce. Policejní akademie, Fakulta bezpečnostního managementu, Katedra managementu a informatiky. Vedoucí práce Ing Jitka Šivarová

⁶² Zákon 186/2016., Zákon o hazardních hrách ve znění pozdějších předpisů

2.6. Policie ČR

Útvary Policie ČR jsou: policejní prezidium, celostátní útvary a krajská ředitelství. V čele Policejního prezidia stojí policejní prezident, který se zodpovídá ministru vnitra. Tak jako jiné složky státu i Policie ČR má specializovaná konkrétní pracoviště pro odhalování hospodářské trestné činnosti, která pracují nejen na úrovni Územních odborů a Krajských ředitelství, ale také též v rámci celorepublikových útvarů policie ČR.⁶³

2.7. Daňová kobra

Daňový Kobra je efektivní metoda práce, která je uskutečněna v rámci stávajících právních předpisů a stávajících struktur. Výhodou je, že nemá vlastní budovy, zaměstnance a ani korespondenční adresu. Na projektu spolupracuje Finanční správa, Policie ČR a Celní správa ČR. Daňová Kobra funguje jako Centrální Kobra, do které je zapojen Útvar pro odhalování korupce a finanční kriminality, Generální ředitelství cel a Generální finanční ředitelství. V Regionální Kobře vykonávají součinnost v rámci dohody krajská policejní ředitelství, regionální orgány Finanční správy ČR a regionální orgány Celní správy ČR.

Na konkrétních případech flexibilně kooperují určení policisté, celníci a pracovníci Finanční správy ČR dle potřeb po celou dobu jeho zpracování.

Cílem Daňové Kobry je přijmout koordinované opatření správce daně a policejního orgánu v zájmu ochrany státního rozpočtu. Odhalit protiprávní jednání včas, Stíhat trestnou činnost se zaměřením na její organizátory.

Zobecněným cílem tohoto druhu spolupráce mezi jednotlivými členy projektu je vědět o trestné činnosti včas, tedy v době, kdy je možné zabránit velkým daňovým únikům, tuto činnost dobře zadokumentovat. Předcházet jejímu výskytu, v případě že je trestná činnost dokonána tak zajistit náhradu škody, Úspěchem činnosti Daňové Kobry je, když k trestnému činu nedojde činnosti této spolupráce. *„Filozofie uplatňování metody práce Kobra tak zcela změnila do té doby zažité*

⁶³ Policie České republiky.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/o-nas-policie-ceske-republiky-policie-ceske-republiky.aspx>

*postupy, které v celé řadě případů u odhalování daňové trestné činnosti nadřazovali účel a cíl trestního řízení na účel a cíl řízení daňového*⁶⁴

2.8. Trestná činnosti v oblasti DPH v ČR

Daňové kriminalita vzniká na konci sedmdesátých let a začátku 20 století, kdy vznikaly organizované VAT⁶⁵ podvody v zemích BENELUXU. V tehdejší Československu k těmto podvodům nedocházelo z důvodu řízeného hospodářství a neexistenci DPH. Od roku 1989 byla předchůdkyni DPH daň z obratu do doby vstupu ČR do EU je upravena daň z přidané hodnoty zákonem č. 235/2004 Sb., který byl navržen a schválen v souladu s platnou směrnicí ES 77/388/EHS. Tzv. šestá směrnice byla nahrazena pro lepší přehlednost od 1.7. 2007 směrnicí Rady ES 2006/112/ES o společném systému DPH. V krátkosti se zaměřím na hlavní aspekty daňových kriminality páchané na území ČR, a následně se zaměřím na příčiny a podmínky dalšího vývoje.

Mezi další daňové úniky, dle výročních zpráv Finanční správy, zařadíme mimo jiné snižování základu daně zejména například neoprávněným zvyšováním nákladů, fiktivními prodejem mezi dceřinými společnostmi, špatně vedeným účetnictvím, fiktivní cesty a výdaje. Majetek, který je pronajímám a poplatky spojené s pronájmem nejsou zahrnuty do účetnictví. Prodej nadhodnoceného zboží, fiktivní služby, které nebyly poskytnuty⁶⁶.

Daňová trestná činnost se řadí mezi nejvýznamnější oblasti trestné činnosti. Jedná se o velmi nebezpečnou trestnou činnost, jejímž hlavním motivem je získání vysokého hmotného zisku. Případy se vyznačují celorepublikovou působností s přesahem do zahraničí. Díky některým legislativním změnám (kontrolní hlášení⁶⁷), které proběhly před rokem 2021, byla daňová kriminalita částečně

⁶⁴ HRUBÝ Aleš. Daňová kobra. *CLO-DUANE*.2016, roč 50, č 7., s.15, ISSN 0323-0023

⁶⁵ VAT – Value Addex Tax – daň z přidané hodnoty

⁶⁶ ŠUGÁR, Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení* 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní,2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7

⁶⁷ Kontrolní hlášení – Povinnost pro plátce daně z přidané hodnoty podávat kontrolní hlášení byla stanovena novelou zákona o dani z přidané hodnoty a to zákonem č. 360/2014 Sb. Kontrolní hlášení je zaváděno jako nástroj užívaný a doposud pozitivně ověřený i v jiných členských státech Evropské unie jako efektivní prostředek detekce daňových úniků a podvodů. Bylo vytvořeno jako nástroj v boji s daňovými úniky především v oblasti karuselových obchodů. Problémoví plátci vy díky těmto hlášení měli být odhaleni v řádu měsíců a ne let.

vytlačena, a to díky tomu, že české subjekty, které byly jedním z článků v tomto řetězci, se nemohly do toho systému zapojit.

Z výroční zprávy Národní centrály proti organizovanému zločinu (dále jen NCOZ) vyplývá, že nejčastěji se trestná činnost v oblasti DPH vyskytuje v oblasti karuselových obchodů, kdy pachatelé sníží daňovou povinnost tím, že vkládali do společnosti fiktivní faktury. Ke své činnosti používají velmi často „bílé koně“. Další způsobe krácení DPH se jednalo v souvislosti s dovozem pohonných hmot z jiného členského státu EU do ČR, kdy pachatelé vytvořili organizovanou skupinu tím, že soustavou několika firem krátili daň z přidané hodnoty. Velmi zajímavou oblastí páčání trestné činnosti je dovoz luxusních vozidel v rámci obchodu mezi jednotlivými členskými státy evropské unie. Tak jako v předchozích případech tak i zde byla systematicky krácena DPH přeprodejem zboží mezi několika prodejci. Tento systém prodeje je velmi dobře propracovaný.

Krácení DPH dochází také v případě, kdy jsou uměle vytvořeny firmy, do jejichž vedení jsou nastrčeny zahraniční osoby. Firmy na venek obchodují mezi spřátelenými firmami a nepodávají přiznání z daně z příjmu fyzických osob nebo neodvádějí daň z DPH za prodané zboží. Krácení DPH dochází v případech, kdy do firem jsou dosazeny statutární zástupci. Tyto firmy provádí opravu nebo výměnu telefonu. Za provedené opravy není odvedená DPH.

Další podvody, kde dochází ke krácení DPH při obchodování s investičním zlatem na základě rozdílné sazby daně. Aby se tento prodej zamaskoval, tyto transfery probíhají mezi více firmami. A opět je tady karuselový obchod.

Z výroční zprávy dále vyplývá, že trestná činnost v oblasti krácení DPH je z důvodu systému kontrolních hlášení nižší, tím se zužuje výskyt trestné činnosti v této oblasti.

Pachatelé se zaměřili na tzv. distantní delikt, kdy trestní činnost probíhá na jiném místě, než je sídlo firmy. Tato trestná činnost probíhá ve velkých městech, a to z důvodu těžšího odhalování. Jsou využívány tzv. office houses.⁶⁸

⁶⁸ Jedná se o komerčně poskytovaná virtuální sídla s možností dalších služeb

Dalším způsobem krácení daní je využití prodeje zboží za cenu, která neodpovídá výrobním nákladům nebo je dotovaná prodejcem. Tento prodej probíhá v síti různých prodejců tak, že zboží je několikrát přeprodáno a tím je cena zboží navýšena a posléze je zboží prodáno do jiného členského státu (dále jen JČS) a je požadována vratka. Dalším způsobem daňového úniku je vývoz do JČS, kdy je zboží zaměněno za bezcenné nebo se místo zboží vyváží prázdné kartony. Opět je na takové zboží požádána vratka DPH. Zde se ale jedná o velmi promyšlený mezinárodní organizovaný podvod. Tyto podvody v současné době probíhají v rámci EU, vývozem do jiného členského státu, ale také do třetích zemích. Odhalování těchto případů je velmi obtížné.

*„... Byl zjištěn trend, kdy pachatelé upouštějí od krácené DPH, pokud je součástí krácené daně několik daní. Pachatelé se soustředí pouze na krácení hůře odhalitelných daní – daň z příjmu, daň ze závislé činnosti...“*⁶⁹To je z hlediska rizika pro takto velice specializované organizované skupiny velmi rizikové a spokojí

se ziskem s hůře odhalitelných daní. Jak jsem se v této kapitole zmínil, i přes využívání kontrolních hlášení přetrvává krácení daní formou MTIC podvodů.

Nové trendy při vykazování cíleně marginálních obchodních transakcí a řetězení vykazovaných fiktivních plnění je prodej křížem mezi osobami povinnými podávat kontrolní hlášení (tzv. cross – invoicing). Současným trendem v oblasti intrakomunitárních podvodů na DPH je status tuzemských společností, kdy zboží pořízené z jiného členského státu je obratem zasíláno do JČS, škodlivý následek vzniká sice na území JČS, nicméně za aktivního zapojení tuzemského daňového subjektu (daňová povinnost je v tuzemsku minimální, nejsou uplatňovány nadměrné odpočty, na účtech v ČR mají minimální pohyb, finanční toky jsou realizovány prostřednictvím zahraničních bankovních účtů).

⁶⁹ *Policie České republiky.cz* [online]. [cit. 10. 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/vyrocnizprava-ncoz-2020.aspx>

2.9. Prostředky operativně pátrací činnosti

Pověřený policejní orgán je oprávněn používat operativně pátrací prostředky (dále jen OPP) v trestním řízení o úmyslném trestném činu.

2.9.1. Operativně pátrací prostředky

Operativně pátrací prostředky a podmínky pro jeho využití jsou stanoveny v § 158b, Zákona 141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád) (dále jen TR), kde je uvedeno, že policejní orgán je oprávněn v řízení o úmyslném trestném činu používat tyto OPP:

- předstíraný převod
- sledování osob a věcí
- použití agenta

Operativně pátrací prostředky lze použít výhradně pro účely trestního řízení, pokud sledovaného účelu není možno docílit jinak a s co nejmenším omezením občanských práv a svobod.

2.9.1.1. Předstíraný převod

Tento OPP je z hlediska odhalování a prokazování daňových trestních činů velmi důležitý. TŘ tímto prostředkem umožňuje policejnímu orgánu se zapojit do obchodu za účelem koupě nebo prodeje zboží, které může být určeno ke spáchání trestného činu a tím zjistit informace důležité k odhalení a rozkrytí trestné činnosti. V případě, pokud nesnese předstíraný převod odkladu, lze jej využít i bez povolení. Pokud povolení⁷⁰ do 48 hodin neobdrží, je povinen od této činnosti upustit a získané informace nemůže již využívat.⁷¹

Využití tohoto OPP je získávání informací o osobách a věcech utajovaným způsobem technickými prostředky. Tyto informace se získávají různým způsobem, například prostorovým odposlechem nebo sledováním osob na dálku například

⁷⁰ Předstíraný převod lze využít na základě písemného povolení státního zástupce § 158 písm. c, odst. 2 Zákon 141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád)

⁷¹ § 158 písm. c, odst. 3 Zákon 141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád)

instalací GPS lokátorů do vozidel nebo fyzickým sledováním. Sledování osob a věcí lze využít na základě písemného povolení státního zástupce s výjimkou, kdy má být sledování zasaženo nedotknutelnost obydlí nebo prolomeno listovní tajemství a jiné listiny, lze takové sledování provádět pouze na základě předchozí povolení soudce. Tak jako u předstíraného převodu tak i u sledování osob a věcí, pokud tato činnost nesnese odklad, lze provádět tuto činnost a posléze požádat o dodatečné povolení. I zde platí, že v případě, že takové povolení nebude uděleno, nesmí se získané informace v dalším řízení využít. V případě, že osoba, jejíž práva a svobody jsou takovou činností omezeny se sledováním souhlasí není nutné povolení. Takový souhlas může být odvolán a v tomto případě nelze dále takovou činnost vykonávat.⁷²

2.9.1.3. Použití agenta

OPP se využije v případě, kdy je vedeno trestní řízení pro zločin, kdy hrozí horní sazba víc jako osm let pro TČ spáchaný ve prospěch organizované skupiny. V § 158 písm. e TR jsou vyjmenovány TČ, kdy lze využít agenta. Tím dle § 158 písm. e odst. 2. TR je příslušník Police ČR nebo Generální inspekce bezpečnostních sborů. Při vytváření legendy agenta jsou povinny spolupracovat orgány veřejné správy. Soudce na písemný návrh státního zástupce povoluje využití agenta. V případě podání žádosti evropským žalobcem, povoluje OPP soudce vrchního soudu, v jehož obvodu by byl činný evropský žalobce. Jednou za tři měsíce má povinnost policejní orgán podávat údaje potřebné k posouzení státnímu zástupci, zda je činnost agenta v součinnosti se zákonem. V případě, že důvodu využití agenta pominou, je jeho činnost ukončena.⁷³

Objeví-li se důvod pro použití operativně pátracích prostředků až po zahájení trestního stíhání, postupuje se podle § 158b až 158e TR; po podání obžaloby o jejich použití rozhoduje předseda senátu soudu prvního stupně i bez návrhu státního zástupce.⁷⁴

⁷² § 158 písm. d, odst. 3 Zákon 141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád)

⁷³ § 158 písm. e, odst. 3 Zákon 141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád)

⁷⁴ § 158 písm. f, odst. 3 Zákon 141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád)

Pro efektivnost využití OPP a zjištění informací při prověřování, je vhodné zvolit různou kombinaci OPP. Pro efektivní způsob prověřování se využívají podpůrné OPP.

2.9.2. Podpůrné operativní pátrací prostředky

V případech, kdy jsou odhalovány závažné trestné činy, velmi často jsou využívány Podpůrné operativní pátrací prostředky (dále jen POPP) buď samostatně nebo v kombinaci s OPP. Jsou využívány příslušníky PČR pro předcházení trestných činů, pro získávání informací. Jsou k tomu využity prostředky, které jsou uvedeny § 72 v zákoně č. 273/2008 Sb., Zákon o Policii České republiky ve znění pozdější předpisů.

Jedná se o:

- informátor,
- krycí prostředky,
- zabezpečovací techniku,
- zvláštní finanční prostředky

2.9.2.1 Informátor

Jedná se o fyzickou osobu, která podle § 73 zákona č. 273/2008 Zákona o Policii České republiky (dále jen o zákon o PČR) poskytuje informace a služby tak, aby nebyla prozrazena jeho spolupráce s PČR. Za svou činnosti může dostat finanční nebo věcnou odměnu.

2.9.2.2. Krycí prostředky a krycí doklad

Krycí prostředek dle § 74 je jakýkoliv doklad, listina apod, který se využívá k zastírání totožnosti informátora, agenta nebo osoby, která spolupracuje s PČR nebo činnost pro policejní orgán vykonává, a to tak aby nebyla odhalena jejich činnost.

Dle § 75 zákona o PČR je krycím dokladem listina nebo dokument, kterou se maskuje pravá identita osoby, k zabránění vyzrazení jednání, krycí činností nebo využívání zabezpečovací techniky využívané při sledování pachatelů, dále

k zatajení pravé identity vyšetřujících příslušníků police ČR pracujících v utajení nebo k jiné potřebné činnosti při vyšetřování trestných činů.

Pro využití nelze použít průkazy ústavních činitelů, mezi které řadíme průkaz poslance nebo senátora, člena vlády, člena NKÚ či průkaz soudce. Nelze nikdy využít jako krycí doklad osoby, žijící či zemřelé. V případě nutnosti na základě zákona č. 101/2000 Sb. o ochraně osobních údajů a vzhledem k povaze krycího dokladu provést blokování těchto údajů.

Dle § 75 zákona o PCŘ krycí doklad opatřuje a vydává PCŘ nebo Ministerstvo vnitra, které následně vede jejich evidenci.

2.9.2.3. Zabezpečovací technika

„Zabezpečovací technikou se rozumí technické prostředky, zařízení a jejich soubory používané za účelem předcházení nebo odstranění ohrožení veřejného pořádku a bezpečnosti.“⁷⁵

2.9.2.4. Zvláštní finanční prostředky

Jedná se o prostředky, které slouží k úhradě některých údajů v souvislosti se zajištěním činnosti při získání informací a poznatků, s využíváním podpůrných prostředků při odhalování trestné činnosti, podle TŘ. Tyto zvláštní finanční prostředky lze využít při zajišťování krátkodobé ochrany osoby. Podmínkou pro využití je jejich využívání hospodárně a za účelem, ke kterému byly poskytnuty.

2.10. Příčiny a podmínky trestné činnosti v oblasti DPH

Příčiny hospodářské kriminality v ČR jsou ovlivněny mnoha faktory a vlivy. Je nutno

si uvědomit, že ČR je součástí EU a organizovaný zločin se vyvíjí tak jako opatření, které se proti organizovanému zločinu činí.

⁷⁵ § 76 zákona č. 273/2008 Zákon o Policii České republiky ve znění pozdějších předpisů

Můžeme se vrátit v čase při zkoumání příčin a podmínek této trestné činnosti na začátek devadesátých let, při přechodu na tržní hospodářství a rozpadu východního bloku. Otevřely se státní hranice a hospodářství. Přišly nové možnosti. A hlavně se měnily zákonné normy a se. Probíhaly obrovské změny jak na úrovni policie, justice a veřejné správy a samosprávy. Tímto se změnila celková atmosféra ve společnosti. Otevřením hranic byla umožněna legalizace výnosu z trestné činnosti. Bylo zcela moderní, že placení místo aby za zboží bylo mezi podnikateli zapláceno, byli tito podnikatelé zavražděni.

Nebezpečnost tohoto jednání je v tom, že jen těžko se dá vysledovat, zda je obchodní činnost legální nebo ne. Dokazování zde je velmi složité a dlouhé. Nebezpečnost tohoto jednání je v organizovaném zločinu, kde za sebou mají armádu právníků a daňových poradců, nezřídka kdy jsou jimi bývalí soudci nebo příslušníci policie, kteří díky svým znalostem a vyškolením za státní peníze dokážou najít klíčky k tomu, aby unikly policejním orgánům nebo finanční správě.

„Souhrn příčin a podmínek působících na kriminalitu nazýváme kriminologickými faktory. Jde o faktory, které se častěji vyskytují v souvislosti se spáchaným trestným činem.“⁷⁶ Je nutné zjistit všechny poznatky a informace o stavu a struktuře, fungování vazeb v ekonomice, znát veškeré informace o pachateli trestné činnosti a všechny možné faktory, které daňovou kriminalitu ovlivňují. Daňová kriminalita velmi rychle projevuje se na změnách ve v státním aparátu, společnosti a dokáže ovlivnit i sociální klima ve společnosti. Nejednou dokázali lidé napojeni na organizovaný zločin změnit politický aparát v zemi. Z toho vyplývá, že tato kriminalita je velice elastická a prochází vývojem.

Jednoznačně nelze stanovit příčiny a podmínky, které umožňují páčání trestné činnosti. Příčiny a podmínky se velké míře shodují. Základní příčiny a podmínky k páčání daňové kriminality lze rozdělit do několika faktorů, které se vzájemně ovlivňují. Lze sem zařadit ekonomické faktory, recesi v ekonomice, technický

⁷⁶ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vydání. Stráž pod Ralskem. Justiční akademie ČR. 2005. Str. 91

pokrok v dynamickém a technickém rozvoji ve společnosti, rozmach počítačové techniky, kdy velké množství obchodů probíhá mezi subjekty tímto způsobem.

Dalším faktorem jsou změny v zákonné úpravě, fungování kontrolního mechanismu orgánů státní správy, jak už jsem v práci uvedl, soustředění podnikatelských subjektů po správu finančních úřadu s velkým zatížením. Dalším faktorem, který se prolíná celou veřejnou správou je nejednotnost postupů úřadů.

Nejen změny v zákonech ale také i změny ve vrcholných orgánech státní správy po volbách mohou vést k účelovým změnám zákonů, kdy při jejich vytváření jsou účelově vytvářeny pro jednotlivé skupiny. Velmi nebezpečným faktorem byla v minulosti laxnost zákonodárců, policie a justice k pachatelům daňové trestné činnosti na významných postech.

2.11. Základní nástroje k zamezení daňových úniků.

Nejen ve světě, i v ČR je problém daňových úniků velmi často probíraným tématem. V rámci řešení této nezávidění hodné situace přijala ČR v sektoru DPH několik zásadních opatření.

2.11.1. Institut nespolehlivého plátce

Velmi účinný nástroj v oblasti DPH, v rámci legislativy ČR jej najdeme definován od roku 2013 v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty - § 106a a § 109 odst. 3. Nespolehlivý plátce je daňový subjekt, který ve vztahu ke správci daně závažně poruší plnění svých povinností – ohrozí výběr DPH v rámci veřejného zájmu. Příkladem je, kdy byl vydán zajišťovací příkaz či vyměřeno správcem daně dle pomůcek v minimální výši 500 tisíc Kč. Rozhodnutí o institutu nespolehlivého plátce rozhoduje, na základě posouzení porušení daňových povinností, správce daně. Proti takovému rozhodnutí lze podat odvolání.

2.11.2. Kontrolní hlášení

Platné od 1.1.2016. Jedná se o speciální daňové tvrzení plátců DPH jako účinný prostředek proti tzv. karuselovým podvodům a k identifikaci rizikových sdružení ve vztahu s možnými daňovými úniky. Kontrolní hlášení podává jak odběratel, tak

dodavatel. Tímto způsobem správce daně získá potřebné údaje o daném daňovém plnění. V rámci své kontrolní činnosti správce daně pomocí párování, porovnávání a analýzy ověřuje, zda daňový subjekt, který si uplatňuje odpočet DPH je ve vzájemné shodě se subjektem, který příslušnou daň odvedl. Kontrolní hlášení je tak účinným prostředkem k zamezení daňových úniků nadměrného odpočtu DPH a vede k odhalení možného podvodného plátce. Podává se ve formě určené správcem daně pouze elektronicky.

2.11.3. Institut ručení za nezaplacenou DPH

Vznikl v roce 2011, kdy byl implementován do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, konkrétně § § 109 odst. 1 písm. a), b), c) a odst. 2 písm. a). Podstatou je ručení správci daně příjemcem zdanitelného plnění za nezaplacenou daň poskytovatele zdanitelného plnění. Týká se to převážně obchodů, kde předmětem je zboží za ekonomicky neopodstatněnou zjevně neobvyklou cenu. Dále mezi nástroje k zamezení daňových úniků patří rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti nebo ručení oprávněného příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň.

2.12. Současné formy daňové trestné činnosti

V této části se zaměřím na současné formy a způsoby páchání daňové trestné činnosti, jejich systém a princip fungování. Způsob páchání je velmi složitý a propracovaný, a to z jednoho prostého důvodu. Čím později bude systém odhalen tím větší škoda pro stát a větší výnos pro pachatele.

2.12.1. Karuselové podvody

Typickým příkladem, který v současnosti je na ústupu, jsou karuselové neboli kolotočové podvody. Jejich podstatou je prodej zboží nebo služeb prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, jež překračují hranice JČS, při nichž dochází ke krácení daně.⁷⁷ Charakteristikou jsou velké prodejní obraty, kde předmětem ochodu je rychloprodejné zboží, například mobilní telefony, elektronika a pohonné

⁷⁷ HÁLEK, Vítězslav, *Karuselové obchody*. 1 vydání, Hradec Králové. Dr. Ing. Vítězslav Hálek, MBA, PhD. 2015. ISBN 987-80-260-8723-6

hmoty nebo zboží s vysokou cenou jako jsou například fotovoltaické panely či emisní povolenky. Mezi obchodní komodity, s kterými se v rámci karuselových podvodů obchoduje jsou také komodity množstevního charakteru jako jsou drahé kovy, zemědělské a potravinářské zboží. Často bylo využíváno poradenských a marketingových služeb, a to z důvodu těžko prokazatelného plnění.

Dle Hálek základní „předpoklady karuselových obchodů jsou:

- *jeden ze subjektů musí sídlit v jiném státě než zbytek řetězce,*
- *na území druhého státu, kde sídlí zbytek řetězce, musí být DPH vybráno standardním odpočtem DPH,*
- *subjekty jsou registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty*
- *obchod musí být prováděn v souvislosti s ekonomickou činností,*
- *dodání předmětu obchodní transakce na území druhého státu musí mít charakter zdanitelného plnění*
- *na předmět obchodní transakce se neuplatňuje režim přenesené daňové povinnosti (režim reverse charge),*
- *u předmětu obchodní transakce lze při vývozu do jiného státu provést odpočet DPH⁷⁸*

Obvyklým případem je, že předmět transakce se nachází pouze u jednoho z článku řetězce. Podvodné jednání je v tom, že je simulován jeho nákup a prodej v řetězci. Pachatelé této trestné činnosti z důvodu zahlazení stop při tomto způsobu obchodu vyrábějí falešné doklady a jsou ochotni vypravít kamiony se zbožím mezi jednotlivými články řetězce, aby zamaskovali toto jednání.

Mezi negativní dopady karuselových podvodů řadíme přímé ohrožení hospodářství a hospodářské politiky státu. Má negativní vliv na vývoj tržních cen komodit, segmentů trhu a vytváří nerovné postavení účastníků trhu. Karuselové podvody mají negativní vliv na rozpočtovou politiku stát a to tím, že nejsou

⁷⁸ HÁLEK, Vítězslav, *Karuselové obchody*. 1. vydání, Hradec Králové. Dr. Ing. Vítězslav Hálek, MBA, PhD. 2015. ISBN 987-80-260-8723-6 str.10

naplněny příjmy státního rozpočtu. Může být ohrožena makroekonomická stabilita národního hospodářství⁷⁹.

Česká republika díky zavedením kontrolním hlášením dosáhla poklesu počtu těchto podvodů na minimum, obchodníci jsou zde jen jako jedni z článku řetězce. Nebezpečí těchto podvodů tkví v tom, že časová prodleva mezi uskutečněním podvodu

a okamžikem, kdy transakci začne správce řešit. Do systému je zapojena velmi dobře organizovaná skupina pachatelů, kteří připraví doklady tak, že na první pohled vypadají jako pravé a obchod se uskutečnil. Tak jak jsem již několikrát zmínil, negativním prvkem je nejednotnost postupů jednotlivých správců daně, s tím že správci daně se nedařilo dostatečně prokázat, že o podvodném jednání plátce věděl.

Dalším typem karuselové obchodu je Missing trader plátcem DPH, nevykáže daň ze zboží, které vystoupilo z EU, nebo bylo dodáno do jiného ČS či bylo uskutečněno plnění v tuzemsku. Daňové přiznání nepodá nebo daň nezaplatí. Pro správce daně je osobou nekontaktní. Z vlastních zkušeností tyto firmy fungovaly velmi krátce max tři měsíce, ale při místních šetřeních se stávalo, že firma byla založena pouze na jeden „obchodní případ“. Tak jsem se několikrát zmínil, byli na tuto činnost najímáni jako statutární zástupci občané jiných národností neznající český jazyk. Tito plátcí jsou zneužívání k dodání zboží, u kterého vzniká při dodání zboží vysoká daňová povinnost. V současné době u nás tyto praktiky byly vymýceny, ale případy tohoto jednání se vyskytuje, a to v případě, kdy missing trader je česká společnost a škodlivý účinek nastane v JČS.

Buffer je mezi články, který je vytvořen za účelem zakrytí vazeb mezi Missing Traderem a Brokerem a tím znesnadnit jeho odhalení. Dalším úkolem Buffera je ochránit plátce DPH před doměření daňové povinnosti. Tyto společnosti sídlí na adresách, kde již sídlí několik desítek podobných firem. V případě, že nebylo zapláceno DPH a je správcem daně vyměřena daňová povinnost je právě pro

⁷⁹ *Intranet CS ČR.cz* [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: [http://portal.cs.mfcr.cz/urady/zlinsky/odbor-kontrol/odd-danovych-kontrol/Dokumenty/2016_02_Karuselové podvody na DPH.ppt](http://portal.cs.mfcr.cz/urady/zlinsky/odbor-kontrol/odd-danovych-kontrol/Dokumenty/2016_02_Karuselové%20podvody%20na%20DPH.ppt)

organizátora takového podvodu důležité umístění nekontaktního mezičlánku bez majetku, a to z důvodu nevymahatelnosti pohledávky.

Broker je plátce fakticky fungující společnosti, která získává profit v podobě odpočtu DPH na vstupu. V případě, kdy zboží dodává do JČS, nebo vyváží do třetích zemí má nárok v daňovém přiznání na nadměrný odpočet dané. Státu je odvedena nižší daň nebo vrací částky která nebyla na vstupu Missing traderem odvedena. Odpočty daně jsou vráceny, ale zboží neopustilo sklad.

2.12. Propouštění zboží do režimu 4200

Celní režim 4200 domácí spotřeba se souběžným propuštěním do volného oběhu u zboží, které tvoří dodávku osvobozenou od DPH do jiného členského státu. Jedná se specifický režimu 4200, kde hlavní myšlenkou byla eliminaci dvojího zdanění a snížení administrativní zátěže, které jsou spojeny s opakovanými vratka DPH na vstupu. Dovozce zboží v případě propuštění zboží do tohoto režimu je vyňat z povinnosti platit daň v případě, kdy je konečné umístění zboží v jiném členském státě EU. Výjimka v platbě DPH je založena na principu evidence zboží v intrakomunitárním obchodu a jeho sledování do jiného členského státu. Jelikož není sjednocen výklad DPH v členských státech, může každý členský stát vytvořit podmínky, které mají zajistit správnou aplikaci a zajistit její nezneužití. Je povinnosti každého členského státu eliminovat vyhýbaní se placení cel a DPH. Navíc je administrace DPH ve většině členských států oddělena od správy cel, což ztěžuje koordinaci výměny informací a vytváří možné riziko ve směru k páčání daňových podvodů na DPH nejen při dovozu, resp. vývozu zboží, nýbrž i v rámci intrakomunitárního obchodu⁸⁰.

Příkladem takové jednání je, že plátce zaregistruje novou firmu nebo použije obtížně kontaktovatelnou firmu z EU jako příjemce pro celní řízení. Zboží je přepravováno do jiného čl. státu než příjemce bez platby DPH. Pro vyclení zboží je nutné najít celní úřad, kde bude zboží rychle a bez problému vycleeno. Dopravci zboží přepravují kontejner se zbožím na místo vykládky nebo překládky k

⁸⁰ *Účetní-portal.cz* [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/aktualni-trendy-na-poli-celnich-a-danovych-podvodu-10-dil-815-c.html>

rychlému uvolnění kontejneru. Další podmínkou je platba v hotovosti bez vystavování daňových dokladů za služby jako je doprava či překládka. Pachateli je využívána jakákoliv volná přepravní kapacita. Pachatelé přepravují zboží tak, aby nebyli sledovatelní přes mytné brány a tím stěžili dohledatelnost transakce.

Velmi často se v praxi při odhalování daňových trestných činů při vývozu a dovozu z třetích zemí vyskytují nadhodnocené faktury při vývozu a podhodnocené při dovozu. Cílem je při prokázaném vývozu vylákat podvodným způsobem ze správce daně odpočet daně.

Při vývozu se jedná o firmy, které jsou zakládány účelově, a to cizími státními příslušníky, kteří nemají ponětí o podmínkách podnikání. Tento systém podobný jako v jiných druzích podvodů. Obchod probíhá způsobem, že se obchoduje se zbožím, které na první pohled má vysokou hodnotu. Po projednání zboží na celním úřadě a následném vystoupení zboží z EU je potvrzen výstup. V praxi jsem se setkal s případy, kdy místo zboží byly dodáno do třetí země prázdný obalový materiál jen v přední části se, z důvodu maskování, nacházelo zboží. Na tuto skutečnost byly celní orgány upozorněny až při vykládce v třetí zemi. Odesílatel zboží, která uplatnila odpočet daně už nebyla aktivní nebo byla nekontaktní.

Při dovozu plátce daně činí kroky k tomu, aby platil co nejmenší clo a zároveň daň. Na základě mezinárodních dohod o obchodu se při prokázání původu zboží a doložení dokladu prokazující původ clo neplatí nebo je minimální. Jakým způsobem může dovozce ovlivnit výši platby DPH? S vývozcem v zahraničí se dovozce domluví na vystavení podhodnocené faktury. Platba do zahraničí je prováděna hotově přes prostředníka v ČR nebo je zaplácena tak jak je uvedeno na faktuře odesílatele. Příjemce zaplatí zbylou částku za zboží buď na účet prostředníka v zahraničí, takovým způsobem, aby byla tato činnost neodhalitelná. V tomto systému podhodnocených faktur na území EU fungují asijské obchodníky. CS dokáže tyto podvody odhalovat spolu s ostatními státy EU

2.13. Výskyt daňové trestné činnosti v letech 2015 až 2020

Prováděnou analýzou dat, která byla získaná ze statických přehledů v letech 2015 až 2020 a odborné literatury a Zpráv o činnosti nejvyššího státního zastupitelství, byly zjištěny následující skutečnosti v oblasti daňové trestné činnosti

V roce 2015 byl postih daňové kriminality komplikovaný a kladl vyšší nároky na jeho odhalování a spolupráci mezi orgány činným v trestním řízení a správci daní. Problémem bylo souběžné vedení daňového a trestního řízení ve smyslu judikatury Evropského soudního dvoru.⁸¹ Problémy nastaly při prověřování trestné činnosti při kráčení DPH, které páchaly právnické osoby, kdy ve statutárních orgánech byly tzv. „bílé koně“ nebo se jednalo o osoby žijící v zahraničí. Neustále narůstaly tzv. karuselové obchody, kdy odhalování je náročnější a vyžaduje značně odborné nároky.⁸²

V roce 2016 Pro páchání daňové kriminality je charakteristická stále větší sofistikovanost a zapojení mezinárodního prvku. Je patrná spolupráce pachatelů s právníky, ekonomy a daňovými poradci. Organizovanost trestné činnosti klade stále větší nároky na schopnost orgánů finanční a celní správy a orgánů činných v trestním řízení takovou trestnou činnost odhalit, objasnit, prokázat a také účinně postihnout. Proto lze jako velmi efektivní krok v boji proti daňové kriminalitě hodnotit činnost Daňové Kobry. Díky zavedení přenesené daňové povinnosti, našli pachatelé daňové trestné činnosti nové možnosti pro obchodování s jinou komoditou. Nadále v roce 2016 přetrvával problém při odhalování karuselových obchodů.⁸³

V roce 2017 oproti roku 2016 bylo zjištěno porušeno 1107 případů porušení § 240 TrZ. Stále je závažným společenským problémem, který má negativní vliv na

⁸¹Nejvyšší státní zastupitelství.cz [online]. [cit. 10. 01. 2021] Dostupné: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zpravy-o-cinnosti-za-obdobi-2006-2017/>

⁸²Nejvyšší státní zastupitelství.cz [online]. [cit. 10. 01. 2021] Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zpravy-o-cinnosti-za-obdobi-2006-2017/>

⁸³Nejvyšší státní zastupitelství.cz [online]. [cit. 10. 01. 2021] Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zpravy-o-cinnosti-za-obdobi-2006-2017/>

podnikatelské prostředí. Opět vážným problémem jsou karuselové obchody, vydávání fiktivních faktur či prodej nadhodnocené zboží do JČS⁸⁴.

V roce 2018 mezi hlavními pachateli a jednatelem společností, figurují prostředníci, kteří zařizují převzetí tzv. Ready Made společností, zřízení bankovních účtů a internetového bankovníctví a zplnomocnění daňových poradců, kdy tito již jsou dále instruováni elektronickou komunikací od hlavního pachatele. Tyto osoby nelze vždy účinně online monitorovat, což výrazně snižuje možnost odhalení celé struktury pachatelů. Ze statistik a zpráv vyplynulo, že při odhalování daňové trestné činnosti by bylo velmi přínosné zavedení kontrolních hlášení, která významným způsobem ztěžují páchání daňové trestné činnosti což byl v minulosti problém. Největší počet případů, které se vyšetřovaly je krácení DPH při nákupu zboží ze zahraničí, kdy nebyla odváděna DPH. Jedná se o ochody, kdy společnosti obchodují s partnery z JČS EU. Trestná činnost je přitom rozmělněna do stále rozsáhlejších řetězců či sítí firem. Jedná se zde neustále o způsob, kdy společnosti pracují na principu missing trader.⁸⁵

V tomto roce byl zaznamenán zvýšený výskyt daňových trestných činů v rámci intrakomunitárního obchodu v rámci EU, kdy se jedná o podvody chybějící obchodníka. Jedná se o tzv. MTIC podvody. V tomto roce se díky legislativním změnám soustředila trestná činnost na přepravek zboží v malé hodnotě. Důvodem této strategie byl jediný. A to se vyhnout kontrolám ze strany správců daně. Dalším příkladem trestné činnosti bylo vytvoření skupiny pachatelů, kteří vytvořili fungující „podnikovou“ strukturu. Zaměřili se na obchodování s drahými kovy. Předpokladem bylo vytvoření iluze prodeje a nákupu na ČR a na základě těchto fiktivních obchodů požadovali odpočet DPH.⁸⁶

V roce 2019 se v daňové trestné činnosti stále častěji objevuje mezinárodní prvek, a to přímo v účasti zahraniční právnické osoby na daňovém podvodu nebo

⁸⁴Nejvyšší státní zastupitelství.cz [online]. [cit. 10. 01. 2021] Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zpravy-o-cinnosti-za-obdobi-2006-2017/>

⁸⁵Nejvyšší státní zastupitelství.cz [online]. [cit. 10. 01. 2021] Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zprava-o-cinnosti-za-rok-2018/>

⁸⁶Policie České republiky.cz [online]. [cit. 10. 01. 2021] Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/zprava-o-cinnosti-ncoz-za-rok-2018.aspx>

v podobě cizího státní příslušníka, který se stal formálním členem statutárního orgánu, na který byla právnická osoba po spáchání trestné činnosti převedena. Tomuto napomáhá legislativa platná v roce 2019, která upravuje převod obchodní korporace. Stále přetrvávají tzv. karuselové podvody. Cílenou činností daňové správy a kontrolních hlášení není již tato trestná činnost na vzestupu. Problémem nadále zůstává využívání offshore společností, v nichž figurují nastrčené osoby, kde sídlí tyto offshore společnosti, přetrvává fakticky neexistující mezinárodní justiční spolupráce.⁸⁷ V roce 2019 byly zjištěny případy porušení § 240 v případech vytvoření řetězce prodeje luxusních vozidel ze členských zemí EU do ČR. Trestného činu se dopustili tím, že vozidla nebyla zahrnuta do daňových příznání a tím nebyla odvedena daň a došlo k jejímu krácení a k naplnění skutkové podstaty trestného činu. Tak jako v roce 2018 je způsob páchaní trestné činnosti stejný, a to formou karuselových obchodů, MTIC obchody nebo vystavování fiktivních faktur za odběr zboží. Z toho vyplývá, že způsoby páchaní trestné činnosti nezměnily. Po zavedení kontrolních hlášení v roce 2016 ubylo daňové trestné činnosti v oblasti nadměrných odpočtů.⁸⁸

V roce 2020 na páchaní daňové trestné činnosti měla vliv celosvětová covidová krize. Činnost pachatelů se zaměřila na krácení DPH ve výši její sazby. Díky této krizi se neprováděly kontroly, které by odhalily krácení DPH v případech, kdy je zaměněna sazba DPH za zboží.⁸⁹ Příkladem jsou vyráběné pomůcky na ochranu dýchacích cest, kdy je tento výrobek zařazen do nižší sazby DPH. Další velmi rozsáhlou možností je krácení DPH při obchodování s investičním zlatem, kdy od daně je osvobozeno v případech uvedených v § 92 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů. Jsou ty drahé kovy upraveny tak, aby na první pohled vypadaly např. jako zlaté svitky. Počet trestných činů je nižší, a to díky opatřením v souvislosti s výskytem onemocnění.

⁸⁷ *Nejvyšší státní zastupitelství.cz* [online]. [cit. 10. 01. 2021]. Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zprava-o-cinnosti-za-rok-2019/>

⁸⁸ *Policie České republiky.cz* [online]. [cit. 10. 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/web-informacni-servis-zpravodajstvi-vyrocní-zprava-ncoz-2019.aspx>

⁸⁹ *Nejvyšší státní zastupitelství.cz* [online]. [cit. 10. 01. 2021]. Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zprava-o-cinnosti-za-rok-2020/>

2.14. Výnos z trestné činnosti

V neposlední řadě, je jednou z příčin této trestné činnosti legalizace výnosů z trestné činnosti. Výnosem z trestné činnosti jsou prostředky získané pachatelem a jedná se o majetek, peníze, věci movité a nemovité a jiné. Výnosem se rozumí „... jakýkoliv majetek pocházející ze spáchání trestného činu nebo získaný v souvislosti s ním, a to přímo či nepřímo“.⁹⁰

Pojem legalizací výnosů z trestné činnosti je v § 3 zákona č.253/2008 Sb.⁹¹ rozumí jednání sledující zakrytí nezákonného původu jakékoliv ekonomické výhody vyplývající z trestné činnosti s cílem vzbudit zdání, že jde o majetkový prospěch nabytý v souladu se zákonem.

Základní podmínkou označení, že se jedná o výnos z trestné činnosti, je ta že jej lze postihnout trestem propadnutí věci nebo zabráním věci již v přípravném řízení. Velmi často se stává, že tento výnos se použije na nelegální výrobu cigaret. Jedná se o potenciální výnos z trestné činnosti. Tím se stane, až se nelegální cigarety dodají do oběhu a bude plynout zisk k pachatelům. Podmínkou pro vznik výnosů z nelegální činnosti je naplnění skutkové podstaty daňového trestného činu. A to buď vytváření hodnot nezákonnou aktivitou nebo nezákonným poskytováním služeb. Příkladem je výroba legálních výrobků (lze sem zařadit výrobu a prodej oblečení, které je svým vzhledem a označením vydáváno za značkové) nebo nelegální výrobou zakázaných výrobků. A na základě prodeje zboží nebo poskytnutí služeb jsou vytvářeny nelegální výnosy z nezákonného prodeje a poskytování služeb.⁹²

2.15. Odhalování trestné činnosti orgány CS ČR

Celní správa ČR postupem času chtěla řešit všechny daňové trestné činy. Na základě programového prohlášení vlády v roce 2014 a s Konceptí boje proti organizovanému zločinu na období v letech 2015 až 2017, chtěla CS přispět

⁹⁰ ŠUGÁR, Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení* 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní, 2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7, str. 8

⁹¹ . Zákon č.253/2008 Sb., Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti

⁹² ŠUGÁR, Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení* 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní, 2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7

k efektivnímu výběru daní a zabránění páchání daňové trestné činnosti. K provedení rozšíření kompetencí CS bylo nutné změnit legislativu, a to TRŘ a také v zákoně č. 17/2012 Sb. o Celní správě České republiky (dále jen CZ).

Postavení celních orgán je vymezeno § 12 odst. 2 písm. d) zákona č.141/1961 Sb.,

o trestním řízení soudním, je ustanoveno, že pověřenými celními orgány jsou:

- na Generálním ředitelství cel Odbor 31 – Pátrání
- na celních úřadech Odbory 7 Pátrání

Centrální úřad pátrání je řízen liniově a pracuje na dvou úrovních:

- metodicko – koordinační – řídicí (2 odbory a 3 samotná oddělení a z úrovně
- výkonné (8 odborů) s odborným členěním do tří základních problematik, a to celní podvody, daňové podvody a protidrogová a dále role podpůrná (podpora pátrání)

Problematika odhalování a potírání daňové kriminality je primární oblastí zaměření činnosti CS ČR na úseku boje proti podloudnictví, a to konkrétně v případech:

- podvodů na krácení SPD
- podvodů na krácení DPH
- celních podvodů
- porušování práv k ochranné známce (IPR)
- enviromentální kriminality (CITES)

Věcná a místní příslušnost pověřených celních orgánů:

Generální ředitelství cel – u případů s celostátním nebo mezinárodním významem. Celní úřadu jsou řízeny GŘC. V odůvodněných případech na sebe GŘC může atrahovat případy, které věcně náleží celním úřadům

Celní úřady – ve věcech, u kterých nejde o případy celostátního významu, jsou pověřeným celním orgánem. A v případech, kdy celní úřady partají po zboží uniklém celnímu a daňovému dohledu.

Se vstupem České republiky do struktur Evropského společenství od 1.5.2004 musela celní správa v oblasti pátrání přizpůsobit formy vyhledávání nové geopolitické situaci. Mezi formy, které využívá CS řadíme:

- analýzu rizik
- vyhodnocování informací (otevřené a uzavřené zdroje)
- spolupráce s orgány státní správy na národní a mezinárodní úrovni
- práce s informátory
- komunikace s komerční sférou

V rámci analýzy rizik využívá mimo jiné CS finanční analýzu subjektu, rizikovou analýzu subjektu. V rámci vyhodnocení detekuje míru rizika a doporučení různých subjektů. Při vyhodnocování informací využívá informace z internetu včetně diskusních portálů, media. Ve velké míře při odhalování využívá aplikace celní správy spolu se sdílenými aplikacemi státní správy a mezinárodních databází. Využíván je sběr a vyhodnocení informací, a to činnosti správců daně, útvarů pátrání a mobilního dohledu. Při práci s informátory jsou dodržovány základní pravidla, psychologická profilace. Je nutné takto získané informace analyzovat a vyhodnocovat.

Při této činnosti prověřuje podezření, zda skutečně k trestnému činu došlo, zjišťuje pachatele trestných činů, opatřuje důkazy svědčící o tom, kdo a za jakých okolností trestný čin spáchal. Většinu případů pak předává Policii ČR, která zahajuje vyšetřování. Za určitých podmínek pokračuje v přípravném trestním řízení (zkrácené přípravné řízení) a případ předává až státnímu zástupci k rozhodnutí, zda podá obžalobu. Pro svou činnost je vybavena silnými pravomocemi, např. možností využívat odposlechy, sledovat osoby a věci, využívat informátory. Nicméně, podstata úspěchu je spíše v mravenčí systematické práci než v pouhém využívání významných pravomocí.

Oddělení Odhalování závažné trestné činnosti šetří a prověřuje zejména ty případy, které jsou charakterizovány způsobem jednání pachatelů trestné činnosti, jejím rozsahem, společenským dopadem, okruhem možných pachatelů s prvkem závažné trestné součinnosti, za používání konspiračních metod pro skrývání

trestné činnosti včetně prostředků zabraňujících jejímu odhalení policejními orgány.⁹³

K odhalování daňových podvodů je vytvořeno oddělení na Odhalování daňových podvodů šetří a prověřuje zejména případy porušení daňových předpisů ve smyslu § 12 odst. 2 písm. d) bodů 3 a 4 trestního řádu, tj. v případech trestných činů:

- zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TrZ
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 TrZ
- porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží podle § 244 TrZ,
- padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle § 245 TrZ,
- porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství podle § 247 TrZ a
- poškození finančních zájmů Evropské unie podle § 260 TrZ,

Jen z výčtu paragrafů TrZ, které oddělení má na starosti je široké. Je nutné si uvědomit, že ve většině případů je odhalení úniku na DPH spojeno i s únikem na spotřební dani (dále jen SPD). Odhalování daňové trestné činnosti je u CS specifické. Je dáno tím, k čemu byla původně CS určena. Jedná se organizaci, její činnost je spojena s dovozem zboží do EU a respektive před vstupem ČR do EU a výběrem cla a DPH a poplatků spojených s dovozem.

V rámci odhalování trestné činnosti spolupracuje CS po své linii s poznatky, které získá s jednotlivých oddělení, které se kontrolou zboží zabývá a také z vlastních analýz.

Odbory pátrání jsou oprávněny vyžadovat pomoc a potřebnou součinnost od ostatních orgánů činných v trestním řízení podle § 7 TR při prověřování trestných činů. Odbory pátrání mohou dožádat v rámci plnění úkonů trestního řízení státní orgány, právnické a fyzické osoby, které jsou povinny bez zbytečného odkladu

⁹³ Vnitřní předpis Celní správy ČR: Zabezpečení plnění úkolů pověřeného celního orgánu účinný od 1.8.2016

a nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak i bez úplaty vyhovět tomuto dožádání. Tuto povinnost můžou odmítnout v případě, kdy je nutné zachovávat ochranu utajovaných informací. Jestliže je toho v trestním řízení třeba k řádnému objasnění okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, může odbor pátrání prostřednictvím státního zástupce požadovat údaje, které jsou předmětem bankovního tajemství, a údaje z evidence cenných papírů. Podmínky, za nichž může pověřený celní orgán vyžadovat údaje získané při správě daní, stanoví zvláštní zákon⁹⁴. Bližší postupy při získávání těchto údajů stanoví jiné interní akty řízení upravující procesní oblast pátrání⁹⁵. Úkony trestního řízení v rámci mezinárodní právní pomoci lze formou dožádání vyžadovat jen v souladu s vyhlášenými mezinárodními smlouvami, cestou státních zastupitelství. V případě, kdy odhalení trestné činnosti přesahuje do zahraničí, může CS v rámci mezinárodní spolupráce požádat o pomoc spolupracující CS v příslušném státě, a to v rámci mnohostranných dohod dle Nařízení Rady č. 515/97 o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění řádného používání celních a zemědělských předpisů, Dohody o vzájemné pomoci a spolupráci mezi celními správami. Využívá dvoustranných dohod a spolupráci s různými mezinárodními orgány a organizace.

V rámci odhalování daňové trestné činnosti spolupracuje CS s Finanční správou ČR a PCR, a to při koordinované celorepublikové a regionální působnosti.

V rámci své působnosti s odbory pátrání CS odhalila podvody s přimícháváním osvobozených biosložek do zdaněných pohodných hmot, dovozů minerálních olejů nepodléhajících SPD, podvody ve volném daňovém oběhu v rámci intrakomunitárního obchodu. Odhalila podvody na DPH, SPD, kdy je řádně odvedena, ale příslušný správce DPH není o dopravách vybraných výrobků na území ČR nebo z jiného členského státu daňovým subjektem informován. Jsou odhaleny případy dovozu zboží do celního režimu 4000⁹⁶, kdy jsou padělány faktury na nízkou celní hodnotu zboží. Dalšími odhalenými podvody jsou dovozy

⁹⁴ § 53 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a § 11a zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁵ Vnitřní předpis Celní správy ČR: Zabezpečení plnění úkolů pověřeného celního orgánu účinný od 1.8.2016

⁹⁶ Celní režim 4000 znamená propuštění zboží do volného oběhu

zboží, kdy je zboží propuštěno do režimu 4200⁹⁷ na daňové území JČS, než je místo registrovaného příjemce. A ten je nekontaktní a tím daň je nevybrána. Odhalením daňových podvodů u těchto režimů se se sníží rozsáhlé krácení DPH a daní z příjmů nejen v ČR ale i v ostatních členských státech EU. Je odhalena daňová trestná činnost s vývozy a dovozy zboží do třetích zemích, kdy jsou faktory buď nadhodnocené při vývozu a při dovozu do EU. Je odhalena příslušníky CS podvody s DPH, které jsou spojené s intrakomunitárním obchodem.

Pro odhalení daňových trestných činů využívá CS ČR finanční šetření, kdy při procesu vyhledávání, dokumentace a zajišťování výnosů z trestné činnosti nebo zajišťování náhradní hodnoty⁹⁸⁾ a vyhotovení majetkového profilu pro účely zajištění výkonu trestu či ochranného opatření⁹⁹⁾ a následující úkoly spojené se správou takto zjištěného majetku. Finanční šetření se uplatňuje proti osobám fyzickým, tak i právnickým. Tento možný souběh může mít množství pozitivních dopadů. Výnos z takto zjištěných výnosů je ve velké míře využit při náhradě škody. Při této činnosti spolupracují orgány CS se státním zástupcem. Při provádění finančního šetření je využita provedená finanční, operativní a kriminální analýza. Jsou nasazovány operativně pátrací prostředky, ve velké míře k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu sledovaných osob. Jsou taktéž využívány informace z otevřených a uzavřených informačních zdrojů. Tak jak již bylo vícekrát uvedeno, je velmi důležitá spolupráce se správci daně, FAÚ¹⁰⁰, bankovními úřady a jinými organizacemi.

2.15.1. Odhalené daňové trestné činy Celní správou České republiky

V posledních letech odhalila CS na základě vlastní činnosti anebo na základě podnětů Finanční správy desítky případů. Například v rámci prověřování bylo zjištěno, že zavedením kontrolních hlášení daňové subjekty vykazují minimální částky v rámci zjednodušeného účetního dokladu. Vytvořením řetězce vykazováním fiktivního plnění mezi jednotlivými osobami podat kontrolní hlášení.

⁹⁷ Celní režim 4200 volný běh, který tvoří osvobozenou dávku

⁹⁸⁾ § 79f zákona č.141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestního řádu).

⁹⁹⁾ § 66, 67, 70 až 72, 101 a 102 zákona č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník

¹⁰⁰ Správní úřad ČR správní úřad, který se mimo jiné zabývá finančními toky, mezinárodními sankcemi, analýza podezřelých obchodů

„Současným trendem v oblasti intrakomunitárních podvodů na DPH je status tuzemských společností do pozic tzv. „conduit company“, kdy zboží pořízené z jiného členského státu EU je obratem zasíláno do jiného členského státu.“¹⁰¹
Škodlivý následek zde vzniká mimo území ČR.

V případě, že se zaměříme pouze na odhalování trestné činnosti v oblasti DPH, které má v kompetenci CS ČR, jedná se například o případy, kdy je u zboží účelově zaměněna sazba DPH, vystavování nadhodnocovaných nebo podhodnocovaných faktur za zboží při dovozu nebo vývozu zboží do zahraničí, v intrakomunitárním obchodu. Specifickým případem je, kdy na zboží je uvaleno více DPH a SPD pohonných hmot

Z dat získaných z výročních zpráv správců daně, je zřejmé, že trestná činnost, kterou odhalila CS ČR klesá, ale je nutné vzít v úvahu, že poslední dva roky bylo obchodování v útlumu díky celosvětové pandemii.

2.16. Odhalování trestných činů CS pomocí prostředků OPČ

„Operativně pátrací činností (dále jen „OPČ“) ucelený systém postupů v rámci pátrání, používání POPP, uskutečňovaný podle zákona o CS převážně utajovaným způsobem, zaměřený k plnění úkolů vyplývajících z tohoto zákona a mezinárodních smluv a spočívající v soustavném získávání, shromažďování, prověřování, případně rozpracování a dokumentování operativních informací“¹⁰²

Operativně pátrací činnost provádí postupy, které dělíme na operativní pronikání, operativní získávání. Operativním pronikáním se jedná o činnost, kdy policejní vniká do struktury organizace, v které získá operativní informaci. Operativním získáváním je činnost, které při své činnosti zjistil o připravovaném, probíhajícím nebo uskutečněném trestném činu.¹⁰³

¹⁰¹ Ministerstvo financí České republiky.cz [online]. [cit. 10 01. 2021] Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2020/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-42271>

¹⁰² Vnitřní předpis Celní správy ČR: Operativně pátrací činnost orgánu státní správy. Účinný od 1.8.2016 Str. 1

¹⁰³ NĚMEC, Miroslav. *Kriminalistická taktika pro policisty*. 1. vydání. Praha: Eurounion, 2004 ISBN 80-7317-036-1

Operativní legenda je smyšlené jednání, které obsahuje částečné pravdivé momenty, které působí věrohodně aby navazovali na vzniklou situaci, při které je možnost opatřit informaci, nebo tímto způsobem můžeme zabránit prozrazení využívání OPČ nebo použití prostředků OPP.

„Operativní kombinací zpravidla několik účelově a časově sladěných operativně pátracích opatření, která jsou za využití přirozeně vzniklé situace a vhodné legendy cílevědomě zaměřena tak, aby v krátkém časovém úseku byly získány významné skutečnosti související s trestnou činností“¹⁰⁴

„Operativní rozpracování se rozumí převážně utajený proces prováděný za využití vhodných postupů a nástrojů OPČ, směřující k předcházení a odhalování trestné činnosti, k vypátrání osob a věcí tím souvisejících. Cílem operativního rozpracování je získání dostatečných informací pro rozhodnutí, zda zahájit trestní řízení.“¹⁰⁵

Operativně pátrací činnost dělíme:

- *„operativně pátrací činnost, která je vykonávána s cílem zabránit trestným činům, odhalit je a objasnit pachatele,*
- *operativně pátrací činnost konanou za účelem pátrání po osobách a věcech,*
- *operativně pátrací činnost vykonávanou za účelem prevence trestných činů“¹⁰⁶*

Činnosti, která využívá OPP, které jsou taxativně vymezeny v TR a také podpůrné OPP v CZ v § 38 až 43. Jelikož se jedná o speciální činnost policejního orgánu CS tak z důvodu taktických anebo vyzrazení utajovaných skutečností či osob, které jsou do vyšetřování a odhalování trestné činnosti CS jsou tyto postupy a metody označeny jako vyhrazené, proto bude jejich popis v oblasti

¹⁰⁴ Vnitřní předpis Celní správy ČR: Operativně pátrací činnost orgánu státní správy. Účinný od 1.8.2016 Str. 2

¹⁰⁵ Vnitřní předpis Celní správy ČR: Operativně pátrací činnost orgánu státní správy. Účinný od 1.8.2016 Str. 2

¹⁰⁶ NĚMEC, Miroslav. *Kriminalistická taktika pro policisty*. 1. vydání. Praha: Eurounion, 2004 ISBN 80-7317-036-1 Str. 92

dokumentování a odhalování trestné činnosti pouze teoretický s využitím zkušeností autora.

Tak jak již v práci bylo uvedeno, musí využívání OPC a POPP vždy na taxativních podmínkách, které jsou uvedeny v TR a CZ.

Při odhalování trestné činnosti v oblasti DPH lze ve velké míře využít předstíraný převod. V rámci této operativní činnosti lze se zapojit do systému nákupu a prodeje zboží pomocí kupních smluv nebo faktur. Tímto krokem lze se nabourat celého systému prodeje. Předmětem toho převodu může být nejen nákup zboží, ale také nelegálně poskytované služby. Tuto činnost je vhodné propojit s některou vhodnou podpůrnou operativní činností, o kterých se zmíním později. Touto operativní činností, lze při nákupu zboží zjistit díky různým indiciím původ zboží, tedy cestu jak zboží jak se zboží do ČR. Lze použít v případech podvodů s investičním zlatem, které je podle zákona o DPH v případech uvedených v zákoně osvobozeno od daně. Tímto způsobem můžeme rozkrýt celou organizovanou síť pachatelů trestné činnosti. Tuto činnost musí vykonávat Při provedení této činnosti je nutné, aby touto činností pověřený celník provedený převod zadokumentoval. V případě, že takovou dokumentaci neprovedl, bude soudem vyslechnut, v případě potřeby i jako utajovaný svědek.¹⁰⁷

Při odhalování trestné činnosti jsou odbory pátrání, které jsou k této činnosti vyškoleni, oprávněni využít další OPP. Jedná se o velmi účinný prostředek, kterým lze získat velké množství indicií, které usnadní rozkrývání trestné činnosti. Sledování osob a věcí, je využívám, kdy je nutné zajistit veškeré informace, které se týkají vyšetřovaného případu. Pořizováním záznamů, jak zvukových a obrazových, zjišťujeme pohyb osob v daném objektu, tak abychom mohli monitorovat pohyb osob zapojených do nezákonného obchodu.

Jedná ze zásadní OPP, kterým je nejen prolomeno listovního tajemství, ale nedotknutelnost obydlí. Součástí tohoto sledování je i povolení vstupu do sledovaného objektu, a to za účelem instalace operativní techniky, jedná se

¹⁰⁷ CHMELÍK, Jan a Eduard BRUNA. *Dokazování v trestním řízení trestněprávní a kriminalistické aspekty*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2018. Eupress. ISBN 9788074081750.

především o prostorové odposlech, kamery a podobně, které pomůžou zjistit informace, nutné k dalšímu vyšetřování. Při zjišťování listovních informací zajišťujeme obchodní doklady, přepravní doklady osobní korespondenci, a to jak v písemné, tak elektronické podobě.

Ty to dva druhy lze doplnit o sledování při kterém nejsou pořizovány žádné záznamy ani jiná činnost, která by zasahovalo do nedotknutelnosti obydlí a listovního tajemství. Využijeme jej při prvotním sledování a zjišťování informací o objektu. Jedná se o technickou pomoc například při zajišťování objektu při instalaci operativní techniky.

Použití agenta je specifická činnost, kterou využívá CS pro proniknutí do sítě organizovaného zločinu v případech stanovených TrZ. Jedná se o velmi sofistikovaná činnost, kterou zastává v případě CS její příslušník. V rámci úkonů, které při svém skryté výkonu zjistím potřebné informací, jakým způsobem jde tok financí, různé doklady jako jsou přepravní doklady a faktury. Nejcennějším při této práci jsou kontakty, které zjistí při své práci a dokáže se napojit na další pachatele trestné činnosti. Agent ve své činnosti může sám páchat trestnou činnost a na trestné činnosti se podílet¹⁰⁸, při které zjistí skutečnosti potřebné k odhalení a vyšetření trestné činnosti. Tato činnost je v tomto případě specifická, protože na území ČR operují gangy s různou národností. V případě, že chce využít CS při vyšetřování agenta, musí požádat soud prostřednictvím státního zástupce. Činnost agenta nevykonává příslušník CS, ale v tomto případě je agentem příslušník PČR, a to Útvarem speciálních činností služby kriminální policie a vyšetřování.¹⁰⁹ Pro sběr výše uvedených informací a dokladů může agent používat ostatní OPP, a to dle mého názoru hlavně předstíraný převod. K tomuto účelu nemusí žádat o povolení využití těchto prostředků podle § 158e odst. 5. Kromě výše uvedených OPP, při své práci agent využije i podpůrné OPP. Pro

¹⁰⁸ § 158 e TR v případě využití agenta jako OPP je poskytnuta beztrestnost. Beztrestným se agent nestane v případě, že činnost koná mimo úkolu, které mu byly stanoveny

¹⁰⁹ „Útvar speciálních činností SKPV vznikl jako samostatný celorepublikový útvar 15. ledna 2001. Hlavním podnětem pro jeho vznik bylo přijetí zákona o zvláštní ochraně svědků a přijetí tzv. velké novely trestního řádu, která mimo jiné přesunula operativně pátrací prostředky (agent, předstíraný převod a další) ze zákona o policii do trestního řádu.“ Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/utvar-specialnich-cinnosti-skp-utvar-specialnich-cinnosti-sluzby-kriminalni-policie-a-vysetrovani.aspx>

získání potřebných informací a dokladů musí volit vždy nejvhodnější postup, tak aby zabránil svému prozrazení.

Rozšířením kompetenci CS pro odhalování a vyšetřování trestných činů a postavení policejního orgánu CS ve věcech vymezených TZ, byly zákona o CS implementovány také podpůrné OPP. Jedná se o stejné podpůrné OPP, jak jsou uvedeny v zákoně o PČR.

Při odhalování TC může CS využít podpůrné OPP. Ty jsou uzákoněny v zákoně o CS, § 38. Tyto prostředky jsou určeny k odhalování trestné činnosti, k zjišťování informací a poznatků o trestné činnosti.

„Policista bude podpůrnými operativně pátracími prostředky disponovat i ve zcela neformální fázi, která ještě není trestním řízením podle trestního řádu, v jejímž rámci se provádí operativní policejní práce za účelem šetření a opatření k odhalení skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin a směřujících ke zjištění pachatele.“¹¹⁰

Toto činnost v rámci CS vykonává oddělení pátrání, kteří jsou na tuto činnost speciální vyškoleni v rámci specializační kurzů a seminářů, které pro ně připravuje GŘC. CS nemusí tímto žádat jako u agenta speciální složky PČR. Velkou výhodou pro CS bylo a je, že na oddělení pátrání přecházejí bývalí příslušníci PČR, kteří tuto činnost vykonávají a přenášejí zkušenosti na své kolegy.

Mezi podpůrné OPP řadíme dle zákona o CS:

- krycí prostředky a krycí doklad
- zabezpečovací technika
- zvláštní financí prostředky
- informátor

Podpůrné OPP mohou být použity celníkem pouze v rámci operativního pronikání, operativního rozpracování, v průběhu trestního řízení a při plnění úkolů

¹¹⁰ NĚMEC, Miroslav. *Kriminalistická taktika pro policisty*. 1. vydání. Praha: Eurounion, 2004 ISBN 80-7317-036-1 Str. 95

vyplývající z mezinárodních smluv. Jejich účelné a hospodárné využití musí být v souladu se zákonem o CS a vnitřními akty řízení celní správy.

Krycí prostředek využívají příslušníci CS k zastírání její činnosti při odhalování trestných činů. Tímto prostředkem může být jakákoliv listina, věc či prostor, která zabrání k odhalení totožnosti člověka nebo k zabránění činnosti orgánu CS při získání informací. Jedná se o taktický a bezpečnostní manévr CS při odhalování trestné činnosti. Smyslem je nejen ochrana, ale také zesílení důvěryhodnosti příslušníka, pro kterého jsou krycí prostředky vytvořeny. Zejména se jimi, kromě krycích dokladů, rozumí upravené dopravní prostředky, pracovní oblečení a vybavení, nebytové prostory a ubytovací zařízení, jejichž použití je nezbytné k zastírání a utajení prováděné OPČ.¹¹¹

Krycí doklad je využívám pro zvýšení bezpečnosti příslušníka, krycího prostředku nebo zabezpečovací techniky. Krycím dokladem při obchodních transakcích je živnostenské oprávnění či registrace k DPH v případech, kdy může příslušník vystupovat jako „bílý kůň“. Z důvodu bezpečnosti jsou vystaveny osobní doklady totožnosti, řidičské oprávnění. Dále se jedná o doklady k silničním vozidlům, jako jsou např. osvědčení o registraci, registrační značky. Pro lepší identitu lze vystavit různá osvědčení o absolvování kurzů, firemní či novinářské doklady. Krycí doklad lze využít velmi často pro zakrytí identity policisty agenta. O používání krycích dokladů v rámci prováděné OPČ rozhoduje celník na základě operativní situace. Je povinen je používat tak, aby nedošlo k jejich zneužití a k dekonspiraci OPČ. V případě, kdy je v rámci pátrání a odhalování nucen předložit doklady osvědčující právní skutečnost, doklady k silničním vozidlům či jiné doklady a listiny je vhodné takové to doklady předkládat jako ověřené kopie.

Zabezpečovací techniku ve smyslu § 41 zákona o CS lze velmi často využít při zabezpečení majetku a zamezení nedovolené manipulace se zbožím a dále k dokumentování skutečností nasvědčujících porušení právních předpisů v oboru působnosti orgánů celní správy. Výčet těchto prostředků není zákonem stanoven, lze tedy využít jakýkoliv technický prostředek. Může se jednat

¹¹¹ Vnitřní předpis Celní správy ČR: Operativně pátrací činnost orgánu státní správy. Účinný od 1.8.2016

o kamerový systém, který sleduje činnost v dané lokalitě například před zásahem. Využíváme ji při zjišťování relevantních informací o nebytových prostorách, které byly zajištěny celní závěrou¹¹² a dále informací o zboží nebo dopravních prostředcích (např. vagony, kontejnery, ložné plochy nákladních automobilů) či jiných prostředcích, jež mohou být použity k nedovolené manipulaci se zbožím, aby na základě takto zjištěných informací bylo možné nedovolené manipulaci zamezit. Lze tyto prostředky využít při dokumentování již dříve zjištěných informací a k dokumentaci lze využít pořízení obrazového, zvukového nebo jiného záznamu, a to v případě, kdy z důvodu vyzrazení účelu OPČ by nebylo možné uskutečnit jiným způsobem.¹¹³

Zvláštními finančními prostředky jsou vyčleněné finanční prostředky, které využíván oddělení pátrání na úhradu výdajů vzniklých v souvislosti s používáním operativně pátracích prostředků a POPP. Lze takovými prostředky zaplatit pronajaté prostory nebo vozidla, která nejsou ve vlastnictví celní správy a z hlediska utajení je vhodné při úhradě využít i krycí doklady.

Informátorem je fyzická osoba, která spolupracuje s CS ČR, a to takovým způsobem, aby jeho činnost nebyla vyzrazena. Informátorem je zletilá osoba, která zajišťuje informace, různé doklady, které jsou použitelné pro další činnost při odhalování trestných činů. Většinou se jedná o jednotlivé články organizované skupiny, která za svou činnost může být finančně ohodnocena. Při vyšetřování těchto trestných činů může plnit úlohu „agenta“. Zde je rozdíl, že informace, které jsme získali nelze využít při trestním řízení, ale můžeme je využít při rozkrývání této činnosti nebo tyto informace mohou být např. předány agentovi, který se chystá na proniknutí do systému organizace. Z hlediska taktického se tito informátoři v rámci dalšího šetření a před jednání před soudy nevyužívají jako svědci, neboť informace, které jsou od nich získané jsou pro možné další šetření jsou velmi cenné a nelze prozradit jejich identitu.

¹¹² § 48 odst. 8 zákona č. 13/1993 Sb., Celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹³ Vnitřní předpis Celní správy ČR: Operativně pátrací činnost orgánu státní správy. Účinný od 1.8.2016

3. Praktická část

Praktická část je rozdělena do dvou částí. V první části se na základě provedeného operativního zhodnocení situace zabývá nalezení slabých míst, kde lze očekávat prostor pro páchaní daňových trestných činů. V druhé části uvedu možná opatření, které by mohly vést ke zlepšení činnosti celních orgánů z pohledu celní správy.

3.1. Zhodnocení operativní situace a směr vývoje páchaní daňových trestných činů v ČR

Na základě statistických dat a výročních zpráv PČR, Národního útvaru pro boj s organizovaným zločinem, Finančního a analytického úřadu, CS a Ministerstva vnitra lze zjistit stav, zda trestná činnost v oblasti zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 má stoupající nebo klesající tendenci, a to jak v oblasti kompetencí policejního orgánu CS ČR a PČR.

Zhodnocení opatření, která v letech 2015 až 2020 uskutečnila ČR ve spolupráci s EU pro zamezení páchaní daňových trestných činů.

V roce 2015 policie ČR odhalila 1015 trestných činů, s celkovou částkou krácení daně 7.759.739 tis. Kč (viz graf 1 a 2; tabulka 1). Na těchto trestných činech se podílely karuselové obchody nebo vývozy do třetích zemích nebo JČS. Do těchto podvodů se zapojovaly také organizované skupiny ze zahraničí. V roce 2016 bylo odhaleno 1043 trestných činů dle § 240. Celková částka krácení daně činila 5.686.096 (tis. Kč) (viz graf 1 a 2; tabulka 1). Je to o 2,8 % více trestných činů oproti roku 2015. Pozitivní je nižší způsobená škoda a to 28,5 %. Velký podíl na těchto případech měly opět karuselové podvody.

V roce 2017 pokračuje trend počtu daňových trestných činů na 1107 případů. Je to nárůst o šest procentních bodů. Pozitivum je nižší částka krácení daně způsobena pachatelé trestné činnosti o 30 % a to ve výši 3.980.460 tis. Kč (viz graf 1 a 2; tabulka 1). Na ústupu jsou podvodné řetězce vykazující řádově stomilionové škody, nezdá se, že jdou do miliard korun. Jsou nahrazovány řetězci fiktivních obchodů, u kterých jsou evidovány škody v řádech desítek milionů korun. Řetězce jsou však více strukturované, proměnné a složitější v důsledku zapojení velkého

množství firem. Rok 2018 přinesl zvýšení počtu těchto trestných na 1296 případů, což je nárůst o 17 %. Opět je zde nižší částka krácení daně, kterou svou činností způsobili pachatele. A to o 15 % na 3.746.824 tis (viz graf 1 a 2; tabulka 1). Kč. Původní struktury jsou organizátory nahrazovány výrazně složitějšími a spleťtějšími strukturami, kdy zapojení jednotlivých článků struktury je významně kratší než v předchozích letech.¹¹⁴ . (tab. 1)

Rok 2019 ve statistice přinesl snížení počtu daňových trestných činů na 1096, to je pokles o 15 %. Pachatelé svým jednáním způsobili částku krácení daně ve výši 4.758.683 tis. Kč (viz graf 1 a 2; tabulka 1). Jedná se o zvýšení o 27 % oproti sledovanému roku 2018. Stále se zvětšujícího počtu subjektů zapojených do řetězců a velmi krátké době jejich aktivní činnosti, včetně rychlého nahrazování jinými subjekty. Tím se ztěžuje odhalování této činnosti. Rok 2020 přinesl světovou zdravotnickou pandemií, která omezila obchodní činnost a ze statistik vyplynulo, že počet odhalených činů klesl o 25 % na 822. Nepříznivě vypadá statistika v částce krácení daně, ta je o 10 % více než v roce 2020. (viz graf 1 a 2; tabulka 1).¹¹⁵

CS v rámci svých kompetencí a z informací, které přijímá od Finanční správy vyšetřuje daňové trestné činy. CS v roce 2015 zjistila podezření ze spáchání trestného činu krácení daně v 138 případech, kdy částka krácení daně činila 673,0 mil Kč (viz graf 3 a 4; tabulka 2). V roce 2015 přetrvával problém s dovozy s podhodnocenou celní hodnotou zboží u dovozu z asijských zemích a propojením fiktivních nebo uměle vytvořených firem k placení celních poplatků. V roce 2016 zjistila CS podezření v 102 případech krácení daně, to je o 26 % případů méně než v roce 2015. Částka krácení daně činila 636 mil Kč, a to je o 5,8 % méně (viz graf 3 a 4; tabulka 2). Tak jako v roce 2015 byl problém s karuselovými obchody, podchycenými nebo nadhodnocenými fakturami nebo fiktivními fakturami.¹¹⁶

¹¹⁴ *Ministerstvo vnitra České republiky.cz* [online]. [cit. 10 02. 2021]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/statistiky-kriminality-dokumenty.aspx>

¹¹⁵ *Ministerstvo vnitra České republiky.cz* [online]. [cit. 10 02. 2021]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/statistiky-kriminality-dokumenty.aspx>

¹¹⁶ *Ministerstvo financí České republiky.cz* [online]. [cit. 10 02. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

Celní správa zjistila v roce 2017 podezření v 118 případech krácení daní. Oproti roku 2016 je to nárůst o 15,7 % případů. Narostla částka krácení daně oproti předcházejícímu roku na 2.402,8 mil Kč a činí nárůst o 277,8 % (viz graf 3 a 4; tabulka 2). V tomto roce organizátoři trestné činnosti snižují neoprávněně daň, a to je stejné jak v předchozích letech, a to způsobem podhodnocených faktur. 102 případů porušení podezření ze spáchání trestné činu krácení daně v roce 2018, je to snížení 13,6 % a částka krácení daně činila 1.092 mil Kč. Oproti roku 2017 je to snížení o 54,5 %, V roce 2018 docházelo k porušení krácení DPH ve stejných případech jako v roce 2017. Jednalo se o vystavování fiktivní faktur v rámci intrakomunitárního obchodu, dovozu zboží s podhodnocenými fakturami. (viz graf 3 a 4; tabulka 2).¹¹⁷

Orgány celní správy a jim pověřený policejní orgán zjistily podezření ze spáchání trestného činu v 119 případech. Je to mírný nárůst oproti roku 2018 o 16,7 % (viz graf 3 a 4; tabulka 2). Částka, o kterou byla krácena daň činila 554 mil. Kč, a to je snížení o 49 %. Případy krácení daně jsou shodné s roky předchozími. Posledním sledovaným rokem analýzy je rok 2020. CS zjistila podezření v 72 případech. Je to snížení o 39,5 %. Celková krácena daň činila 458 mil. Kč, jedná se o snížení o 17,3 %. V tomto roce bylo zjištěno větší množství zneužívání celního režimu 4200 při dovozu zboží ze třetích zemí, zejména z Číny (viz graf 3 a 4; tabulka 2).¹¹⁸

Zda lze vytipovat v budoucnu slabá místa pro páchaní trestné činnosti v oblasti krácení DPH, lze jen těžko odhadovat. V první řadě je nutné se podívat na opatření, která Česká republika v letech 2015 až 2020.

Pro získání možného směru páchaní trestné činnosti je nutné zjistit jaká opatření v boji proti tomu druhu trestné činnosti jsou uvedena do praxe. Jedním z důležitých nástrojů, který začal efektivně pracovat od druhého pololetí roku 2015 je Daňová Kobra. Její činnost se zaměřila na odhalování trestných činů v oblasti hospodářské kriminality. V roce 2015 se začaly připravovat legislativní kroky k tomu, aby v roce

¹¹⁷ *Ministerstvo financí České republiky.cz* [online]. [cit. 10. 02. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

¹¹⁸ *Ministerstvo financí České republiky.cz* [online]. [cit. 10. 02. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

2016 byla plátcům vznikla povinnost podávat kontrolní hlášení. Jedná se o nástroj správce daně určený k efektivní odhalování úniku DPH.

Od začátku roku 2016 začala platit zákonná povinnost podávat kontrolní hlášení plátcům daně. Plátce daně podává kontrolní hlášení elektronicky jednou měsíčně. Je určeno k evidenci a k doložení pohybu zboží. Toto kontrolní hlášení má zastavit nebo částečně omezit karuselové podvody.

Další změnou, která má vliv na omezení trestných činů v oblasti DPH je novelizace TŘ a TrZ, kdy trestným činem se stane trestným činem příprava trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Od 1. 8. 2016, kdy došlo k rozšíření kompetencí celní správy o oblast odhalování případů krácení DPH. Týká se případů krácení daně a poplatku, a to v případě kdy CS tyto platby a poplatky spravuje, za podmínky pořízení nebo umístění zboží v členském státě EU.

Od poloviny roku 2017 zavedením efektivních opatření mělo vliv na změnu systému řetězových podvodů, kdy se české firmy stávají jen mezi články, zboží je odesíláno do JČS, a tím nečerpají nadměrné odpočty v ČR. Těmito opatřeními se identifikují osoby, které jsou zapojeny do daňových podvodů. Zavedením a uplatňováním toho systému došlo ke snížení daňových úniků a přenesení daňových úniků do JČS.

Dalším opatřením k zamezení daňových trestných činů je zavedení režimu přenesené daňové povinnosti, a to v případech, které stanoví zákon. V našem případě se jedná o zboží, které je prodejné s vysokými zisky. Jedná se o například o investiční zlato, nebo mobilní telefony, které si objedná operátor, která má licenci provozování nebo se jedná o mikroprocesory, které se mají zabudovat do výrobků konečného uživatele. Přenesenou působností znamená, že DPH za zboží odvede odběratel.

Z údajů a vývoje daňové trestné činnosti, která byla zjištěna na základě dostupných statistik a opatření, které FS, PCŘ a CS pravidelně zveřejňuje je možné vytipovat slabé místo v systému správců daně a policejních orgánů.

Trestná činnost v oblasti DPH, kterou vyšetřovala PČR měla do roku 2018 stoupající charakter (viz graf 2.) následně má klesající tendenci. Výjimkou je rok 2020, který byl ovlivněn celosvětovou pandemií. Celková krácená daň měla klesající křivku k roku 2018 a poté opět stoupala (graf 3). Do této statistiky jsou zahrnuty i případy, které vyšetřovala CS jako podezření ze spáchání trestného činu krácení daně. Je zřejmé (viz graf 4), že počet odhalování TČ je konstantní. Celková výše krácené daně byla nejvyšší v roce 2018 (viz graf 5.) a poté měly klesající tendenci. Je nutné říct, že tato statistika je zkreslená tím, že se jedná o trestné činy, které jsou spojeny s jakoukoliv daní, tedy nejenom s DPH. U CS je výše celkové škody v roce 2017 a 2018 právě tímto zkreslena.

Uřčit směr páchaní trestných činů nelze jednoznačně stanovit. Má na to vliv spousta proměnných, které dokážou pachatelé této trestné činnosti velice rychle využít. Vliv na páchaní trestné činnosti má mimo jiné i činnost státních orgánů a také politické sliby vlády, která může svými kroky uvolnit prostor k páchaní. Příkladem je v současné době možnost zrušení elektronické evidence tržeb, kdy je povinnosti zaevidovat provedenou platbu zákazníkem.

Budu tedy vycházet z analýz, které jsem provedl v práci. V oblasti podvodu daně z přidané hodnoty lze vycházet ze současných páchaných činů, jelikož opatření, která jsou státem uplatňována a nebyla doposud zákonem změněna. Do daňové kriminality zasáhla také celosvětové pandemie, ale je těžké v současné době predikovat, zda pachatelé budou hledat jiné směry v páchaní trestné činnosti. Lze předpokládat,

že bude neustále využíván karuselový podvod, kdy budou využívány české firmy jako zastírací firmy a nadměrný odpočet bude v JČS.

Lze očekávat daňovou trestnou činnost díky daňovému zvýhodnění při obchodování s drahými kovy. Zboží může být vyváženo do jiného členského státu, v systému řetězového obchodu přeprodáváno. Tím, že bude zboží určeno na vývoz do JČS dojde k snižování daňové povinnosti a k možnosti čerpání nadměrných odpočtů DPH.

V rámci prodeje zboží mezi jednotlivými členskými státy EU na území ČR bez DPH, lze očekávat, že pachatelé budou na zboží vystavovat faktury a jiné obchodní doklady, které se nebudou zakládat na reálných datech, z kterých by byla zřejmé, že zboží, z kterého by byla zřejmá cena za zboží včetně DPH nakoupeno za cenu včetně DPH na území ČR. Tato činnost bude prováděna prostřednictvím účelové dosazených osob, které nesplní danou daňovou povinnost zaplatit daň.

Velmi nebezpečným se můžou jevit v budoucnu pokusy vystavování fiktivních obchodních dokladů na zboží, které bude dodáno do JČS na zboží, které nebylo nikdy vyrobeno. Firma, která fakturu vystavila po obdržení odpočtu DPH zanikne nebo je nekontaktní.

Daňové trestní činy, které vyšetřuje v rámci svých kompetencí lze očekávat ve velké míře ve spojení i s jinou daní, například SPD. Do doby, než bude sjednocena praxe s dovozním režim 4200, lze očekávat páčání této trestné činnosti i v budoucnosti. Díky jinému místu vyclení je zde velká možnost prostoru páčání trestné činnosti. Zboží může být díky dalšímu vystavení fiktivních faktur legalizováno, tak jak se děje v současné době a je nabízeno na různých portálech k prodeji.

Při dovozech zboží ze třetích zemí se můžou vyskytnout případy, kdy je účelově vystavena nižší cena za zboží, než je skutečná cena, která má být zaplácena. Tímto způsobem daňový subjekt odvede daň v daňovém přiznání nižší. Předpokládá se, že za tyto skutečného příjemce zboží budou vystupovat nastrčené osoby, aby zakryli skutečné pachatele.

Tak jak při vývozu zboží do JČS se můžeme v budoucnu setkat s případy, kdy při vývozu do třetí země je zboží nadhodnoceno z důvodu odpočtu daně při prokázaném výstupu zboží. Prokázání takové podvodu je zvláště obtížně z důvodu mezinárodní komunikace a spolupráce, neboť některé země jsou nespolutracující. Z toho důvodu lze očekávat, že pachatelé tuto možnost využijí.

3.2. Možnost zlepšení činnosti CS

V této části se zaměřím na možnost zlepšení činnosti orgánu CS při odhalování trestné činnosti. Pro nalezení vhodného zlepšení jsem využil dotazník, který jsem zaslal emailovou komunikací pracovníkům, kteří se zaměřují na odhalování této činnosti anebo se svými informacemi na této činnosti podílejí. Jedná se o pracovníky, kteří jsou přímo ve výkonu své činnosti nebo v pozadí celého prověřování – jedná se o analytiku, pracovníky celního a daňového oddělení. Vybral jsme tato oddělení, pro získání ucelené pohledu na danou problematiku a tím nalezení vhodných řešení pro zlepšení činnosti při odhalování a prověřování daňové trestné činnosti.

3.2.1. Popis výzkumného vzorku

S ohledem na zaměření diplomové práce byla v rámci práce pro bylo po vyhodnocení nalezení možného zlepšení pro prověřování daňové trestné činnosti. Pro včasné odhalení jsou zapojeni příslušníci bezpečnostního sboru, kteří jsou rozprostřeni mezi jednotlivé oddělení. V rámci své činnosti se setkávají přímo nebo nepřímo s informacemi k možnému trestnému činu nebo se na jeho odhalení podílejí. V rámci zjištění relevantních dat byla vytvořena anketa, do které byli zahrnuti pracovníci Celního úřadu pro Středočeský kraj.

Anketa (vzor viz příloha) obsahuje 15 otázek, které mají za úkol zjištění mimo jiné demografické údaje respondentu. Jedna otázka je zaměřena na oddělení, na kterém respondent pracuje a je propojena s odpovědí, zda se aktivně zúčastnil činnosti, která vedla k odhalení nezákonné činnosti. Pro zjištění objektivních informací jsou uzavřené odpovědi doplněny o vlastní názor k dané otázce. Právě z toho důvodu bylo při vytváření této ankety bylo upuštěno od odpovědí ve smyslu „možná – spíše, že ne“. Tyto odpovědi by neměly vypovídající hodnotu pro zpracování. Mohlo by se stát, že by dotazované kolegové mohli zvolit právě tyto odpovědi z důvodu krátkého působení a mohlo by to mít vliv na objektivitu odpovědi. Může se zdát, že odpověďmi „Ano – ne“ nedáváme respondentovi prostor pro vyjádření jednoznačné odpovědi, ale doplňující otázka právě dává volbu na slovní zhodnocení, což je pro tento výzkum významné a podstatné.

Pracovníci Celního úřadu pro Středočeský kraj jsou vybraným vzorem respondentů, kdy se dotazníky zaslaly na oddělení, které se danou problematikou zabývají. Díky velikosti celního úřadu se ankety aktivně zúčastnilo 123 příslušníku CS ČR, z toho 76 mužů a 46 žen. (viz graf 6).

Rozložení respondentů z hlediska stáří je rozděleno do 4 věkových skupin, a to příslušníky v rozmezí 20 až 30 let, druhou skupiny tvoří příslušníci ve věkovém rozmezí 31 až 40 let, třetí skupiny tvoří příslušníci v rozmezí 41 až 50 let. Poslední skupinu tvoří pracovníci ve věku na 50 let. Nejpočetnější skupinou je druhá a třetí skupina respondentů, u první skupiny z důvodu umístění výkonu činnosti na oddělení pátrání a mobilního dohledu, kde je nutné nejlepší fyzická připravenost, třetí skupina kopíruje věkové zastoupení pracovníků v CS ČR. (viz graf 7).

Následující otázka se týkala vzdělání příslušníků. Jednou z podmínek přijetí do služebního poměru je středoškolské vzdělání s maturitou. Otázkou nezjišťuji, zda příslušníci si z důvodu nových kompetencí a změn na systemizovaných místech doplňovali potřebné vzdělání. Jde o údaj, který ukazuje, že u CS ČR pracuje stejné množství středoškolsky a vysokoškolsky vzdělaných příslušníků a 20 s vyšším odborným vzděláním (viz graf 9). Zpětnou vazbou bylo zjištěno, že větší část příslušníků využije možnosti rozšířit si vzděláním o studium na vysokých školách, a to z důvodu uplatnění na nižších a středních manažerských pozicích. CS za poslední roky se stala organizací, která je přestárlá a mnoho příslušníků bude odcházet.

Čtvrtá otázka byla směřována, z jakého sektoru přišli k CS. A to buď z civilního sektoru, kde na tuto otázku odpovědělo 71 příslušníků, což z celkového počtu obdržených odpovědí je naprostá většina a vyplývá to taky v jaké době byly tyto příslušníci přijímáni do služebního poměru a z potřeb, které CS ČR pro zajištění své činnosti potřebovala. Do druhé a třetí skupiny odpovědí příchod od PČR a jiného bezpečnostního sboru souvisí s rozšířením kompetencí CS v oblasti pátrání, kdy k CS ČR přicházeli odborníci od PČR, Vojenské policie, Vězeňské služby ale od Hasičského záchranného sboru ČR. (viz graf 8).

Odsloužená léta u bezpečnostních sborů odráží ve velké míře míru zkušeností, kterou příslušníci získají během výkonu služby, a to nejen u CS. V době, kdy CS byly přiděleny kompetence policejního orgánu, které jsou stanoveny TŘ, a příchodem bývalého ředitele Útvaru pro odhalování organizovaného zločinu na pozici zástupce generálního ředitele Celní správy České republiky a vedoucí sekce pátrání Celní správy ČR, přešlo do služebního poměru k CS velké množství odborníků od PČR, kteří se problematice věnovaly. Rozvrstvení z hlediska odsloužených let do čtyř kategorií. A to na odsloužená do 5 let, další 6 až 10 let. Největší počet příslušníků spadá do třetí (11-20 let) a čtvrté (více jak 21) kategorie. (viz graf 9).

V šesté otázce jsem se příslušníci odpovídali na otázku jejich zařazení v organizace CS. Všechny oddělení, které byly dány na výběr volby se svým způsobem podílejí na odhalování daňových trestných činů. Respondenti si vybrali jedno z šesti vybraných oddělení, neboť se výběr zaměřil pouze na tato oddělení. (viz graf 10).

3.2.2.Hodnocení činnosti Celní správy České republiky při vyšetřování

Toto hodnocení je rozděleno na dvě části, kdy v první části jsou příslušníci CS dotazováni, zda výkonem své činnosti se podíleli na zjištění nebo odhalení trestné činnosti. Druhá část byla zaměřena na využívání OPP a podpůrných OPP, a zda lze využít nebo navrhnout zlepšení využití nebo změnu těchto prostředků v zákonně. Každá uzavřená otázka byla rozšířena o vlastní názor nebo zkušenost s těmito prostředky.

Druhá část, otázky 8 až 11 byly zaměřeny na pracovníky oddělení pátrání a mobilního dohledu, kteří se s danou problematikou zabývají. Proto byla zkreslena statistika uzavřených otázek. Relevantní informace byly zjištěny při vyplnění doplňujících otázek.

Otázka č.7 byla společná pro všechny pracovníky všech oddělení. Na dotaz, zda se podíleli na zjištění nebo odhalení odpovědělo kladně 46 pracovníků (graf 11). Zpětnou doplňující otázkou bylo zjištěno, že se na odhalování podíleli pracovníci analýzy, kteří na základě dostupných informací, získaných vlastní činností, nebo

z informací získaných z oddělené celního a z dat zaslaných z Finanční správy a FAÚ. Oddělení pátrání se aktivně z popisu své činnosti zabývali prověřováním daňové trestné činnosti. Co se v odpovědích vyskytovalo často, je prodleva zasílání informací, která je větší a mohla by být zkrácena. Dále se v odpovědích vyskytovala odpověď, že by bylo vhodné, aby pracovníci pátrání procházeli různými stážemi na odděleních, aby si více osvojili problematiku daní v praxi. Práce při prověřování je pomalá a důkladná s důrazem na detaily, které je nutno prověřit. Pracovníci následných kontrol z výsledku svých šetření zasílají podněty pro oddělení analýzy k provedení činností spojených se získání relevantních informací použitelných při hlubší kontrole a zjištění nedostatků v případech spojených se špatnou sazbou DPH. Pracovník následné kontroly v dotazníku uvedl případ, kdy ve spolupráci s oddělením celním, následné kontroly a analýzy bylo zjištěna chyba zařazení zboží do nižší sazby zboží a tím daňový únik. Následně byl podnět a výsledek těchto oddělení předán oddělení pátrání k prověření, zda nedocházelo ke krácení daně v jiných případech, které firma prováděla. Při provádění kontrol se příslušníci následných kontrol zaměřovali nejen na možné úniky DPH, ale také na případy vývozu, dovozu a průvozu zboží, na které se vztahuje různá opatření a omezení, a na správnost výměru daní, které při těchto činnostech CS spravuje a vybírá.

V další části byli příslušníci požádáni o odpověď na otázku, zda se ve své praxi využívali operativně pátrací prostředky při výkonu služby. Dotazníkem byly doplňující otázkou vyzváni k zhodnocení možnosti využívání OPP v činnosti CS. V případě navrhnout zlepšení OPP. Na tuto otázku odpovědělo kladně pouze 21 příslušníků,

a to z oddělení pátrání (graf 11). Ostatní příslušníci se touto speciální činností nesetkávají, a tím je výsledek zkrácený. Pro vyhodnocení byli důležité odpovědi pracovníků pátrání, kdy ve svých odpovědích uváděli, že při své práci ve velké míře využívali k sledování osob v objektu nebo mimo prostřednictvím prostorové sledovací techniky, pořizovali zvukové a obrazové záznamy. Ze zkušenosti, které měli déle sloužící příslušníci se v odpovědích poukazyvaly na skutečnost, že před přijetím nového TR, byla v zákoně č. 13/1993 Sb., celní zákon, jak vyplývá z pozdějších změn v dílu třetím oprávnění k použití operativně pátracích

prostředků, bylo možné využít operativních odposlechů určených pouze k potvrzení, zda sledovaný objekt provádí nezákonnou činnost. Nejednalo se o činnost před zahájením úkonů trestního řízení. V odpovědích se často příslušníci vyjadřovali k využití činnosti agenta dle § 158e TŘ. Pro činnost CS a její specializaci by vhodnější bylo, aby CS školila a cvičila své vlastní příslušníky pro činnost agenta dle § 158 Tř. V současné době tuto činnost vykonává specializovaný útvar PČR.

K otázce využívání podpůrných OPP se zapojili také pracovníci mobilního dohledu, kteří pro svou práci využívají různou zabezpečovací techniku tak jako pracovníci oddělení pátrání. Kladně odpovědělo na tuto otázku 30 příslušníků (viz graf 12). Z odpovědí vyplynulo, že možnost výběru pro svou činnost je dostatečný a není jej třeba rozšiřovat, a to i přes technický vývoj nové techniky. Vyjma zabezpečovací techniky byly velmi často využívány různé typy krycích dokladů jako jsou například osvědčení o registraci vozidla, občanský průkaz nebo řidičský průkaz.

Poslední otázkou, která se přímo týkala ukončení prověřování. Příslušníci se více méně shodli na faktu, že ve velkém počtu případů se odložily pro nepřípustnost, nedůvodnost nebo neúčelnost. Velká část případů skončila přestupkem a jen necelá desetina případů byla předána PČR k vyšetření a následnému předání soudu. Zde se příslušníci vyjádřili v tom, že činnost, kterou při prověřování provádí je nepřiměřená výsledku a motivaci k další práci hledají velmi těžko a uvažují o tom, že buď skončí u CS ČR nebo se vrátí zpátky k PČR. Dalším důvodem je ztráta profesionální pozice ve sboru, kdy u PČR byli zařazení jako vyšetřovatelé a u CS pracují například jako metodici.

3.3.3. Rozšíření kompetencí Celní správy

Poslední otázky byly zaměřeny na posouzení příslušníku, zda by měly být změněny kompetence CS. Na otázku, zda by měla být CS stejně pravomoci jako má PČR od prověřování a následném vyšetřování odpovědělo ano na tuto otázku 62 příslušníků a 71 využila odpověď ne (graf 13).

V doplňující otázce se nejčastěji objevila odpověď, že CS mám možnost ze zákona prověřovat, ale nemůže v další fázi trestního řízení vyšetřovat. Důvodem proč by měla CS dostat tuto pravomoc je možnost, že celý případ zpracuje jeden policejní orgán, který k prověřování a vyšetřování větší znalosti a odbornosti. Dalším návrhem bylo, že by o tom, kdo bude ve konat v celém řízení by mohl rozhodnout státní zástupce.

Poslední otázkou byli dotazování příslušníci, zda CS má pouze zjistit a předat PČR k provedení prověřování na otázku ano odpovědělo 71 a na otázku ne 62 příslušníků (viz graf 14). U odpovědi ne se jednalo většinou o pracovníky pátrání. Mezi odpověďmi se objevily odpovědi, že by se jednalo o degradaci práce nejen oddělení pátrání, ale celé CS ČR. Dle informací z dotazníků vyplynulo, že na odděleních pracuje velké množství odborníků, kteří jsou úzce zaměřeni na danou problematiku a v případě, kdy by CS pouze jen zjišťovala možné případy porušení zákonů, CS by o tyto odborníky přišla.

3.3.4. Zhodnocení odpovědí

CS ČR je ozbrojený bezpečnostní sbor, který je pevnou součástí orgánů státní správy. V rámci vyšetřování celní orgán se zaměřuje na trestné činy, které byly zjištěny při prověřování. Portfolio možných trestných činů, které může prověřovat je široké. Toto je dáno kompetencemi, které CS v průběhu let obdržela, a to z důvodu, že orgány státní správy na tuto problematiku nemělo finanční a personální možnosti.

Z provedené ankety vyplývá, že do celého systému vyhledávání, tipování a prověřování je zapojená velká část organizační struktury CS. Jedná se o mravenčí práci zapojených odborů a oddělení, které pro lepší analýzu a vyhodnocení možných rizik spojených s daňovou trestnou činností v oblasti DPH spoluprací s orgány Finanční správy. Velmi často obdrží od Finanční správy analýzy, kterých je zřejmá trestná činnost. V anketě se příslušníci velmi často vyjadřovali, že se nejen podíleli na prověřování trestné činnosti spojené s daňovou trestnou činností, ale také s nezákonným dovozem a vývozem zboží, na které se vztahují různé omezení a opatření, který vychází z mezinárodních smluv a dohod.

Velmi kladně je hodnoceno využití OPP a podpůrných OPP v rámci prověřování policejními orgány CS. Vybavenost CS těmito podpůrnými OPP dobrá, je využívána efektivně v rámci prověřování trestné činnosti. V odpovědích jsem zaregistroval na vhodnost změny TRŘ na využívání agenta. V současnosti tuto činnosti zajišťuje specializovaný útvar PČR. Ve své organizaci má CS složku, která by se touto specializovanou činností zabývala. Přesně by mohla agenty určené k proniknutí do systému vycvičit tak, aby jejich činnost byla efektivní. Součástí organizace je Institut vzdělávání, který provádí metodickou a odbornou činnost v oblasti vzdělávání zaměstnanců například v odborné přípravě zaměstnanců. Zde je možnost k provedení odborného výcviku ve spolupráci s PČR. Proto, aby bylo možnost využívat k práci agenta příslušníka CS by byla nutná změna TRŘ v § 158b odst.1 a 158 e). Na základě těchto informací byl vypracován návrh legislativní změny, který tvoří příloha 2) této práce. Jedná se o efektivní nástroj CS pro rychlejší implementaci do struktury organizace provádějící trestnou činnost a z hlediska výcviku by nebyla tak finančně náročná, protože velká část příslušníků má velmi dobré právní a odborné znalosti, které by bylo vhodné využít pro práci agenta.

Z rozhovoru (příloha 2) které jsem vedl s metodikem vzdělávání, který má v gesci pátrání vyplynulo, že velké negativum vidí pracovníci dohledu, že jejich práce končí prověřováním a poté předávají k zahájení trestního stíhání PČR. Zde by se mohl změnit TrZ v § 161 odst. 2., aby vyšetřování byly pověřeny Celní úřady. Proč by bylo vhodné, aby CS vedla vyšetřování mi bylo sděleno následující: *„Zjednodušení, zrychlení a efektivnost průběhu trestního řízení, a to díky efektivnímu výcviku a školení příslušníků nejen v oblasti daňové. Oproti příslušníku PČR, který se musí s případem seznámit má celník výhodu, že jej zná od prvopočátku. A tím nedochází ke zdržování dalšího šetření. A co by bylo přínosem pro policii ČR, kdyby tyto daňové trestné činy v oblasti DPH vyšetřovala CS je nasnadě. Policie by se mohla věnovat případům jako je jsou například dotační podvody, korupce a další závažné trestné činy.“*

Zda CS a institut vzdělávání je schopen zajistit vzdělávání agentů a je-li možné tuto činnost vykonávat mi bylo metodikem sděleno: *„CS je schopna tyto agenty vycvičit ve spolupráci s policií ČR. Jen by bylo nutné vytvořit tento výcvik utajeným*

způsobem, ale i to lze zabezpečit. Využití příslušníku CS k práci agenta je směr, kterým by se odbor pátrání měl vydat. Bohužel jako vždy je třeba politické shody a přesvědčit předkladatele legislativní změny o efektivnosti a snížení nákladu na výcvik agenta CS oproti výcviku PČR.“

Závěr

Cílem diplomové práce byla analýza daňových podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty prověřované Celní správou ČR, analýza nástrojů k jejich omezení vedoucí ke zhodnocení a objasnění úkolů při prošetřování trestné činnosti spojené s daňovými úniky a vypracování metodiky pro zlepšení činnosti Celní správy ČR v oblasti trestního prověřování daňových úniků v rámci výběru daně z přidané hodnoty. Důraz byl kladen převážně na karuselové podvody, které patří mezi základní a zásadní část ve vztahu k podvodům v rámci daně z přidané hodnoty. Prostudováním dostupných literární zdrojů jsem došel k závěru, že za daňový únik je četnými autory považována i samotná snaha o maximální minimalizování daňové povinnosti v oblasti DPH v rámci zákonných ustanovení a doporučení. Podstata daňových podvodů je dvojí. Jde o snížení daňové povinnosti v oblasti DPH uplatněním neoprávněného nároku na odpočet nebo vyhnutí se samotné daňové povinnosti jako takové. Způsobů je hned několik. Záměrnou změnou sazby daně, krácení tržby či nesplnění zákonem dané registrační povinnosti. Jak již bylo několikrát zmíněno, nejvýznamnější daňové úniky jsou stále karuselové podvody, kdy jejich zjištění a odhalení bývá velice často dosti obtížné.

Na základě prostého dotazování jsem došel k závěru, že aby mohlo být efektivněji využíváno trestní prověřování daňových úniků Celní správou ČR, bylo by dobré dosáhnout změny zákona č.141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád) ve znění pozdějších předpisů. Úpravou by CS ČR mohla vychovávat své agenty v oblasti trestního prověřování ve vztahu k daňovým únikům, čímž by došlo

k zefektivnění jejich současné práce nejen v oblasti vzdělávání, ale taktéž v časovém horizontu samotného prověřování. Dále byla prostým dotazováním potvrzena skutečnost, že současné nástroje pro potírání a omezení možných daňových úniků v oblasti DPH jako je kontrolní hlášení, přenesená daňová povinnost, institut Daňové kobry či elektronická evidence tržeb snižují velmi podstatně míru daňových podvodů. V neposlední řadě poznatkem vyhodnocením dotazníku je taktéž fakt, že v současné době již oblast DPH není tak lukrativní, a proto si některé daňové subjekty hledají nové oblasti možných daňových úniků. Souvisí to s kompetencí CS ČR, která je správcem nepřímých daní, tedy převážně

spotřební daně. Není ale ani zanedbatelné množství daňových úniků v oblasti tzv. ekologických daní nebo při uplatňování nároku vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona 353/2003 Sbírky, o spotřebních daních v platném znění. pro výrobu tepla. Závěrem lze shrnout, že přestože orgány CS ČR činné v trestním řízení, a nejen ony, postupují v souladu s platnými zákony a využívají platné směrnice, není u všech případů trestního prověření daňových úniků v oblasti DPH postupováno stejně. S jistotou lze konstatovat, že trestní prověření každého jednotlivého případu se neopírá o právní úpravu a legislativu, která přesně a velmi jednoznačně vymezuje akt rozhodování v jednotlivých případech.

Použité zdroje

Použitá literatura:

DVOŘÁK, Vratislav a kol. *Hospodářská kriminalita* Praha: 1. vydání Policejní akademie České republiky, 2000

PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vydání. Stráž pod Ralskem. Justiční akademie ČR. 2005.

VANČUROVÁ, Alena. Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualizované vydání. Praha. 1.VOX a.s. 2010. ISBN 978-80-86324-86-9

ČASTORÁL, Zdeněk, *Ekonomická kriminalita a management*. 1 vydání. Praha. UNIVERZITA JANA AMOSE KOMESKEHO PRAHA. 2011 ISBN 978-80-7452-005-1

CHMELÍK, Jan. Pavel HÁJEK, Stanislav NEČAS. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o.2005 ISBN 80-86898-13-X

VOLKÁNOVÁ, Zdenka. *Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit*. 1 vydání, Praha, Linde Praha a.s., 2014, ISBN 978-80-7201-945-8

ŠUGÁR, Jan a kol. *Finanční šetření v trestním řízení*. 1. vydání. Praha, Vysoká škola finanční a správní,2015, Edice EUROPRESS, ISBN 978-80-7408-121-7

CHMELÍK, Jan, *Rukověť trestního práva*, Praha. Linde Praha. 2009. ISBN 978-80-7201-778-2

LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*, 1. vydání. HZ Praha, 1996, ISBN 80-86009-07-6

SOVOVÁ, Olga, *Základy finančního práva*. 1. vydání. Hradec Králové, Gaudeamus. 2013. ISBN 978-80-7435-263-8

Francouzská platforma pro problematiku daňových rájů: *Právní a daňové ráje zastavme skandál*. Praha: Educon, 2007.

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

NĚMEC, Miroslav. *Kriminalistická taktika pro policisty*. 1. vydání. Praha: Eurounion, 2004 ISBN 80-7317-036-1

Časopis

HRUBÝ Aleš. Daňová kobra. *CLO-DUANE*.2016, roč 50, č.7, s.15, ISSN 0323-0023

Vysokoškolská kvalifikační práce

MAŇÁK, Petr. *Celní řízení – kombinovaná nomenklatury a její vliv na výběr cla*. Praha, 2020. Bakalářská práce. Policejní akademie, Fakulta bezpečnostního managementu, Katedra managementu a informatiky. Vedoucí práce Ing Jitka Šivarová

Webový portál

Ministerstvo vnitra České republiky.cz [online]. [cit. 20. 10. 2021]. Dostupné <https://www.mvcr.cz/sluzba/soubor/skripta-2-dane-poplatky-jopp-a-hazardni-hry-20200806-pdf.aspx>.

Ministerstvo vnitra České republiky.cz [online]. [cit. 10 02. 2021]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/statistiky-kriminality-dokumenty.aspx>

Policie České republiky.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/vyrocnizprava-ncoz-2020.aspx>

Policie České republiky.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/webinformacni-servis-zpravodajstvi-vyrocnizprava-ncoz-2019.aspx>

Nejvyšší státní zastupitelství.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zpravy-o-cinnosti-za-obdobi-2006-2017/>

Nejvyšší státní zastupitelství.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zprava-o-cinnosti-za-rok-2018/>

Policie České republiky.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/zprava-o-cinnosti-ncoz-za-rok-2018.aspx>

Nejvyšší státní zastupitelství.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zprava-o-cinnosti-za-rok-2019/>

Policie České republiky.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/web-informacni-servis-zpravodajstvi-vyrocnizprava-ncoz-2019.aspx>

Policie České republiky.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/o-nas-policie-ceske-republiky-policie-ceske-republiky.aspx>

Intranet CS ČR.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: [http://portal.cs.mfcr.cz/urady/zlinsky/odbor-kontrol/odd-danovych-kontrol/Dokumenty/2016_02_Karuselové podvody na DPH.ppt](http://portal.cs.mfcr.cz/urady/zlinsky/odbor-kontrol/odd-danovych-kontrol/Dokumenty/2016_02_Karuselové%20podvody%20na%20DPH.ppt)

Účetní-portal.cz [online]. [cit. 10 01. 2021]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/aktualni-trendy-na-poli-celnich-a-danovych-podvodu-10-dil-815-c.html>

Ministerstvo financí České republiky.cz [online]. [cit. 10 02. 2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav>

Předpisy:

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

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

Zákon č. 273/2008 Zákon o Policii České republiky ve znění pozdějších předpisů

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

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

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

Seznam použitých zkratk

TrZ	Trestní zákoník
ČR	Česká republika
CS CŘ	Celní správa České republiky
EU	Evropská unie
TČ	Trestný čin
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
SPTČ	Skutková podstata trestného činu
JČS	Jiný členský stát
Tř	Trestní řád
PČR	Policie České republiky
OPP	Operativně pátrací prostředky
POPP	Podpůrné operativní pátrací prostředky
CZ	Celní zákon
GŘC	Generální ředitelství cel

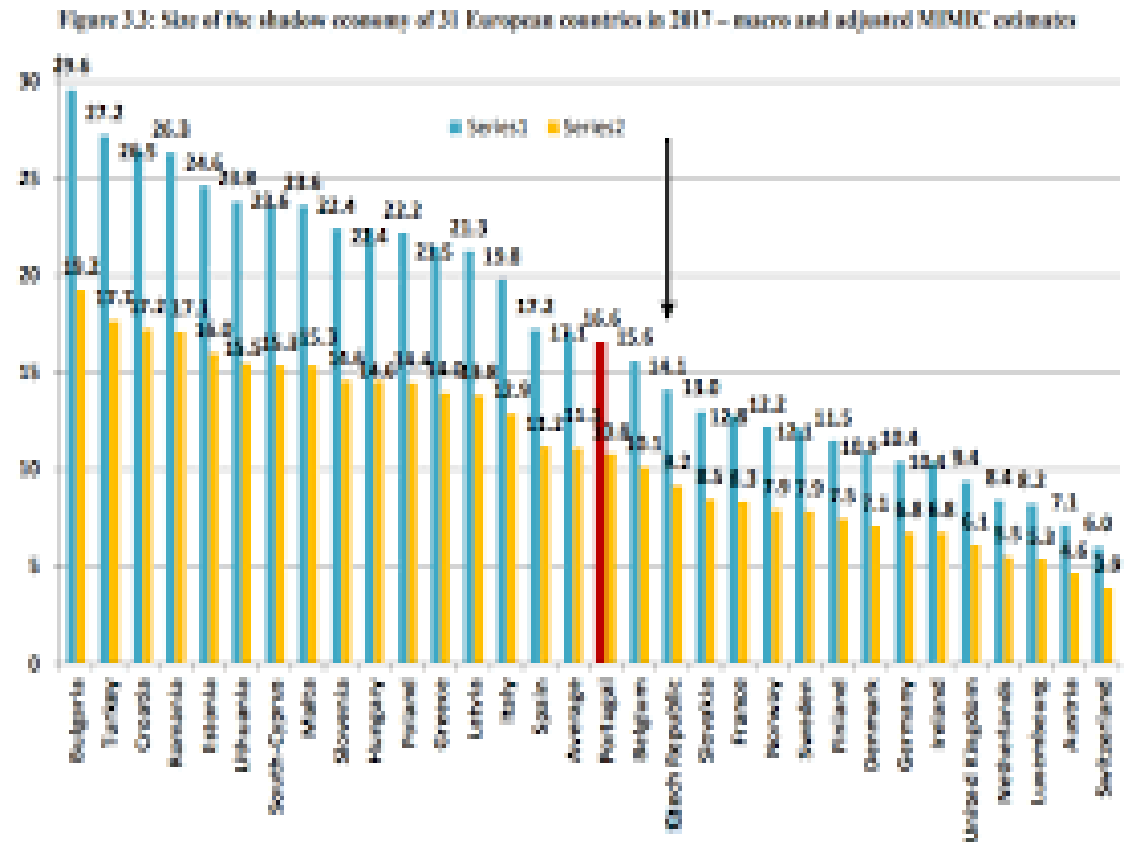
Seznam příloh

Seznam obrázků

Obrázek 1 Podíl stínové ekonomiky v zemích PIGS	83
Obrázek 2 Mapa daňových rájů	83
Obrázek 3 Organizační struktura GŘC	84
Obrázek 4 Organizační struktura CÚ	85

Obrazová příloha

Obrázek 1 Podíl stínové ekonomiky v zemích PIGS



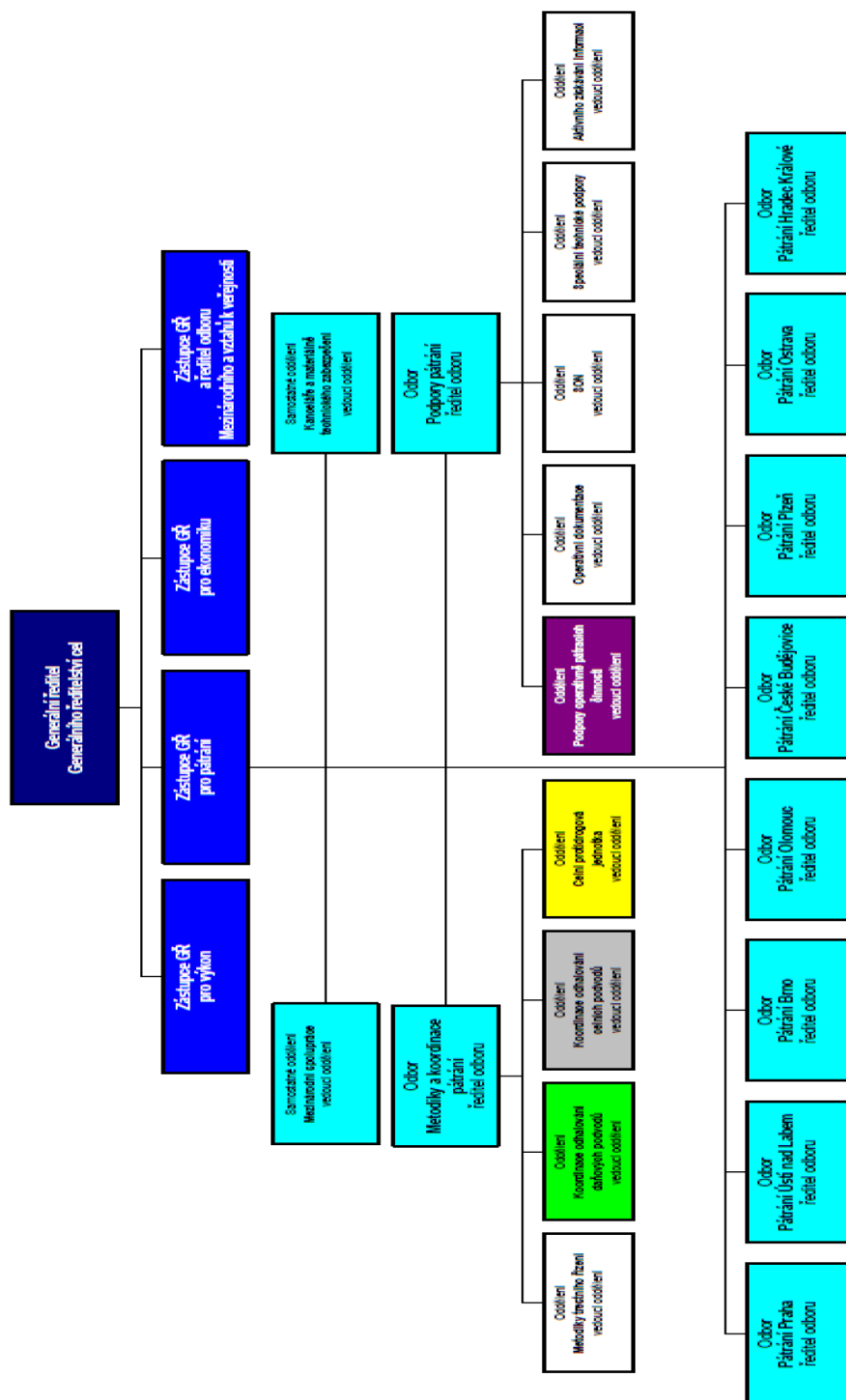
Zdroj: <https://www.investicniweb.cz/ekonomika-politika/ekonomika/stinova-ekonomika-v-cesku-mohlo-byt-horsi>

Obrázek 2 Mapa daňových rájů



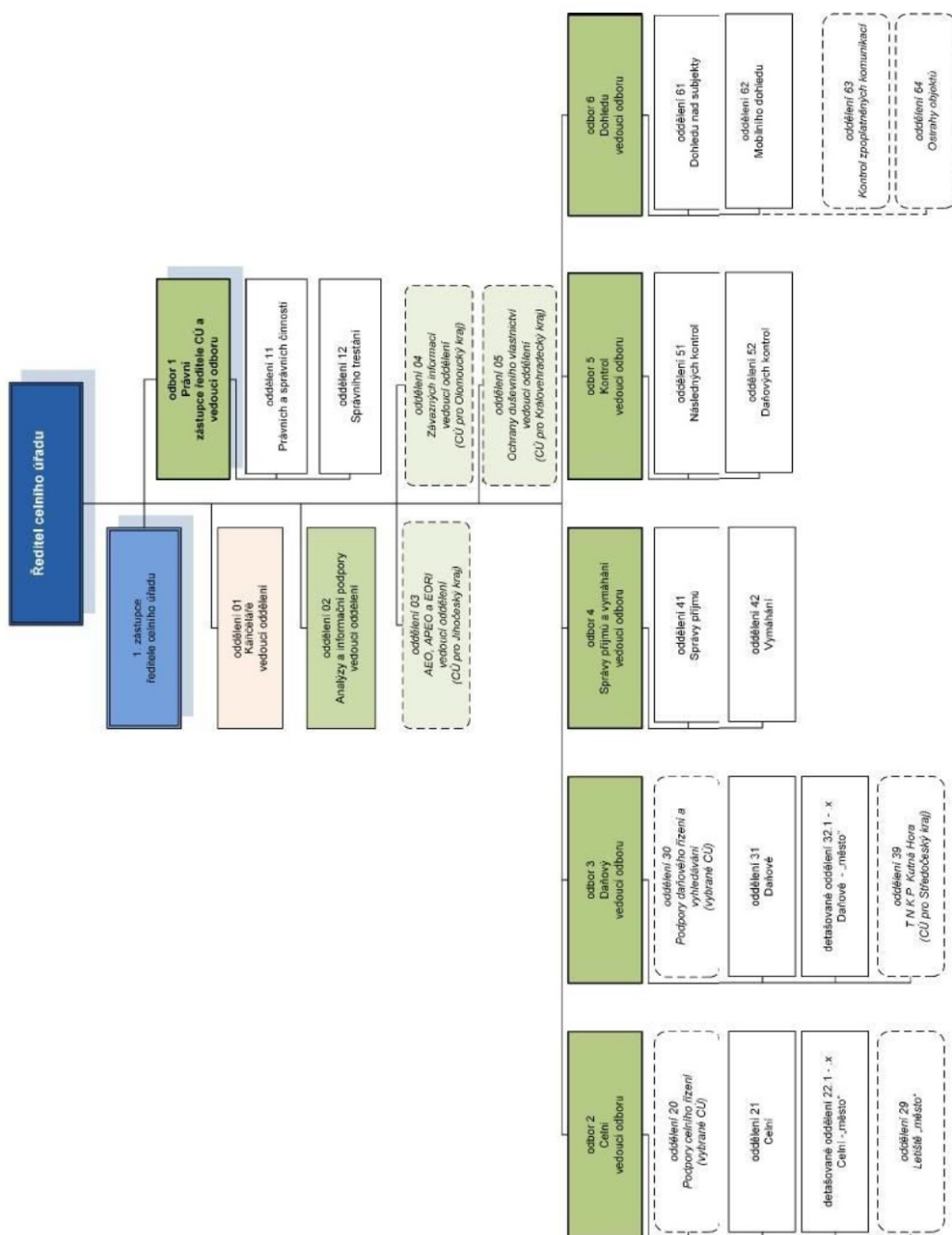
Zdroj: <https://ekonom.cz/c1-54903190-pryc-z-ceska-kdo-muzes>

Obrázek 3 Organizační struktura GŘC



Zdroj: Celní správa České republiky [online]. [cit. 20. 01. 2021] Dostupné intranet CS – Organizační struktura (mfcr.cz)

Obrázek 4 Organizační struktura CÚ



Zdroj: Celní správa České republiky [online]. [cit. 20. 01. 2021] Dostupné intranet CS – Organizační struktura (mfc.r.cz)

Příloha č.1 Dotazník

Dotazník odhalování daňových trestných činů CS a návrh na zlepšení systému
Správnou otázku prosím zakroužkujte.

Dotazník je určen pro zpracování Diplomové práce na téma „Prověřování trestné
činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty Celní správou České republiky“.

Po zpracování dotazníku, budou Vaše odpovědi zkratovány.

1.Pohlaví

- a) Muž
- b) Žena

2.Váš věk

- a) 20-30 let
- b) 31-40 let
- c) 41-50 let
- d) 51 a více let

3. Nejvyšší dosažené vzdělání

- a) středoškolské
- b) vyšší odborné
- c) vysokoškolské

4. Původ k CS

- a) z civilního sektoru
- b) PČR
- c) jiný bezpečnostní sbor

5. Odsloužená léta u bezpečnostního sboru

- a) do 5 let
- b) 6-10 let
- c) 11-20 let
- d) víc jak 21 let

6. Na jakém oddělení pracujete

- a) celním
- b) daňovém
- c) mobilní dohled
- d) analýzy
- e) následné kontroly
- f) pátrání

7. Podíleli jste se na zjištění nebo odhalení daňového trestného činu

- a) ano
- b) ne

Jakým způsobem jste je podíleli.

8. Využili jste ve své praxi operativně pátrací prostředky

- a) ano
- b) ne

V případě, že při své činnosti jste využívali operativně pátrací prostředky dále jen (OPP), jaké jste využili

9. Byli jste spokojeni s rozsahem možností využití OPP, máte návrh, který vedl ke zlepšení a efektivnosti OPP

10. Využili jste při výkonu své činnosti podpůrné operativní pátrací prostředky

- a) ano
- b) ne

Pokud při své činnosti jste využívali operativně pátrací prostředky, jaké jste využívali.

11. Možnosti výběru podpůrných OPP zdá se Vám dostatečně účinný

- a) ano
- b) ne

Navrhujete rozšířit druhy podpůrných OPP

12. Jakým způsobem bylo ukončeno prověřování, na kterém jste se podíleli?

13. Měla by mít CS ČR stejné pravomoci jako PČR, tzn. nejen prověřování, ale tak vyšetřování

- a) ano
- b) ne

Při odpovědi ano z jakého důvodu by CS měla mít tyto pravomoci

14. Má CS ČR má pouze zjistit, zda se jedná o TČ a vše předat PČR?

- a) ano
- b) ne

V případě odpovědi Ano Váš názor, zdali CS má

Děkuji Vám za čas strávený s vyplněním tohoto dotazníku.

Příloha č.2 Rozhovor

Rozhovor s metodiky Institutu vzdělávání CS ČR

V rámci prostého dotazování jsem oslovil tři metodiky Institutu vzdělávání CS ČR, kteří mají na starosti vzdělávání a kurzy pro pracovníky odboru pátrání s výsledkem dotazníku za účelem zjištění názoru na odpovědi. Jedním se zúčastněných byl i metodik s titulem doktor práv, se kterým jsem vedl celý rozhovor.

1.V dotaznících se objevil názor, že by bylo vhodné, aby byl změněn TŘ a to, že by CS by si své agenty vyškolila sama. Jaký je na to Váš názor pane doktore?

„CS je schopna tyto agenty vycvičit ve spolupráci s policií ČR. Jen by bylo nutné vytvořit tento výcvik utajeným způsobem, ale i to lze zabezpečit. Využití příslušníku CS k práci agenta je směr, kterým by se odbor pátrání měl vydat. Bohužel jako vždy je třeba politické shody a přesvědčit předkladatele legislativní změny o efektivnosti a snížení nákladu na výcvik agenta CS oproti výcviku PČR.“

2. V CS panuje delší dobu názor, že by CS neměla provádět jen prověřování. Je to správná cesta, kterou by měla CS jít?

„Ano, určitě je, přinesla by mnoho výhod nejen pro CS ČR, ale i celou společnost. Zjednodušení, zrychlení a efektivnost průběhu trestního řízení, a to díky efektivnímu výcviku a školení příslušníků nejen v oblasti daňové. Oproti příslušníku PČR, který se musí s případem seznámit má celník výhodu, že jej zná od prvopočátku. A tím nedochází ke zdržování dalšího šetření. A co by bylo přínosem pro policii ČR, kdyby tyto daňové trestné činy v oblasti DPH vyšetřovala CS je nasnadě. Policie by se mohla věnovat případům jako je jsou například dotační podvody, korupce a další závažné trestné činy.“

3. Jaké kompetence by měla CS ČR mít?

„Pověřenému celnímu orgánu by měla být svěřena pravomoc k prověřování veškeré trestné činnosti, která souvisí s agendou, ke které mají orgány Celní správy České republiky díky své kompetenci a odbornosti určitý vztah. Dále by

měla CS ČR prověřovat a vyšetřovat navazující trestnou činnost a tím je legalizace výnosu z trestné činnosti““

4. Jako bývalý příslušník policie ČR si myslíte, že CS ČR má dostatek pracovníků, kteří jsou schopní tyto úkoly převzít?

„Potkávám se spoustu kolegů na kurzech, které tato práce baví a jsou perspektivní a chtějí tuto práci dál dělat. Jako každá organizace tak i CS ČR se potýká s odlivem starších zkušenějších příslušníků, kteří by rádi předali těmto služebně mladším své zkušenosti. Bohužel s tím úzce souvisí také druhá stránka věci, a to je platová. Pokud chceme získat odborníka, musíme jej zaplatit, a to v naší organizaci nejde.“

5. Neměla by CS ČR vyšetřovat pouze „své“ trestné činy?

„Na tuto otázku nelze jednoduše odpovědět, protože je to vždy záležitost vlády, k čemu by chtěla své orgány využívat a může se časem stát, že každá složka bude pracovat samostatně a budou si zasahovat do svých případů. Může také nastat případ, kdy CS ČR bude jen pátrat po zboží uniklému celnímu dohledu a prověřování trestné činnosti bude jen na PČR“.

Příloha č.3 Návrh změny zákona

Návrh změny zákona č.141/1961 ze dne 29. listopadu 1961 o trestním řízení soudním (trestní řád) týkající se použití agenta Celní správou České republiky.

Operativně pátrací prostředky a podmínky jejich použití

§ 158b

(1) Není-li dále stanoveno jinak, je policejní orgán, pokud k tomu byl pověřen příslušným ministrem, jde-li o útvar Policie České republiky, policejním prezidentem, jde-li o Generální inspekci bezpečnostních sborů, jejím ředitelem, jde-li o útvar Vojenského zpravodajství, jeho ředitelem, a jde-li o útvar Bezpečnostní informační služby, jejím ředitelem, a jde-li o útvar Úřadu pro zahraniční styky a informace, jeho ředitelem, jde-li o Generální ředitelství cel, generální ředitel, oprávněn v řízení o úmyslném trestném činu používat operativně pátrací prostředky, kterými se rozumí

- a) předstíraný převod,
- b) sledování osob a věcí,
- c) použití agenta

§ 158e

Použití agenta

(1) Je-li vedeno trestní řízení pro zločin, na který zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let, pro trestný čin spáchaný ve prospěch organizované zločinecké skupiny, pro trestný čin pletichy v insolvenčním řízení podle § 226 trestního zákoníku, porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže podle § 248 odst. 1 písm. e) a odst. 2 až 4 trestního zákoníku, zjednání výhody při zadání veřejné zakázky, při veřejné soutěži a veřejné dražbě podle § 256 trestního zákoníku, pletichy při zadání veřejné zakázky a při veřejné soutěži podle § 257 trestního zákoníku, pletichy při veřejné dražbě podle § 258 trestního zákoníku, zneužití pravomoci úřední osoby podle § 329 trestního zákoníku, přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku,

podplacení podle § 332 trestního zákoníku, nepřímého úplatkářství podle § 333 trestního zákoníku nebo pro jiný úmyslný trestný čin, k jehož stíhání zavazuje vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, je policejní orgán, pokud jím je útvar Policie České republiky, Generální ředitelství cel nebo Generální inspekce bezpečnostních sborů, oprávněn použít agenta.

(2) Agentem je příslušník Policie České republiky, Generálního ředitelství cel 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

a) vytvořit legendu o jiné osobní existenci a osobní údaje vyplývající z této legendy zavést do informačních systémů provozovaných podle zvláštních zákonů,

b) provádět hospodářské činnosti, k jejichž vykonávání je třeba zvláštní oprávnění, povolení či registrace,

c) zastírat příslušnost k Policii České republiky, ke Generálnímu ředitelství cel nebo ke Generální inspekci bezpečnostních sborů.

(3) Orgány veřejné správy jsou povinny poskytnout Policii České republiky, Generálnímu ředitelství cel a Generální inspekci bezpečnostních sborů bez odkladu potřebnou součinnost při plnění oprávnění uvedených v odstavci 2.

(4) 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. Návrh na použití agenta může podat i evropský žalobce; v takovém případě povoluje použití agenta soudce vrchního soudu, v jehož obvodu by byl činný evropský pověřený žalobce, který by byl jinak příslušný k výkonu dozoru nad zachováváním zákonnosti v přípravném řízení. V povolení musí být uveden účel použití a doba, po kterou bude agent použit, a údaje umožňující identifikaci agenta. Na základě nového návrhu, obsahujícího vyhodnocení dosavadní činnosti agenta, lze dobu povolení prodloužit, a to i opakovaně.

(5) Ke sledování osob a věcí v rozsahu uvedeném v § 158d odst. 2 a k provedení předstíraného převodu podle § 158c agent nepotřebuje další povolení.

(6) Agent je povinen při své činnosti volit takové prostředky, které jsou způsobilé ke splnění jeho služebního úkolu a jimiž není jiným osobám způsobována újma na jejich právech nad míru nezbytně nutnou. Jiné povinnosti podle zvláštního zákona upravujícího postavení příslušníků Policie České republiky, podle zvláštního zákona upravujícího postavení příslušníků Generálního ředitelství cel nebo podle zvláštního zákona upravujícího postavení příslušníků Generální inspekce bezpečnostních sborů nemá.

(7) Státní zástupce je povinen od příslušného policejního orgánu vyžadovat údaje potřebné pro posouzení, zda trvají důvody pro použití agenta a zda je jeho činnost v souladu se zákonem. Tyto údaje je povinen pravidelně, nejméně jednou za tři měsíce, posuzovat, a pominou-li důvody pro použití agenta, dá policejnímu orgánu pokyn k bezodkladnému ukončení činnosti agenta. Policejní orgán je povinen předložit státnímu zástupci záznam o výsledku použití agenta.

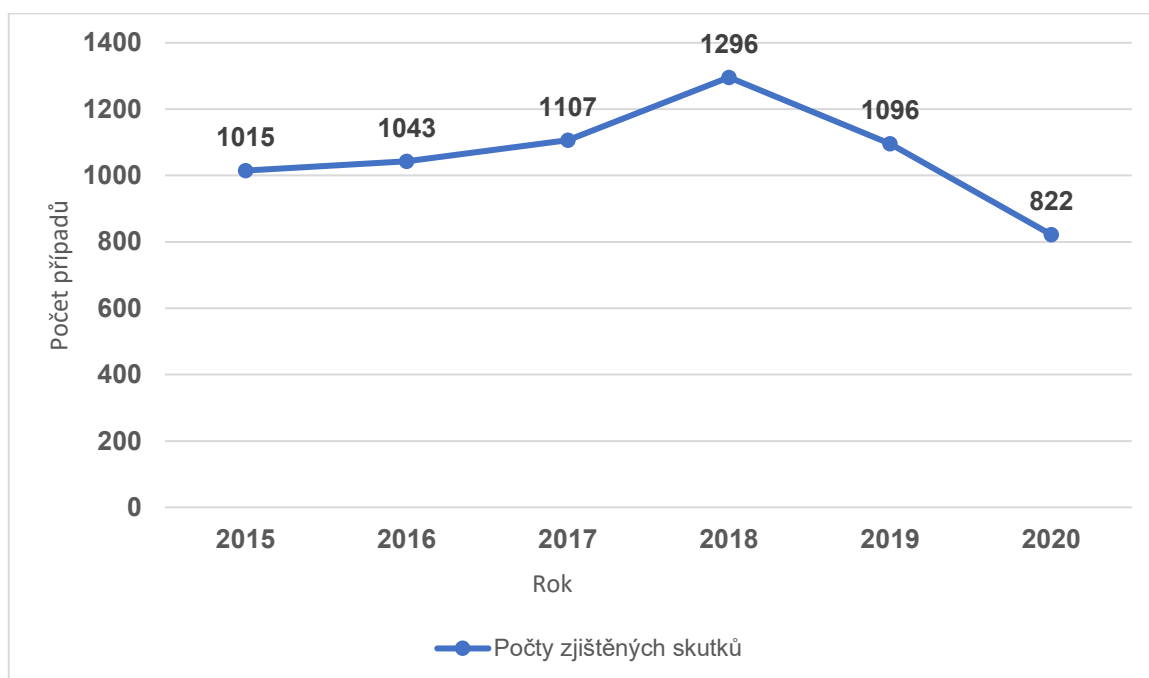
Příloha č.4 Grafy a tabulky

Tabulka 1 Trestné činy dle § 240 TrZ zjištěných PČR a způsobená škoda v letech 2015 až 2020

Rok	Počty zjištěných TČ § 240 TrZ	Škoda (v tis. Kč)
2015	1015	7.957.739
2016	1043	5.686.096
2017	1107	3.980.460
2018	1296	3.746.824
2019	1096	4.758.683
2020	822	5.250.403

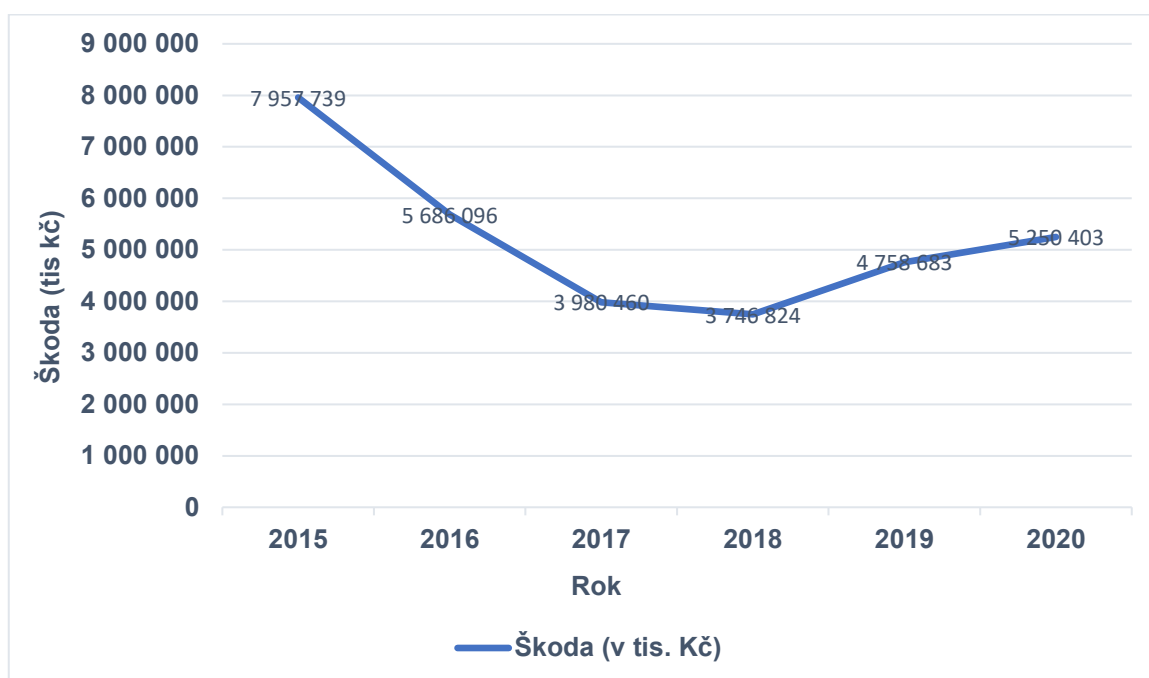
Zdroj: statistiky PČR

Graf 1 Počet TČ dle § 240 TrZ v letech 2015 až 2020 zjištěných PČR



Zdroj: statistiky PČR

Graf 2 Způsobená škoda porušením § 240 TrZ v letech 2015 až 2020



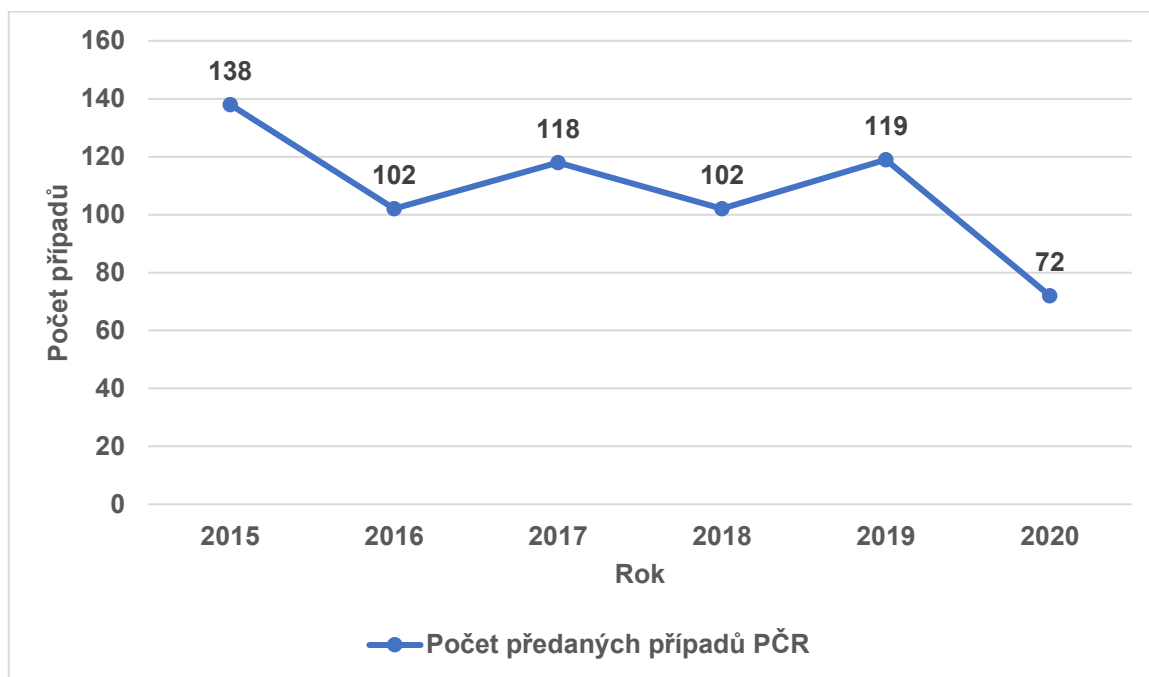
Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 2 Počet případů prověřovaných CS ČR z porušení § 240 TrZ předaných PČR a způsobená škoda v letech 2015 až 2020

Rok	Počet předaných případů PČR	Škoda (v tis. Kč)
2015	138	673.000
2016	102	636.000
2017	118	2.402.800
2018	102	1.092.000
2019	119	554.000
2020	72	458.000

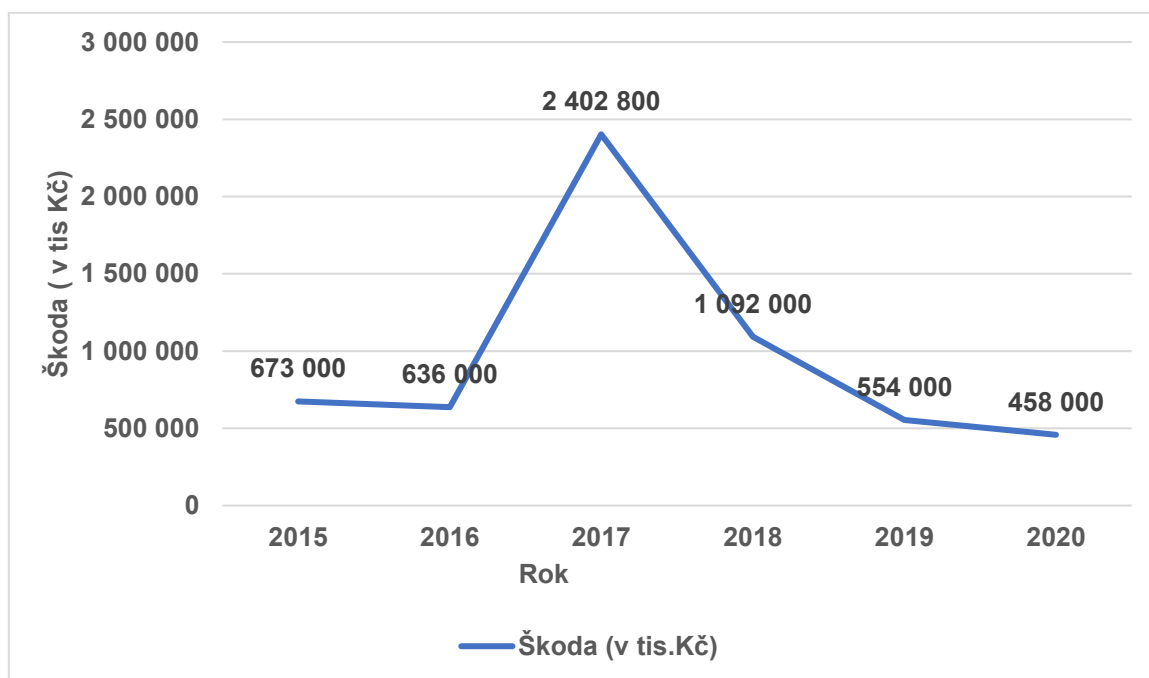
Zdroj: statistiky CS ČR

Graf 3 Předané případy CS zjištěné porušením § 240 TrZ PČR



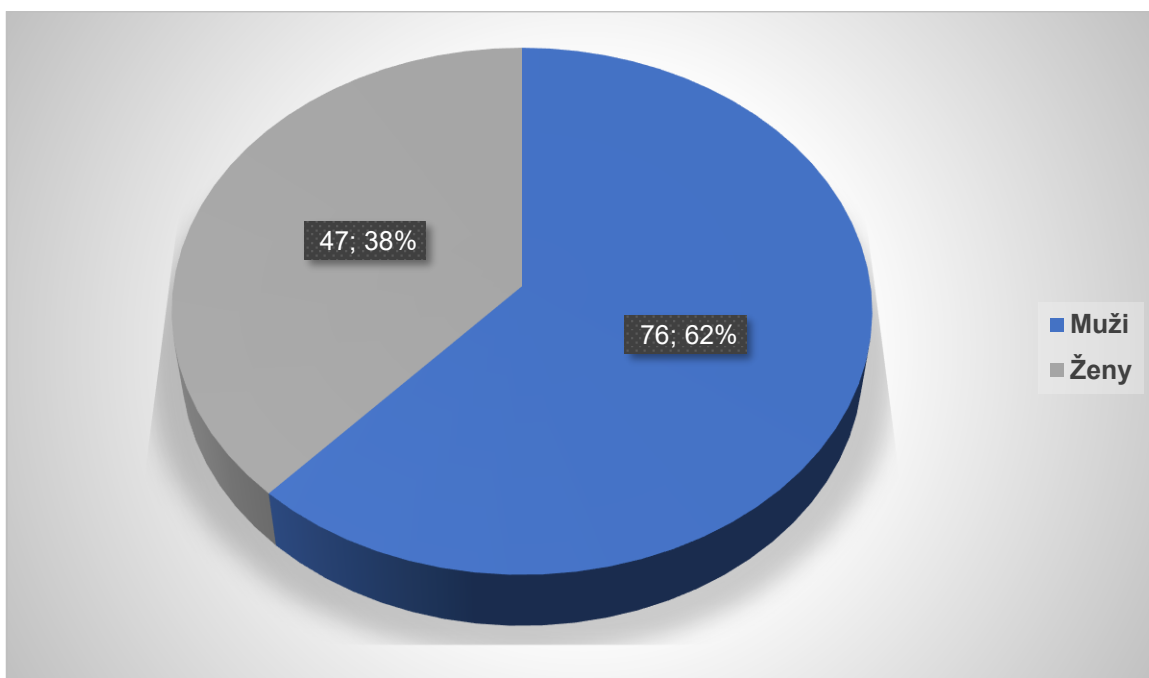
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4 Zjištěná škoda předaných případů z prověřování z porušení § 240 TrZ CS ČR PČR



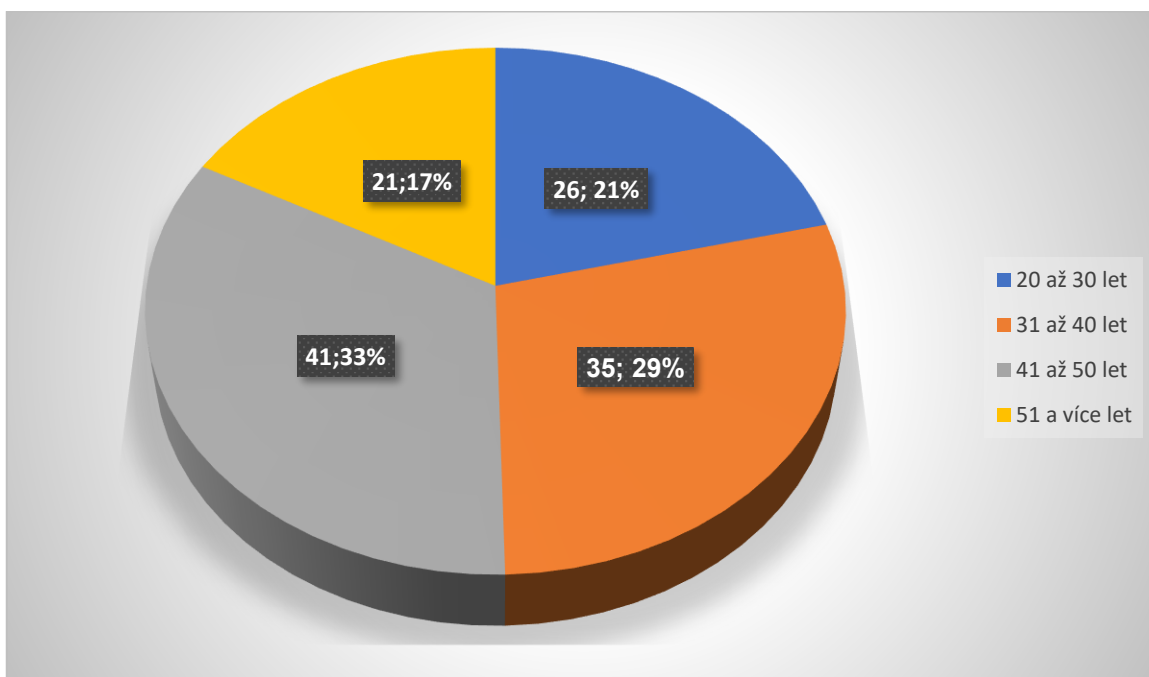
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 5 Zastoupení pohlaví v dotazníku



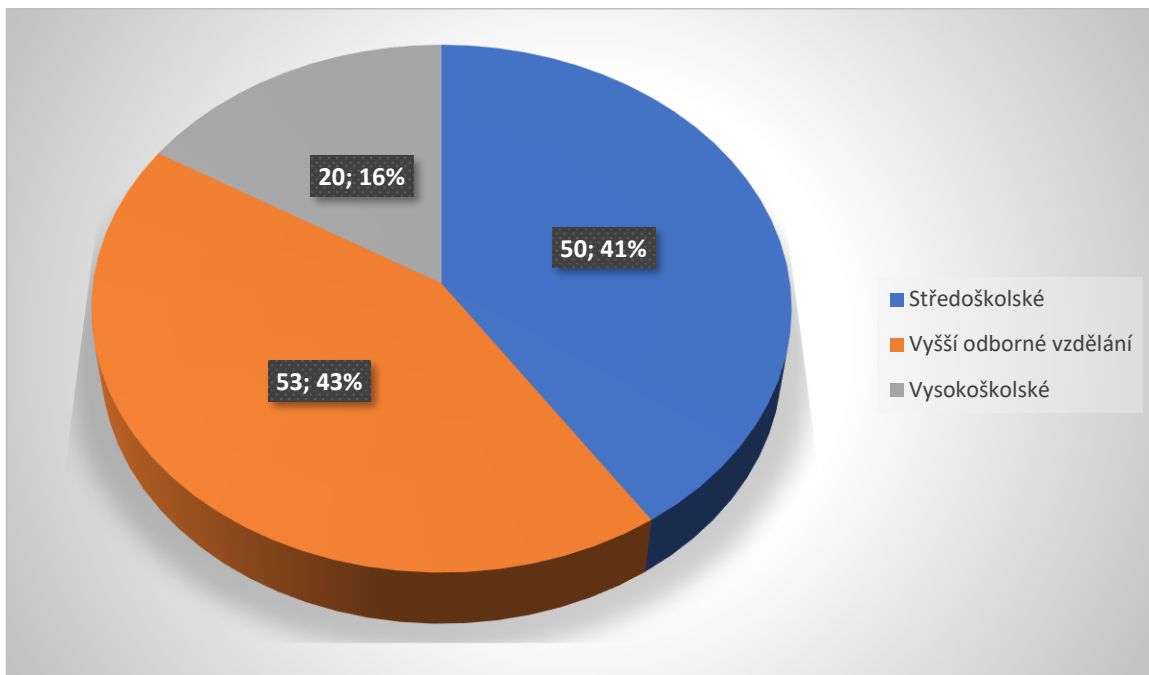
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 6 Věk příslušníků



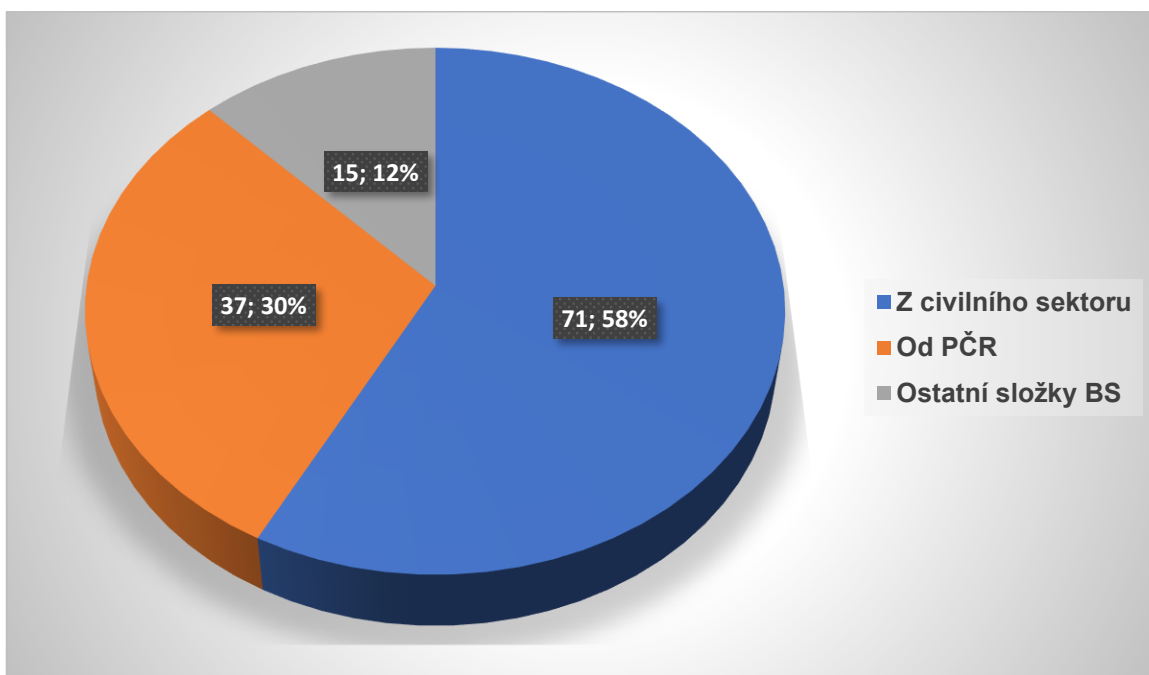
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 7 Vzdělání příslušníků



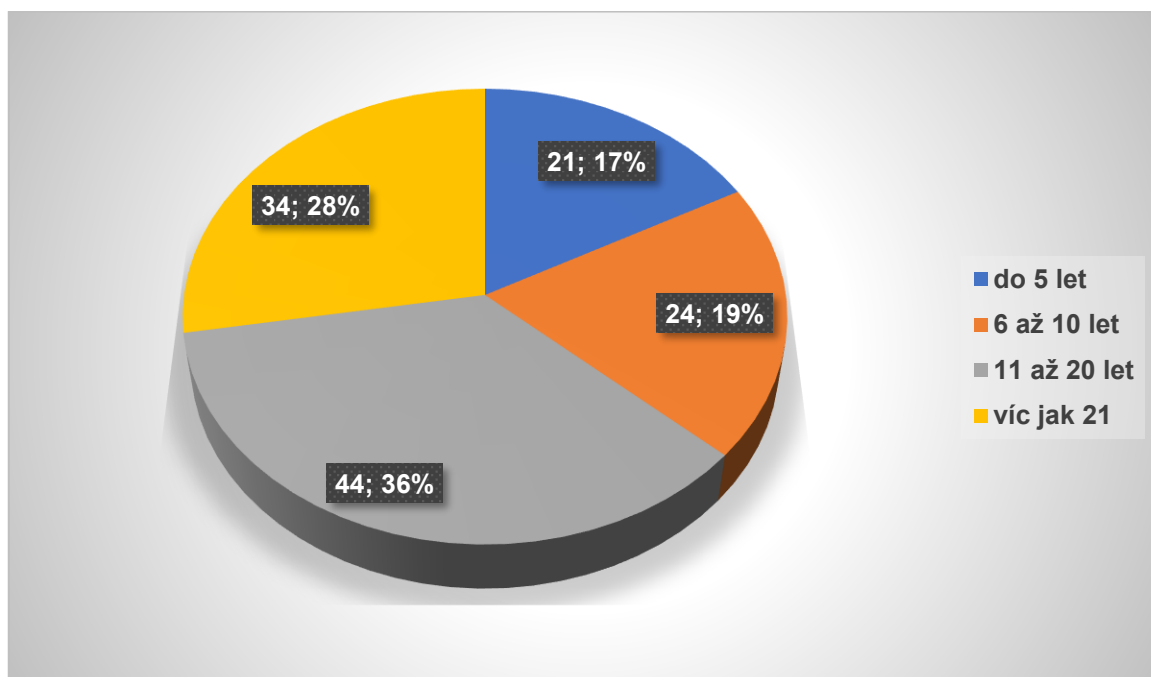
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 8 Příchod k CS



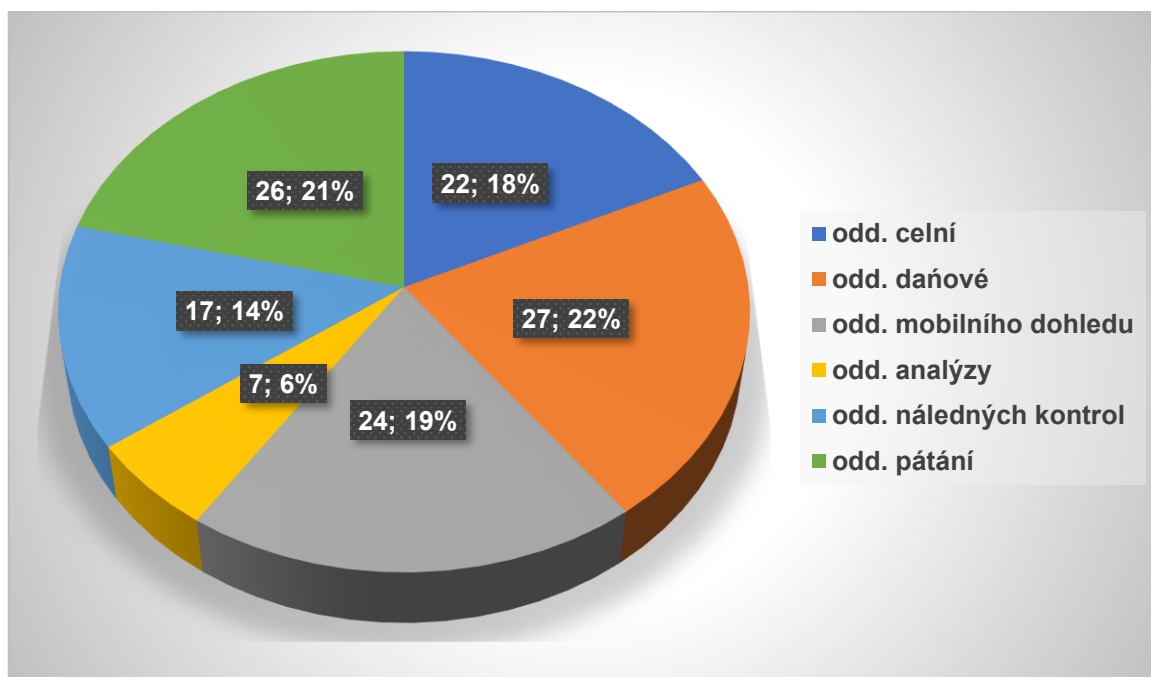
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 9 Délka praxe u CS ČR



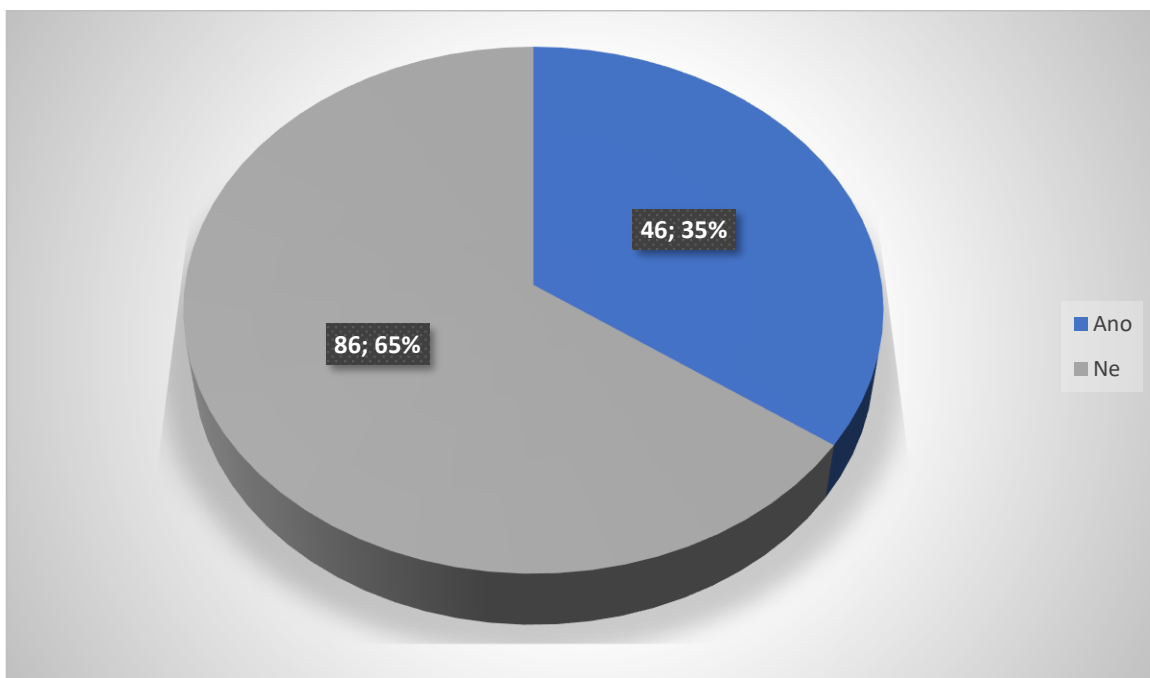
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 10 Rozmístění na jednotlivých oddělení



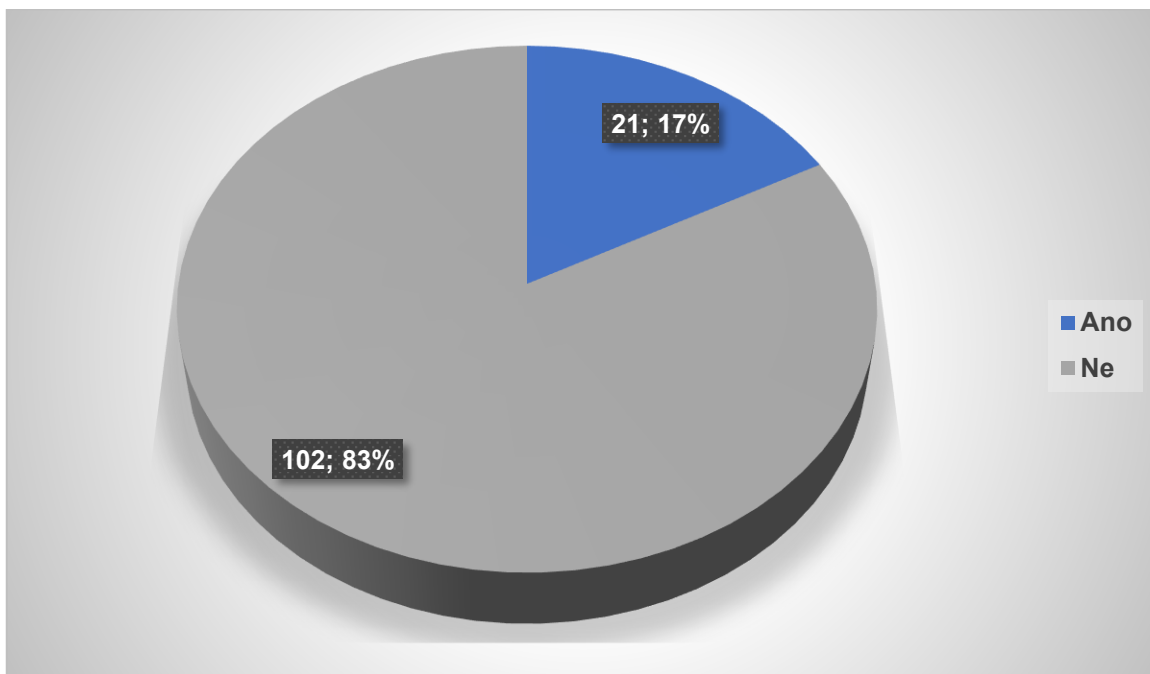
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 11 Účast na zjištění trestného činu



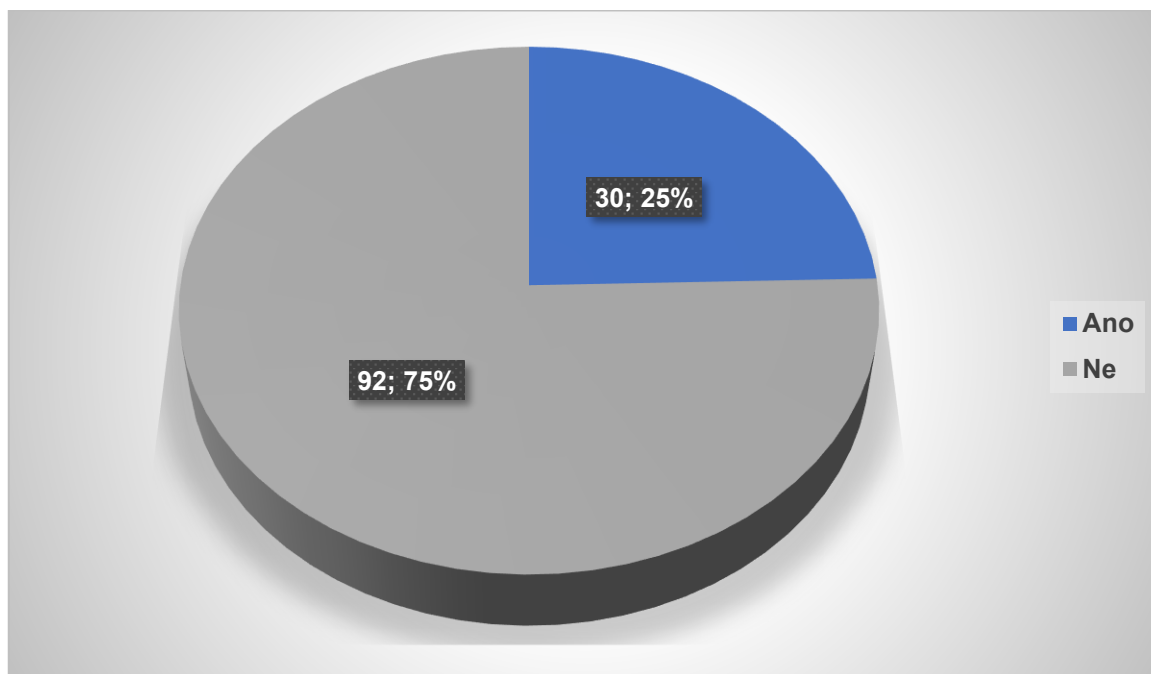
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 12 Využívání OPP



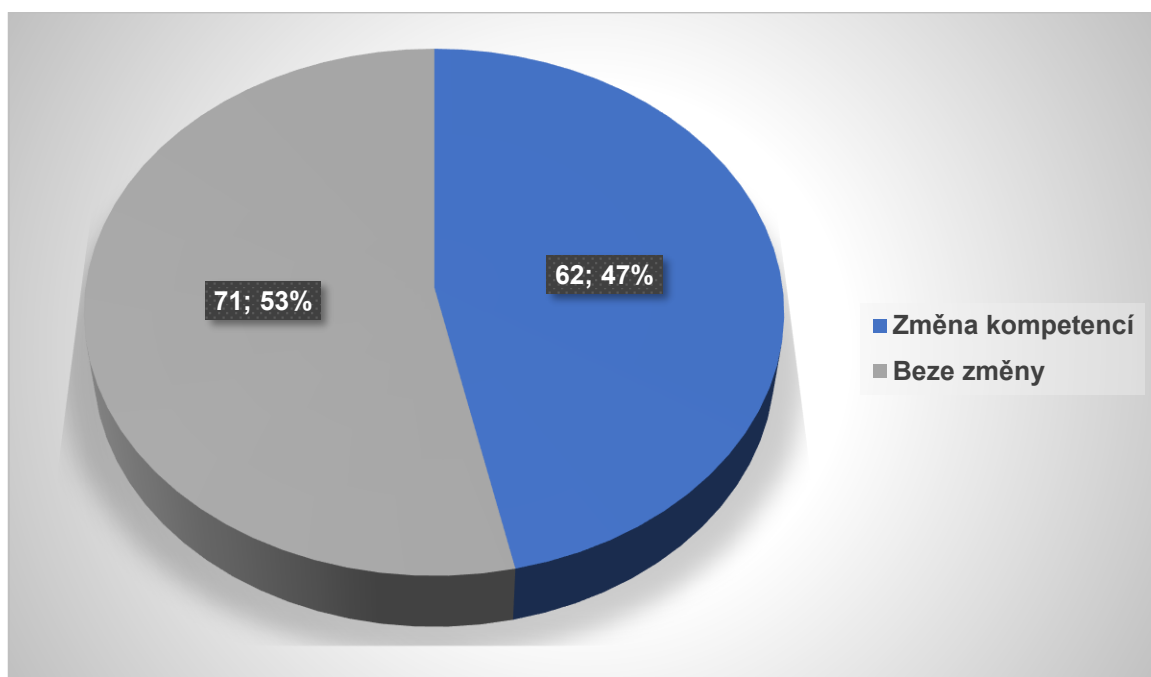
Zdroj: vlastní zpracování

Graf 13 Využívání podpůrných OPP



Zdroj: vlastní zpracování

Graf 14 Rozšíření kompetencí CS v oblasti pátrání



Zdroj: vlastní zpracování

