

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostně právní

Katedra kriminální policie

**Problematika prověřování trestné činnosti
v oblasti daně z přidané hodnoty**

Diplomová práce

Issue of VAT fraud investigation

Master thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

Ing. Vratislav DVOŘÁK, Ph.D.

AUTOR PRÁCE

Ing. Jakub DVORSKÝ

PRAHA

2024

Čestné prohlášení

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

V Olomouci, dne 10.03.2024

.....
Ing. Jakub DVORSKÝ

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval svému vedoucímu mé diplomové práce, **Ing. Vratislavu Dvořákovi, Ph.D.**, za cenné rady, podněty a vstřícný přístup při odborném vedení této práce.

ANOTACE

Diplomová práce je zaměřena na problematiku prověřování trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty. Stěžejní část práce je věnována jednotlivým způsobům páčání trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty, možnostem jejich odhalování a analýze současných nástrojů určených k zamezení daňových úniků na spotřební dani. Pozornost věnuje nejzávažnější formě podvodu na dani z přidané hodnotě, a to karuselovým podvodům. Dále se zaměřuje na aktuální nástroje určené k zamezení daňových úniků na spotřební dani a detekuje slabá místa prostoru pro páčání daňových trestných činů v České republice. V závěru práce zpracovává postup při odhalování a prověřování trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty a navrhuje dílčí opatření ke zlepšení činnosti Služby kriminální policie a vyšetřování.

KLÍČOVÁ SLOVA

Prověřování trestné činnosti, trestný čin zkrácení daně, daň z přidané hodnoty, karuselové podvody, kontrolní hlášení, daňové právo, trestní zákoník, daňový únik.

ANNOTATION

The Master thesis is focused on the issue of investigating criminal activity in the area of value added tax. The main part of the thesis is devoted to the individual ways of committing crimes in the field of value added tax, the possibilities of their detection and the analysis of current tools designed to prevent tax evasion on consumption tax. It focuses on the most serious form of VAT fraud, namely carousel fraud. It also concentrates on current tools designed to prevent excise tax evasion and detects weak points in the space for committing tax crimes in the Czech Republic. Finally, the thesis elaborates the procedure for detecting and investigating criminal activity in the area of value added tax and proposes partial measures to improve the activities of the Criminal Police and Investigation Service.

KEYWORDS

Criminal investigations, tax evasion, value added tax, carousel fraud, audit reporting, tax law, criminal code, tax evasion.

Obsah

ÚVOD	7
1 DAŇOVÉ PRÁVO	9
1.1 DAŇ.....	10
1.2 HISTORIE DAŇOVÉ TEORIE	11
1.3 DAŇOVÝ SYSTÉM A DAŇOVÁ SOUSTAVA V ČESKÉ REPUBLICE	13
1.3.1 Přímé daně.....	13
1.3.2 Nepřímé daně	14
1.4 OPTIMALIZACE DAŇOVÉ POVINNOSTI	15
1.5 SPRÁVA DANÍ.....	19
1.6 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ.....	19
1.7 DAŇOVÉ ŘÍZENÍ VS. TRESTNÍ ŘÍZENÍ	21
1.8 HARMONIZACE EVROPSKÉHO DAŇOVÉHO PRÁVA V OBLASTI DPH.....	22
1.9 DAN Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	24
1.9.1 Sazby daně z DPH v členských státech EU.....	25
1.9.2 Základní konstrukční prvky DPH.....	27
2 DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY	29
2.1 OBLIGATORNÍ ZNAKY TRESTNÉHO ČINU	29
2.1.1 Protiprávnost činu.....	30
2.1.2 Typové znaky - skutková podstata trestného činu.....	30
2.1.3 Obecné znaky - pachatel.....	32
2.2 ZKRÁCENÍ DANĚ, POPLATKU A PODOBNÉ POVINNÉ PLATBY.....	33
2.3 DAŇOVÁ KRIMINALITA	35
2.4 PŘÍČINY PODVODŮ NA DPH.....	36
3 ZPŮSOBY PÁCHÁNÍ TRESTNÉ ČINNOSTI V OBLASTI DPH	37
3.1 KARUSELOVÉ PODVODY.....	38
3.1.1 Podstata karuselových podvodů.....	38
3.1.2 Příklad karuselového podvodu.....	39
3.2 FIKTIVNÍ FAKTURACE.....	40
3.3 NÁKUPY ZBOŽÍ PRO VLASTNÍ POTŘEBU	41
3.4 NEPŘÍZNÁNÍ TRŽBY.....	42
3.5 NEDODRŽENÍ POVINNOSTI REGISTRACE K DPH	43
3.6 NEOPRÁVNĚNÁ APLIKACE DAŇOVÉHO ZVÝHODNĚNÍ	43

4	PROSTŘEDKY OPERATIVNĚ PÁTRACÍ ČINNOSTI	44
4.1	PŘEDSTÍRANÝ PŘEVOD	45
4.2	SLEDOVÁNÍ OSOB A VĚCÍ	45
4.3	POUŽITÍ AGENTA	46
4.4	PODPŮRNÉ OPERATIVNĚ PÁTRACÍ PROSTŘEDKY	47
5	OPATŘENÍ K ZAMEZENÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM.....	48
5.1	KONTROLNÍ HLÁŠENÍ	48
5.1.1	Následky porušení povinnosti související s kontrolním hlášením	49
5.1.2	Struktura kontrolního hlášení	51
5.2	REŽIM PŘENESENÉ DAŇOVÉ POVINNOSTI	52
5.2.1	Trvale použitý režim přenesené daňové povinnosti	53
5.2.2	Dočasně použitý režim přenesené daňové povinnosti	53
5.3	RUČENÍ PŘÍJEMCE ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ	54
5.4	INSTITUT NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE.....	56
5.5	ZHODNOCENÍ VÝVOJE DAŇOVÝCH TRESTNÝCH ČINŮ	58
6	POSTUP PŘI ODHALOVÁNÍ A PROVĚŘOVÁNÍ TRESTNÉ ČINNOSTI V OBLASTI DPH	59
6.1	VĚCNÁ, FUNKČNÍ A MÍSTNÍ PŘÍSLUŠNOST	60
6.2	PŘIJETÍ TRESTNÍHO OZNÁMENÍ.....	61
6.3	ZAHÁJENÍ ÚKONŮ TRESTNÍHO ŘÍZENÍ.....	62
6.4	VEDENÍ SPISOVÉ AGENDY.....	63
6.5	SPOLUPRÁCE SE SPRÁVCEM DANĚ.....	64
6.6	SOUČINNOST DLE TŘ.....	66
6.7	FINANČNÍ ŠETŘENÍ	69
6.8	DOMOVNÍ PROHLÍDKY A PROHLÍDKY JINÝCH PROSTOR A POZEMKŮ	70
6.9	PODÁNÍ VYSVĚTLENÍ DLE § 158 ODS. 6 TŘ.....	72
6.10	NÁVRH OPATŘENÍ KE ZLEPŠENÍ ČINNOST SKPV Z POHLEDU ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY	74
	ZÁVĚR.....	77
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	79

Úvod

Daň z přidané hodnoty byla do českého daňového práva zavedena v roce 1993, kdy začala být uplatňována na zboží a služby, které jsou nakupovány a prodávány za účelem využití nebo spotřeby. V současné době tvoří inkaso daně z přidané hodnoty největší příjmovou složku státního rozpočtu. Vstupem České republiky do Evropské unie došlo k integraci evropského hospodářství, které ale znamenalo pro český daňový systém nové hrozby plynoucí z intrakomunitárních dodávek zboží a služeb. Vlivem harmonizace evropského práva s tuzemskými právními předpisy došlo ke kodifikaci daně z přidané hodnoty, kdy od 1.5.2004 vstoupil v účinnost zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Z důvodu boje proti rozsáhlým podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty a harmonizace směrnice 2006/122/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, došlo k několika novelizacím, jejichž cílem bylo pomocí nových nástrojů zamezit daňovým únikům. Díky propracovaným transakčním systémům daňových podvodů, které používají pachatelé k zastření trestné činnosti, se tento cíl nedaří zcela naplnit, a to nejen na národní úrovni, ale také na úrovni evropské. V roce 2016 byl představen akční plán Evropské komise směřující k jednotné oblasti DPH v EU, který členské státy předjímá k reformám evropského daňového systému a přibližuje důvody pro vytvoření jednotného evropského prostoru DPH, přičemž nutnost harmonizačních daňových opáření podporuje právě rostoucím rizikem daňových podvodů, které jsou odhadovány každoročním výpadkem příjmů z DPH ve výši 170 miliard EUR. Pokud se zaměříme na statistické údaje České republiky, tak jen Finanční správa ČR v roce 2022 podala 867 trestních oznámení na trestné činy podle § 240 trestního zákoníku, kde detekovala vzniklou škodu ve výši 5,534 miliard Kč. Z tohoto důvodu lze usuzovat, že v oblasti výběru daní se stále nachází slabá až kritická místa, která vytváří prostor pro páchaní daňových trestných činů jak v rámci vnitrostátního, tak mezinárodního trhu.

Úvodní kapitola diplomové práce je zaměřena na výkladové pojmy a věcné vymezení daní, daňového práva, daňového systému a daňové soustavy v České republice, zabývá se daňovou optimalizací, z pohledu právní úpravy komparuje daňové a trestní řízení v oblasti daně z přidané hodnoty a v neposlední řadě se zaměřuje na charakteristické a konstrukční prvky daně z přidané hodnoty.

Druhá kapitola diplomové práce je zaměřena na oblast daňových trestných činů. Po základní kategorizaci daňových trestných činů je z pohledu právní úpravy pozornost zaměřena na obligatorní znaky trestného činu s důrazem na skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Věnuje se daňové kriminalitě, a to z pohledu kriminální statistiky. V závěru kapitoly jsou uvedeny nejpodstatnější příčiny, které umožňují páčání trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty.

Třetí kapitola charakterizuje současné nejběžnější formy a způsoby páčání trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty. Následná pozornost je cílena na karuselové podvody a způsoby jejich páčání. Možnostem jejich odhalování a dokumentování za použití postupů a prostředků operativně pátrací činnosti se věnuje čtvrtá kapitola.

Pátá kapitola se zabývá zhodnocením současných nástrojů finanční správy, které vedou k odhalení daňových podvodů a zároveň také významným způsobem pomáhají k zamezení daňovým únikům. Závěr kapitoly je věnován detekci slabých míst, kde je i nadále spatřován prostor pro páčání trestných činů v oblasti daně.

V závěru diplomové práce je autorem zpracován postup při odhalování a prověřování trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty a jsou navržena dílčí opatření vedoucí ke zlepšení činnosti Služby kriminální policie a vyšetřování z pohledu řešené problematiky.

1 Daňové právo

Daňové právo je širokou veřejností označováno za jednu z nejobsáhlejších a nejnáročnějších právních disciplín, a to nejen z důvodu širokého rozsahu právní úpravy, ale i výkladové kazuistiky. Daňové právo je společně s právem měnovým, rozpočtovým a devizovým pododvětvím finančního práva. Finanční právo lze dále členit na fiskální a nefiskální část, přičemž daňové právo spadá do fiskální části. Předmětem daňového práva je regulace ekonomických vztahů ve společnosti, jejichž objektem jsou daně a daňové povinnosti adresátů ve formě poplatků, cla a obdobných odvodů, které jsou pověřenými správci daně zabezpečovány.¹

Daňové povinnosti adresátů vyplývají z veřejnoprávního i soukromoprávního jednání, které mají vůči společnosti v podobě majetkového plnění. Daňové právo můžeme tedy chápat jako společenskou daň, která je příjmem veřejného rozpočtu. Samotná právní úprava daňového práva je velice obsáhlá, jelikož je tvořena řadou daňových zákonů a je členěna na jednotlivé daně, které tvoří daňovou soustavu. Z historického hlediska se s daňovým právem pojil pojem „berní právo“, který se začal používat v období první republiky, kdy správu daní a poplatků vykonávaly berní úřady. Objektem berního práva se staly společenské vztahy, prostřednictvím kterých se zajišťoval příjem veřejného rozpočtu ve formě daně (*sensu largo*). Pojem berní právo byl od roku 1848 nahrazen pojmem „daň“, jehož objektem se postupně staly kromě samotné daně (berního práva) také poplatky, cla a obdobné odvody, které zajišťovaly příjem veřejného rozpočtu.²

Právní úprava daňového práva vychází z ústavního pořádku České republiky a je ukotvena jak v samotné Ústavě České republiky, tak v Listině základních práv a svobod. Jednotlivé daně jsou pak kategoricky upraveny v podobě samostatných zákonů. Samotný postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, který je spojen se správou daní, respektive s její procesní částí, je primárně upraven v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád³, a dále ve speciální úpravě jednotlivých daňových zákonů (o daních z příjmů, daň silniční aj.).

¹ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2, s. 288-289.

² Tamtéž.

³ § 1 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád* v posledním znění

1.1 Daň

Vymezení pojmu daň stejně jako daňového práva je velmi široké. Definice daně můžeme najít v české i zahraniční literatuře nespočet, a to jak z pohledu teorie ekonomické, tak teorie právní. Prof. Karel Engliš, významný československý ekonom, politik a prvorepublikový ministr financí definoval daň jako „*příspěvky soukromých hospodářství nadřazeným veřejným svazkům k obecné úhradě jejich správy*“⁴ a zařazoval daně do kategorie solidaristických příjmů. V ekonomické literatuře zabývající se veřejnou správou a financování veřejného sektoru je daň vymezena jako „*rozhodující příjem veřejných rozpočtů, kdy se formou povinné a zpravidla pravidelně se opakující platby odčerpává ze zákona, podle předem stanovené sazby daně, část nominálního důchodu subjektů na nenávratném principu*“.⁵ JUDr. Daniel Prouza autor monografie *Daňová kriminalita* vymezuje daň jako „*zákonem stanovenou platební povinnost, která směřuje k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění*“.⁶ Paní Kubátová, autorka monografie *Daňová teorie* definuje daň jako „*povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která se pravidelně opakuje v časových intervalech*“.⁷

V současné právní úpravě je pojem daň upravena v daňovém řádu, který daň vymezuje v širším pojetí (sensu largo) jako peněžité plnění, poplatek nebo clo, které jsou příjmem veřejného rozpočtu. Dle současného vymezení je tedy daň tvořena jak daňovými příjmy veřejného rozpočtu (sensu stricto), tak i poplatky a cly (sensu largo). Napříč jednotlivými státy nepanuje jednotná klasifikace daní, proto byla z důvodu mezinárodního statistického vykazování zavedena jednotná klasifikace daní OECD, která rozděluje daně do šesti hlavních skupin a dalších podskupin. Je například zajímavé, že do klasifikace OECD řadí i povinné odvody na sociální zabezpečení a pojistné na veřejné zdravotní pojištění. Podle OECD je daň „*povinná nenávratná platba ve prospěch veřejné vlády. Daně jsou nenávratné*

⁴ ENGLIŠ, Karel. *Národní hospodářství* (příručka). Brno: Fr. Borový, 1924, s. 345.

⁵ NAHODIL, František. *Veřejná správa a financování veřejného sektoru*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-536-4, s. 51.

⁶ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7, s. 17.

⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Vzdělávání a certifikace účetních. Praha: ASPI, c2009. ISBN 978-80-7357-423-9, s. 9.

v tom smyslu, že užitek, který za to vláda poplatníkovi poskytuje, není normálně v proporci k jeho platbě.“⁸

V české právní úpravě je zákonné zakotvení daní a poplatků taxativně uvedeno v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, který výslovně uvádí, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Tímto ústavním principem je zajištěno, aby daňovou povinnost nestanovovala exekutiva, ale byla svěřena výlučně moci zákonodárné.⁹

Na základě výše uvedených definic daní lze dovést závěr, že mezi hlavní znaky daní patří jejich povaha peněžitého plnění, zákonnost, nedobrovolnost, nenávratnost, neúčelovost a neekvivalence.

1.2 Historie daňové teorie

První historický výběr daní je spojen se vznikem samotných států, kdy první daně měly převážně naturální podobu v podobě tzv. desátků, které se odváděly náboženské či světské instituci. O těchto desátkách je také písemná zmínka v Bibli. S vývojem lidské společnosti se postupně rozvíjela také daňová teorie a samotné pojetí daně, které konstrukčně vycházelo z mainstreamu filozofie a teologie. Daňovou teorii rozvíjel již ve starověku Aristoteles na kterého ve středověku navázal Tomáš Akvinský, který se svými názory podílel na vývoji ekonomického myšlení a církevního práva v době, kdy byl zaznamenán pozvolný rozvoj tržního prostředí ekonomik, zejména zahraničního obchodu. Ve svém díle se zabýval stanovením spravedlivé ceny a přiměřeného úroku.¹⁰

V 18. století daňovou teorii významně rozvinul skotský ekonom a filozof Adam Smith, který je považován za zakladatele ekonomie jako moderní vědy. Prosazoval hospodářský liberalismus. Jeho nejznámějším dílem je bezesporu dílo „Pojednání o podstatě a původu bohatství národů“, ve kterém popisuje volnou konkurenci jako přirozený řád spočívající ve fungování tzv. „neviditelné ruky trhu“. Byl zásadně proti státním zásahům do ekonomik národních hospodářství, jelikož

⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3, s. 23.

⁹ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Beckovy právnické učebnice. V Praze: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 19-20.

¹⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3, s. 32.

zastával názor, že je trh schopen autoregulace. Úlohu státu vnímal pouze z pohledu potřeby zajištění vnější obrany, vnitřního pořádku, potřeby právního řádu a veřejných služeb. Prosazoval nízké úrokové sazby, co nejnižší státní výdaje a vyrovnaný státní rozpočet. Specifikoval zdroje, které způsobují neefektivní výběr daní a navrhl změny v daňovém systému – soustavu daní.¹¹

V 30. let 20. století dolehla na evropské státy hospodářská krize, která zapříčinila velkou nezaměstnanost a propad národních ekonomik. Neoklasické makroekonomické přístupy neviditelné ruky trhu přestaly být účinné. Do povědomí se v té době dostal britský ekonom John Maynard Keynes, který prosazoval nový směr ekonomického myšlení spočívající v nutnosti státních zásahů do ekonomik. Jako hlavní příčinu krize vnímal v zaostávání poptávky za nabídkou, kterou bylo nutno za pomoci státních zásahů stimulovat. Své ekonomické myšlenky publikoval v knize „Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz“. V 70. letech 20. století se ve vyspělých tržních ekonomikách začal projevat problém s růstem inflace a nezaměstnaností, který neumělo keynesiánství vysvětlit. Z tohoto důvodu vývoj ekonomického myšlení začal směřovat k neoklasické ekonomii, tzv. monetarismu, který klade důležitost především na liberalismus tržního systému a prosazování monetární politiky, kterou je regulována míra inflace.¹²

Mezi české významné ekonomy můžeme zařadit prof. Karla Engliše, který byl několikanásobným prvorepublikovým ministrem financí a guvernérem Národní banky Československé. Vycházel z učení A. Marshalla a rakouské psychologické školy. Byl odpůrcem keynesiánské koncepce státní regulace. V poválečném Československu počátkem 30. let 20. století svými opatřeními významně přispěl k překonání hospodářské poválečné krize. Společně s Aloisem Rašínem, dalším významným českým ekonomem, se podílel na měnové reformě poválečného Československa a jeho daňovém systému. Alois Rašín byl autorem zákona ze dne 28. října 1918 o zřízení samostatného státu československého a zároveň se stal prvním ministrem financí Československé republiky. Byl zastáncem rozpočtových úspor a deflace.

¹¹ Rothschild, Emma. Adam Smith and the Invisible Hand. *ap The American Economic Review* [online]. 1994, pp. 319–22. [cit. 2024-02-10]. Dostupné z: <http://www.jstor.org/stable/2117851>

¹² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3, s. 37-39.

Současná daňová teorie odráží poznatky obecné ekonomie a finanční vědy. Vychází z myšlenek neoklasické ekonomie, monetarismu a keynesiánství. Daně jsou propojeny s národní i nadnárodní ekonomikou a v oblasti veřejných financí plní funkci alokační, redistribuční a stabilizační.¹³

1.3 Daňový systém a daňová soustava v České republice

Daňový systém v České republice je třeba chápat nejen jakou soustavu daní, ale i veřejný systém všech institucí, které zabezpečují správu daní, jejich výměr, zajištění úhrady a kontrolu. Daňový systém v České republice je ve své struktuře podobný daňovým soustavám většiny evropských zemí, který je ovlivněn zejména dlouhodobým politickým, hospodářským a kulturním vývojem. Daňový systém je v České republice tvořen daňovou soustavou, která se člení na přímé a nepřímé daně. Než se budeme zabývat podrobně jednotlivými daněmi, je třeba si uvědomit, že veškeré vybrané daně jsou příjmem veřejného rozpočtu, ať už státního nebo krajů a obcí, tedy samosprávného, že kterého jsou financovány veřejné služby. Pro bezchybné fungování daňového systému je potřeba, aby splňoval základní požadavky na daňovou spravedlnost, efektivnost, právní jistotu, jednoduchost a srozumitelnost a zároveň byl nastaven tak, aby pozitivně ovlivňoval chování ekonomických subjektů, které se přirozeně snaží minimalizovat svoji daňovou povinnost za pomoci nejrůznějších daňových optimalizací.¹⁴

1.3.1 Přímé daně

Přímá daň je zákonem určená povinná platba do veřejného rozpočtu. Pro přímou daň platí obecné pravidlo, že ekonomická zátěž v podobě daně dopadá výlučně na poplatníka (adresována konkrétním osobám) a jeho osobní důchod. Současný směr vyspělých zemí, včetně České republiky, je tento typ daní snižovat na úkor zvyšujícího se podílu nepřímých daní. Jako příklad lze uvést zrušení daně darovací a dědické v roce 2014, přičemž je však nutné uvést, že tyto daně mohou být i nadále za zákonem stanovených podmínek vyměřovány.¹⁵

¹³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3, s. 40.

¹⁴ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2, s. 297–301.

¹⁵ Tamtéž, s. 307.

Přímé daně dělíme na důchodové a majetkové. Do kategorie majetkových daní řadíme daň silniční, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Do kategorie důchodových daní řadíme daň z příjmu fyzických a právnických osob. Členění přímých daní je znázorněno na obrázku č. 1.

Obrázek č. 1 – Daňová soustava přímých daní



Zdroj: Vlastní zpracování

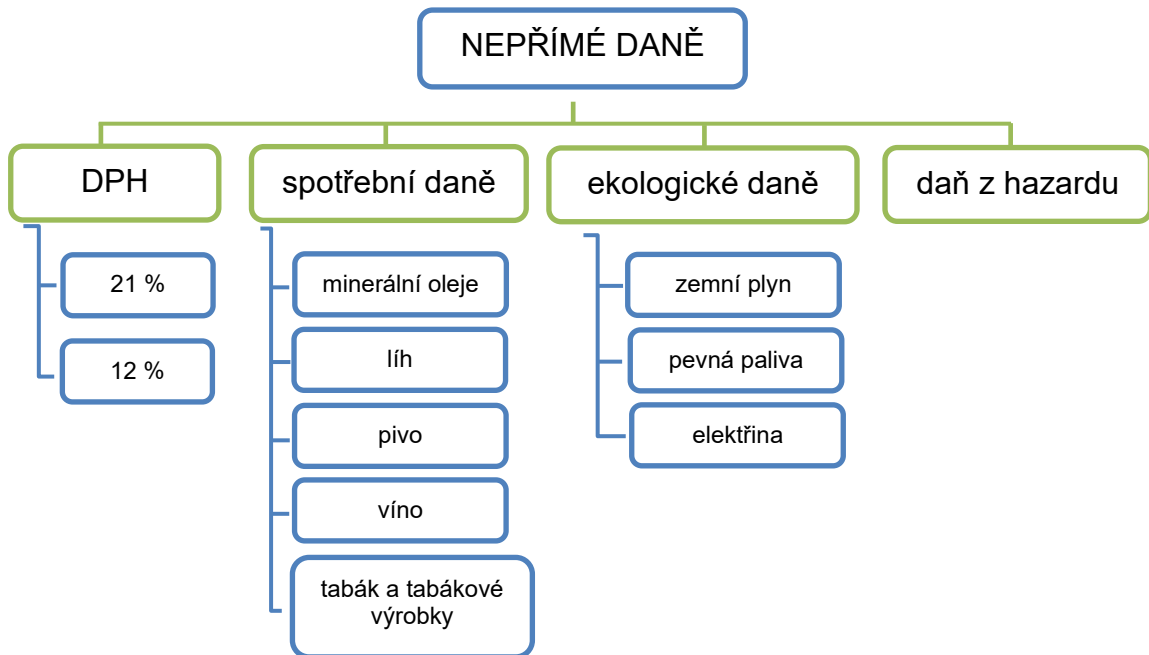
1.3.2 Nepřímé daně

Druhou skupinu daní tvoří nepřímé daně. Pro nepřímé daně platí obecné pravidlo, že není možné jako u přímých daní dopředu jednoznačně určit poplatníka daně, pouze lze definovat osobu (plátce), která za poplatníka daň do veřejného rozpočtu odvede. Plátce daně tuto daň neplatí z vlastního důchodu, ale výši daně zahrne do ceny plnění, které je o tuto daň navýšeno, tzv. o daň ze spotřeby. Daně nepřímé byly do daňové soustavy vyspělých zemí zavedeny později než daně přímé, avšak současný trend je takový, že jejich podíl i celkový fiskální příjem roste na úkor přímých daní. Jako příklad lze uvést zavedení tří energetických daní (daň ze zemního plynu, elektřiny a pevných paliv) nebo daně z hazardních her.¹⁶

¹⁶ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2, s. 358–359.

Nepřímé daně dělíme na daň z přidané hodnoty, spotřební daně, ekologické daně a daň z hazardu. Do kategorie spotřební daně řadíme daň z tabáku a tabákových výrobků, vína, piva, lihu a minerálních olejů. Daň z elektřiny, paliv a zemního plynu řadíme do kategorie ekologických daní. Členění nepřímých daní je znázorněno na obrázku č. 2.

Obrázek č. 2 – Daňová soustava nepřímých daní



Zdroj: Vlastní zpracování

1.4 Optimalizace daňové povinnosti

Daňový systém, především daňové sazby by měly být nastaveny tak, aby byli poplatníci daně ochotni k placení těchto daní. V případě, že budou daňové sazby stanoveny příliš nízké, bude hrozit, že jejich výběr nepokryje výdaje na veřejné statky a naopak, budou-li sazby stanoveny příliš vysoké, bude hrozit, že poplatníci daně se uchýlí k minimalizaci své daňové povinnosti za pomoci nejrůznějších nástrojů. Daňovou teorií optimální sazby se zabývala skupina ekonomů pod vedením Arthura B. Laffera, která zkoumala vztah mezi daňovými výnosy a sazbou daně. Výsledek výzkumu spočíval v zavedení tzv. Lafferovy křivky, ze které vyplývá, že od určitého bodu (Lafferův bod) se celkové dosažené

příjmy v důsledku rychlejšího daňového úbytku zdaňovaného základu zmenšují, což znamená, že při zvyšování daní může dojít k situaci, kdy vysoké daně začnou odrazovat subjekty od podnikání.¹⁷ Vlivem vysokého zdanění může daňový subjekt začít postupně sklouzávat od dodržování zákona, přes šedou oblast, až k daňovým únikům.¹⁸ Obecně lze tedy shrnout, že každý daňový subjekt se na základě svých preferencí snaží optimalizovat svoji daňovou povinnost, kterou lze provádět nástroji v zákonné až v trestně právní rovině. Mezi způsoby daňové optimalizace patří daňová úspora, vyhnutí se dani a daňový únik.¹⁹

Daňová úspora

Daňová úspora patří do zákonných mantinelů, které daňový subjekt legálně využívá pro snížení daňové povinnosti. Zákonodárce tyto způsoby úspor vědomě vytváří a daňovým subjektům i nabízí. Příkladem úspory v podobě daňové slevy lze využít slevu na dani v podobě slevy na poplatníka, dítě, studenta, manželku nebo manžela, společné zdanění manželů, a dále odpisy, rezervy, uplatnění ztráty z minulých let, odčitatelné položky od základu daně aj.²⁰

Vyhnutí se dani

Vyhnutí se dani znamená vyhledávání mezer ve stylizaci daňových zákonů, které daňovému subjektu umožňují snižovat svoji daňovou povinnost. Počinání subjektu tímto způsobem není nezákonné, ale je společensky nežádoucí. Zpravidla by přílišné rozšíření aplikace konkrétního způsobu vyhýbání se dani, by mělo vést zákonodárce k novelizaci příslušného zákona.²¹

Daňový únik

Daňový únik lze chápat jako protiprávní jednání, kterým se daňový subjekt snaží neoprávněně zkrátit svoji daňovou povinnost. Pokud je jednání subjektu zcela cílené a je realizováno se škodou ve větším rozsahu, dopouští se trestného činu zkrácení nebo neodvedení daně, poplatku a podobné povinné platby. Daňové

¹⁷ NAHODIL, František. *Veřejná správa a financování veřejného sektoru*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-536-4, s. 51-54.

¹⁸ MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Editio Q. Praha: HZ, 1995. ISBN 80-901918-3-5, s. 14.

¹⁹ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2, s. 300.

²⁰ Tamtéž, s. 300-301.

²¹ Tamtéž.

úniky jsou daňovými subjekty realizovány nejrůznějšími způsoby, přičemž často mají přeshraniční charakter. Příčiny takového jednání daňového subjektu můžeme hledat, jak v jeho neochotě daň odvést, tak v samotném daňovém systému a jeho nízkém kontrolním mechanismu.²²

Daňové ráje

V souvislosti s daňovou optimalizací je třeba zmínit také možnosti daňových rájů evropského (tzv. onshore) nebo mimoevropského (tzv. offshore) charakteru, které umožňují daňovým subjektům (nerezidentům) výhodnější daňový režim než ten, který je v zemi, kde jsou skutečnými rezidenty. Daňovým rájem se označují země, které jsou pro zahraniční společnosti mimořádně daňově příznivé, jelikož jejich daňová politika je založena na nízkém nebo žádném procentuálním zdanění důchodů daňových subjektů, kteří se snaží, aby jejich daňová povinnost byla nejnižší. V rámci tuzemského, unijního a mezinárodního práva není přemísťování ekonomických aktivit daňových subjektů do daňových rájů nezákonné, přesto ale rezidentské země proti tomuto způsobu daňové optimalizace čím dále více bojují, jelikož si jsou vědomy odlivu finančních prostředků, které by jinak končily v jejich národním rozpočtovém příjmu. Daňové ráje se obecně považují za místo, které je využíváno jako úkryt před vysokými rezidentskými daněmi, zejména z příjmu.²³

Expanze daňových rájů je ve velké míře ovlivněna výši daňové povinnosti v tuzemském daňovém systému rezidenta, kdy v závislosti na zvyšující se míře daňového zatížení dochází k přesunu aktivit na území daňových rájů. Tento odliv je také způsoben vlivem globalizace, který je spojen s internacionalizací daňových subjektů.²⁴

Problematikou daňových rájů se zabývá i organizace OECD, která sestavila klasifikační seznam zemí, které považuje na základě určených charakteristických znaků za daňové ráje. Tyto daňové ráje rozděluje na tři skupiny, a to bílou, šedou a černou, kdy hlavním kritériem je míra informační spolupráce mezi daňovými ráji a domovskými státy rezidentů. Na černou listinu jsou zařazeny státy, nedodržující

²² HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2, s. 300-301.

²³ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8, s. 229-232.

²⁴ Tamtéž.

standardy OECD a se státy daňových rezidentů výhradně nespolupracují. V roce 2008 byly na černé listině čtyři státy, a to Andora, Marshallovy ostrovy, Monako a Lichtenštejnsko. Od roku 2009 se na černé listině nenachází žádný stát. Šedou listinu tvoří státy, které se zavázaly implementovat pravidla OECD pro výměnu informací, ale doposud je neimplementovaly do svých právních řádů. Třetí skupinu tvoří státy bílé listiny, které standardy OECD implementovaly do svých právních řádů a tyto standardy také dodržují. Kromě organizace OECD se problematikou daňových rájů zabývá také skupina G-20, organizace FATF (Financial Action Task Force) a okrajově také OSN.²⁵

Evropská unie na základě stoupající kritiky členských států na nedostatečný boj proti daňovým rájům, zejména po uniklých dokumentech se seznamy podniků a bohatých osob (Offshore Leaks, Luxembourg Leaks, Panama Papers a Panama Papers), vytvořila jmenný seznam jurisdikcí nespolupracujících zemí v oblasti daní. Kritéria daňové transparentnosti vychází ze standardů OECD, které jsou doplněny o další unijní standardy zajišťující přístup členských států EU k údajům o zahraničním majetku svých občanů. Nespolupracující státy jsou Evropskou unií rozděleny do černé a šedé listiny. Na šedé listině jsou zařazeny státy, které neplní evropská kritéria, ale slíbily brzkou nápravu, naopak na černé listině jsou zařazeny státy, které systematicky s jednotlivými členskými státy nespolupracují. Seznam byl zveřejněn Radou pro hospodářské a finanční záležitosti dne 8. listopadu 2016. K 20. únoru 2024 je na černé listině Evropské unie zařazeno 12 států.²⁶

Podle ekonomy Zucmana, který se dlouhodobě zabývá výzkumem daňových rájů, je v daňových rájích drženo přibližně 8 procent globálního finančního bohatství, z toho jsou tři čtvrtiny zcela anonymizované. Zucman svým výzkumem došel k závěru, že zhruba 10 procent globální finanční produkce končí zdaněno v daňových rájích, přičemž rezidentské státy přichází na daních asi o 800 miliard dolarů (18,79 bilionů Kč).²⁷

²⁵ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8, s. 233-234.

²⁶ EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes ze dne 20. února 2024 [online]. *Evropská rada a Rada Evropské unie* [cit. 2024-02-10]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

²⁷ ZUCMAN, Gabriel. The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. net Debtors or net Creditors? *The Quarterly Journal of Economics* [online]. 2013-06-07 [cit. 2024-02-10]. Dostupné z: <https://www.academic.oup.com/qje/article-abstract/128/3/1321/1851017?redirectedFrom=fulltext>

1.5 Správa daní

Správa daní je jednou z částí veřejné správy, která podléhá obecně platným právním normám správního práva a od jiných částí veřejné správy se odlišuje předmětem správy, který je v tomto případě správa daně tvořící příjem veřejného rozpočtu. Proces správy daně se řídí primárně zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a obecnými principy pro veřejnou správu. Správu daně lze chápat jako soubor metod, postupů a prostředků, jejichž cílem je daň správně zjistit, stanovit a zajistit její úhradu. Předmětem správy jsou daně, které tvoří jak příjem státního rozpočtu, tak jeho snížení. Správu daní vykonávají správci daně, a to v rozsahu, v jakém jim je svěřena zákonná působnost v oblasti správy daní. Správci daně mohou být orgány moci výkonné, územních samosprávních celků, právnické nebo fyzické osoby za podmínky, že na ně byla přenesena působnost veřejné správy.²⁸

Pod pojmem správce daně si veřejnost prvně vybaví orgán finanční správy v podobě finančních úřadů, které tvoří základní soustavu Finanční správy České republiky. Veřejnost si ale neuvědomuje, že kromě orgánu finanční správy jsou správci daně také celní orgány, které jsou jedinými správci spotřební a ekologické daně, a dále obecní úřady při výběru poplatku za odvoz komunálního odpadu aj.

1.6 Daňové řízení

Daňové řízení lze chápat jako dílčí část řízení správy daně, která směřuje k vydání rozhodnutí vůči straně řízení (adresátům) případně dalším účastníkům, za účelem stanovení správné výše daně a zabezpečení její následné úhrady. Proces daňového řízení je upraven v daňovém řádu. Daňové řízení se dělí na jednotlivé dílčí řízení, kterými jsou řízení nalézací, jehož součástí je řízení o vyměření či doměření daní, a dále řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.²⁹

²⁸ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2, s. 419-421.

²⁹ NOVOTNÁ, Monika; JORDANOVÁ, Kateřina; KRUPIČKOVÁ, Lenka a ŠOTNÍK, Jakub. *Daňové řízení*. Právní praxe. V Praze: C.H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9, s. 1-3.

V rámci daňového řízení musí správce daně při správě daní postupovat v souladu se zákony, mezinárodními smlouvami a jinými právními předpisy, které jsou pro něho zcela závazné. Postup, kterým se provádí daňové řízení, je upraven v daňovém řádu v hlavě VI - Řízení a další postupy.

Daňové řízení je s daňovým subjektem zahájeno podáním daňového tvrzení, které může mít podobu daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Od tohoto okamžiku je s daňovým subjektem zahájeno vyměřovací řízení, kdy správce daně zkoumá podané daňové tvrzení. Zjistí-li správce daně, že je vyměřená daňová povinnost vyšší než daň tvrzená samotným daňovým subjektem, rozdíl daně mu vyměří z moci úřední. V případě, že daňový subjekt nepodal řádné daňové tvrzení ve lhůtě mu stanové zákonem, správce daně vyzve daňový subjekt k podání daňového tvrzení a současně mu stanoví náhradní lhůtu podání. Pokud daňový subjekt zjistí, že řádné daňové tvrzení obsahuje vady, tzn. daň má být vyšší nebo nižší, podá správci daně dodatečné daňové přiznání, a to ve lhůtě 1 měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém tuto chybu objektivně zjistil. Kladný rozdíl mezi hodnotou nově tvrzené daně a poslední známé daně je daňový subjekt povinen uhradit ve lhůtě stanovené zákonem. Správce daně při podání dodatečného daňového přiznání má stejnou povinnost jako v případě řádného podání, tedy opětovně zkoumá správnost vyměřené daně v dodatečném daňovém přiznání.³⁰

Má-li správce daně při správě daně u daňového subjektu pochybnosti může se subjektem zahájit daňovou kontrolu, již předmětem je kontrola daňových povinností vyplývajících z jeho daňových tvrzení. Při zahájení daňové kontroly správce daně přesně vymezí předmět daňové kontroly a kontrolované daňové období, které může v průběhu daňové kontroly rozšířit nebo zúžit. Proti zahájené daňové kontrole nemůže kontrolovaný daňový subjekt uplatnit řádné či mimořádné opravné prostředky a kontrolu je povinen strpět. Daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení kontroly kontrolovanému daňovému subjektu, formálně se má však za to, že je daňová kontrola zahájena sepsáním prvotního protokolu o ústním jednáním za předpokladu, že subjekt správci daně prokazuje dostatečnou součinnost. Správce daně o výsledku daňové kontroly sepíše výsledek dosavadního kontrolního zjištění se skutečnostmi, jak postupoval při hodnocení

³⁰ § 134 a § 145 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád* v posledním znění

dosud mu známých důkazů. S výsledky zjištění následně seznámí daňový subjekt. Daňová kontrola je správcem daně ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, včetně kontrolního zjištění a případně rozhodnutí o stanovení doměřené daňové povinnosti. Objektivní lhůta pro zahájení kontroly je stanovena na období 3 let a začíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro řádné tvrzení daně.³¹

1.7 Daňové řízení vs. trestní řízení

Porovnáme-li daňové a trestní řízení, lze spatřit hlavní rozdíl v prokazování viny subjektu proti kterému se řízení vede. Obecně v daňovém řízení platí, že v případě pochybnosti správce daně je důkazní břemeno na straně daňového subjektu, který má povinnost správci daně prokázat, že veškeré skutečnosti, které uvedl v daňovém tvrzení, případně v dalších podáních, jsou pravdivé a oprávněné. Naopak trestní řízení se řídí obecnou zásadou presumpce nevinu a zásadou „in dubio pro reo“, tzn. v pochybnostech ve prospěch obviněného, kdy je důkazní břemeno na straně policejního orgánu pověřeného trestním řízením, respektive státního zástupce, který zastupuje veřejnou žalobu před soudem a dokazuje vinu obviněného. Daňové řízení má také další odlišnost od trestního řízení, pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno, správce daně může vyměřit či doměřit daň podle pomůcek. V daňovém řízení může daňový subjekt zastupovat kdokoli, nejčastěji to je daňový poradce, účetní kancelář nebo advokát. V případě trestního řízení zastupuje daňový subjekt výhradně advokát, v případě řízení před soudem se z advokáta stává obhájce obviněného. Dalším rozdílem je skutečnost, na koho jednotlivá řízení směřují a jakým způsobem daňový subjekt postihují, přičemž hlavním cílem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, kdy předmětem daňového řízení je subjektu daň doměřit i s penálem, pokutou a úroky. Je tedy zaměřeno pouze na důchod (peníze) daňového subjektu. Naproti tomu trestní řízení, které vychází ze zásady subsidiarity trestní represe dle ustanovení § 12 odst. 2 trestního zákoníku, kdy trestní odpovědnost pachatele a trestně právní důsledky s ní spojené lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu, se užívá jako nejzazší způsob trestání (zásada ultima ratio) pouze tam,

³¹ § 85 až § 87 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád* v posledním znění

kde jiné prostředky ochrany selhaly, ukázaly se být nevhodné nebo nedostatečné. Cílem trestního řízení je tak objektivně zjistit, zda a kým byl trestný čin spáchán a podle zákona uložit tomuto pachateli trest nebo více trestů vedle sebe. Je tedy kromě důchodu zaměřeno i na svobodu pachatele. Jednotlivé tresty, které může soud, uložit jsou odvozeny od způsobené škody a formy pachatelství. Nejčastějším trestným daňovým činem je zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 trestního zákoníku, kde hrozí pachateli trest odnětí svobody ve výši šesti měsíců až tři léta, která je stanovena u nejméně závažné formy trestního jednání, a naopak u nejzávažnější formy jednání hrozí pachateli trestného činu trest odnětí svobody až deseti let. Závěrem lze tedy shrnout, že v rámci daňového řízení je důkazní břemeno na straně daňového subjektu a naopak v trestním řízení je důkazní břemeno na straně orgánu činného v trestním řízení.

1.8 Harmonizace evropského daňového práva v oblasti DPH

V České republice byla zavedena daň z přidané hodnoty od 1.1.1993, dnem účinnosti zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Před vstupem České republiky do Evropské unie musela Česká republika splnit přístupová kritéria, která byla stanovena Evropskou radou v roce 1993 v Kodani. Stěžejními body nově přistupujících evropských států se stala zejména kritéria politická, hospodářská a legislativní. V rámci legislativních kritérií byla potřeba některé tuzemské zákony harmonizovat s právním řádem Evropské unie. Od 1.5.2004 vstoupil v účinnost zákon o DPH, který plně harmonizoval směrnici Rady 2006/12/ES ze dne 28.listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice plně nahradila směrnicí č. 77/388/EHS ze dne 17.května 1977, o společném systému daně z předané hodnoty. Cílem směrnice je vyjasnit současné právní předpisy v oblasti daně z přidané hodnoty v Evropské unii.³²

Předmětem směrnice je úprava všech plnění, která jsou prováděna v rámci Evropské unie za úplatu osobami povinnými k dani nebo jsou těmito osobami

³² KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8, s. 241-246.

dovážena ze třetích zemí tak, aby nastavený systém daně dosahoval maximální jednoduchosti a neutrality. Směrnice v systému daně z přidané hodnoty prosazuje při vybírání daně co největší jednoduchosti a neutrality tak, aby její působnost byla co nejvšeobecnější a její oblast působnosti pokrývala všechny stupně výroby, distribuci a koncový maloobchodní řetězec, jakož i poskytování služeb. Směrnice určuje minimální sazby daně z přidané hodnoty, které ve všech státech na zboží a služby činí 15 % v případě základní sazby daně. Členské státy mohou mít také vedle základní sazby daně i nejvýše dvě snížené sazby daně ve výši nejméně 5 %, a to pouze na zboží nebo služby uvedené v příloze č. 3 směrnice. V příloze č. 3 je snížená sazba daně povolena například u potravin, zdravotního materiálu, květin. Směrnice také zavádí režim přenesené daňové povinnosti, a to na zboží a služby, které jsou z hlediska podvodů na dani z přidané hodnoty velmi rizikové. Tento režim je uplatňován například pro herní konzole, počítače a mobilní telefony. Režim funguje na principu, kdy daň odvádí odběratel zboží nebo služby. Směrnice povoluje členským státům režim přenesené daňové povinnosti při dodání zboží nebo služby zavést do vnitrostátního daňového práva pro všechna plnění s limitem přesahující 17 500 EUR. Ve směrnici 2006/112/ES byla již provedena řada změn s cílem reagovat na aktuální hrozby a mezery v unijním daňovém systému, které ohrožují fungování vnitřního trhu a narušují hospodářskou soutěž.³³

V roce 2016 byl představen akční plán Komise k jednotné oblasti DPH v EU, který ve své úvodní části přibližuje důvody pro vytvoření jednotného evropského prostoru v oblasti DPH a vyzdvihuje jeho přednosti v podobě spravedlivějšího jednotného trhu, vyšší zaměstnanosti a omezení daňových podvodů. Předjímá k reformám z důvodu globální, digitální a mobilní ekonomiky, a dále se soustředí na malé a střední podniky, daňové úniky, přeshraniční obchod a politiku daňových sazeb. Nutnost jak výchozích, tak budoucích harmonizačních opatření obhájí rostoucím rizikem daňových podvodů, které dle poradenské společnosti Ernst & Young mohou každoročně znamenat výpadek příjmů z DPH ve výši 170 miliard EUR, z toho přeshraniční podvody na DPH činí 50 miliard EUR.³⁴

³³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

³⁴ Sdělení Komise Evropskému Parlamentu, Radě a Evropskému Hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

1.9 Dan z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je z historického hlediska řazena mezi nejmladší daň, která byla prvně zavedena v roce 1954 ve Francii a následně byla rozšířena do dalších evropských zemí. Z vyspělých zemí není zavedena pouze v Austrálii a Spojených státech amerických, kde jsou vybírány tzv. sales tax.³⁵ Dan z přidané hodnoty, byla do českého daňového práva zavedena v roce 1993 zákonem ČNR č. 588/1992 Sb., který byl s účinností k 1.5.2004 nahrazen zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento daňový zákon již vycházel ze směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, k jejíž harmonizaci se Česká republika vstupem do Evropské unie zavázala.³⁶

Daň z přidané hodnoty klasifikačně spadá do systému nepřímých daní, která se uplatňuje téměř na veškeré zboží a služby, které jsou nakupovány a prodávány za účelem využití nebo spotřeby. Nepřímou daní je nazývána proto, že nositelé daňového břemene, tzv. daňový poplatníci, neplní svoji daňovou povinnost přímo, ale prostřednictvím registrovaných plátců daně, kteří jsou ze zákona povinni daň vypočítat, vybrat nebo srazit a za daňového poplatníka ve stanovené lhůtě odvést správci daně. Daň se prakticky vztahuje na veškeré podnikatelské aktivity, vyjma osvobozených činností a dopadá na všechny podnikatelské subjekty, které jsou registrované jako plátcí daně, tím je prakticky stanovena její univerzálnost.³⁷

Jelikož svojí širokou působností postihují vrstvy obyvatelstva s nižšími příjmy, je správné zvolení jejich sazeb důležité pro udržení sociální rovnováhy ve společnosti. Tento problém je řešen zavedením dvou či více sazeb daně z DPH, kdy se nižší sazby uplatňují pro výrobky a služby, které tvoří základní složku spotřeby obyvatelstva. Obecně však platí, že jakékoliv zvyšování podílů sazeb u nepřímých daní vede k přesunu daňového břemene, zejména na konečného spotřebitele.

³⁵ RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7, s. 380.

³⁶ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2, s. 360.

³⁷ Tamtéž, s 361-362.

Od 1.1.2024 došlo v souladu se zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů ke změnám sazeb daně, kdy základní sazba daně zůstala nadále ve výši 21 % a předchozí snížené sazby (10 % a 15 %) byly konsolidovány do jedné snížené sazby ve výši 12 %.³⁸ Historický vývoj sazby daně z DPH je znázorněn v tabulce č. 1.

Tabulka č. 1 – Historický vývoj sazby DPH v ČR

Období	Sazby daně [v %]	
	Základní	Snížená
1.1.1993 - 31.12.1994	23	5
1.1.1995 - 31.4.2004	22	5
1.5.2004 - 31.12.2007	19	5
1.1.2008 - 31.12.2009	19	9
1.1.2010 - 31.12.2011	20	10
1.1.2012 - 31.12.2012	20	14
1.1.2013 - 31.12.2014	21	15
1.1.2015 - 31.12.2023	21	15 a 10
1.1.2024 - doposud	21	12

Zdroj: Vlastní zpracování

1.9.1 Sazby daně z DPH v členských státech EU

Struktura a výše sazeb daně z DPH vychází ze směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, z Hlavy VII, kapitoly 2, která pro členské státy EU stanovuje, že základní sazba daně nesmí být nižší než 15 % a zároveň snížená sazba daně nesmí být nižší než 5 %, přičemž mohou uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby, a to pouze na vybrané zboží nebo služby, které jsou taxativně uvedeny v příloze III. dané směrnice. Komise Rady každé dva roky přezkoumává oblast působnosti snížených sazeb, přičemž může rozhodnout o změně seznamu zboží a služeb, které jsou uvedeny v příloze III. Některé členské státy mají výjimku, vedle základní a snížené sazby mohou uplatňovat tzv. zvláštní sazbu DPH, která se skládá ze supersnížené, nulové nebo parkovací (přechodné) sazby.³⁹ Přehled sazeb daně z DPH ve členských státech EU je uveden v tabulce č. 2.

³⁸ § 47 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

³⁹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Tabulka č. 2 - Přehled sazeb DPH ve členských státech EU

Členský stát	Kód země	Sazby daně z DPH [v %]	
		Základní	Snížená
Belgie	BE	21	12 a 6
Bulharsko	BG	20	9
Česká republika	CZ	21	12
Chorvatsko	HR	25	13 a 5
Dánsko	DK	25	-
Estonsko	EE	22	9 a 5
Finsko	FI	24	14 a 10
Francie	FR	20	10 a 5,5
Holandsko	NL	21	9
Irsko	IE	23	13,5 a 9
Itálie	IT	22	10 a 5
Kypr	CY	19	9 a 5
Litva	LT	21	9 a 5
Lotyšsko	LV	21	12
Lucembursko	LU	17	14 a 8
Maďarsko	HU	27	18 a 5
Malta	MT	18	7 a 5
Německo	DE	19	7
Polsko	PL	23	8 a 5
Portugalsko	PT	23	13 a 6
Rakousko	AT	20	13 a 10
Řecko	EL	24	13 a 6
Rumunsko	RO	19	9 a 5
Slovensko	SK	20	10
Slovinsko	SI	22	9,5 a 5
Španělsko	ES	21	10
Švédsko	SE	25	12 a 6

Zdroj: europa.eu

Z výše uvedeného přehledu sazeb daně z DPH je patrné, že jediným státem EU, který nemá zavedenou sníženou sazbu daně je Dánsko. Většina členských států využívá možnosti využívat dvě snížení sazby daně (19 z 27 členských států). Nejnižší základní sazbu daně z DPH mají v EU členské státy Lucembursko, Malta, Kypr a Rumunsko, naopak nejvyšší Maďarsko (27 %) následované Švédskem, Dánskem a Chorvatskem.

1.9.2 Základní konstrukční prvky DPH

Základní konstrukční prvky daně z přidané hodnoty jsou vymezeny v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V následující části kapitoly se budeme věnovat charakteristice hlavních konstrukčních prvků daně, kterými jsou předmět daně, daňový subjekt, základ daně, sazba daně a zdaňovací období.

Předmět daně je upraven v § 2 zákona o DPH, sestává se z dodání zboží za úplatu, poskytnutí služby za úplatu, pořízení zboží z jiného členského státu a dovozu zboží, tj. zboží ze zemí mimo Evropskou unii, přičemž výše uvedené ekonomické operace jsou výhradně realizovány osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku a nejsou osvobozeny od daně.⁴⁰

Daňovým subjektem jsou dle § 5 zákona o DPH osoby povinné k dani, skupina, plátcí a identifikované osoby. Osobou povinnou k dani je osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost, tj. soustavnou činnost výrobní, obchodní, poskytování služeb, zemědělské výroby a jiných obdobných povolání, za účelem kumulace zisku. Osobou povinnou k dani může být jak fyzická osoba, tak osoba právnická. Stát, organizační složky státu a územně samosprávné celky působící v oblasti veřejné správy se nepovažují za daňové subjekty. Mezi zákonné plátce spadá každá povinná osoba, jejíž obrát za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 2 miliony korun. Při překročení této taxativní částky se osoba povinná k dani stává plátcem. Při uskutečňování ekonomických činností tak v rámci dodavatelko odběratelských vztahů uvádí své daňové identifikační číslo (DIČ), které je jedinečnou identifikací daňového subjektu, který je plátcem daně. Daňové identifikační číslo je přiděleno místně příslušným správcem daně, tj. finančním úřadem. Každé DIČ se skládá z kódu země a kmenové číselné části (identifikátor). Česká republika užívá kód země CZ. Kmenová číselná část v případě fyzických osob je tvořena obvykle rodným číslem, u právnické osoby je tvořena obvykle jeho identifikačním číslem (IČO).⁴¹

⁴⁰ § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

⁴¹ § 5 a § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

Základ daně je upraven v § 36 zákona o DPH a tvoří vše, co plátce v daném zdaňovacím období za úplatu obdržel nebo má odležet za uskutečněné zdanitelné plnění. Do základu daně se nepromítá výše samotné daně za zdanitelné plnění. Jinými slovy, celkovým základem předmětné daně je částka, o kterou zdanitelné příjmy přesahují prokazatelně vynaložené výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení.⁴²

Sazba daně z přidané hodnoty se skládá ze základní sazby ve výši 21 % a snížené sazby ve výši 12 %. Režim pro aplikaci jednotlivých sazeb daně je upraven v § 47 zákona o dani z přidané hodnoty.⁴³

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Zákonodárce dává daňovému subjektu možnost se rozhodnout, jestli jeho zdaňovací období za kalendářní rok bude kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí, ale pouze za předpokladu, kdy jeho kalendářní obrat za předchozí kalendářní rok nepřekročil částku 10 milionů korun, není u správce daně veden jako nespolehlivý plátce, není skupinou, a dále změnu zdaňovacího období oznámí správci daně v předepsané lhůtě.⁴⁴

⁴² § 36 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

⁴³ § 47 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

⁴⁴ § 99 a § 99a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

2 Daňové trestné činy

Daňové trestné činy spadají do kategorie hospodářských trestných činů, které jsou zakotveny v hlavě VI. trestního zákoníku, která se dále rozděluje na čtyři díly, a to dle zájmu chráněného trestním zákonem. Daňové trestné činy spadají do druhého dílu. Jelikož je diplomová práce zaměřena na problematiku trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty, v následující části se budeme zabývat problematikou trestného činu v oblasti zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, který je upraven v § 240 trestního zákoníku. Trestné činy daňové patří v současné době mezi nejpočetnější skupinu páchaných hospodářských trestných činů.⁴⁵

V roce 1993, po rozdělení Československa, proběhly v české právní úpravě poměrně rozsáhlé změny v daňovém systému, které vlivem politických událostí vedly k upuštění od centrálně plánovaného hospodářství k tržnímu hospodářství. Tyto změny znamenaly nejenom masivní rozvoj soukromého podnikání v České republice, ale také se negativně projevíly v podobě vysokého přírůstku zejména rozsáhlých daňových úniků ve výši desítek miliard korun. Trestní právo ve svém historickém vývoji zaznamenalo několik reforem, přičemž z hlediska skutkových podstat trestných činů v oblasti daňového trestního práva nedošlo k téměř žádným stěžejním změnám, vyjma § 138 odst. 1 trestního zákoníku, kdy se od 1. října 2020 zdvojnásobila hranice výše škody a prospěchu.⁴⁶

2.1 Obligaturní znaky trestného činu

Trestným činem dle trestního zákoníku je „*protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.*“⁴⁷ Z definice trestného činu vyplývá, že kumulativní obligaturní podmínkou k trestní odpovědnosti pachatele za trestný čin je protiprávnost a znaky uvedené v trestním zákoně, tj. formální znaky trestného činu. Formální znaky trestného činu se dělí

⁴⁵ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8, s. 107.

⁴⁶ Tamtéž.

⁴⁷ § 12 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., *trestní zákoník* v posledním znění

na obecné a typové, přičemž obecné znaky jsou zaměřeny na pachatele trestného činu a typové znaky na skutkovou podstatu trestného činu.⁴⁸

2.1.1 Protiprávnost činu

Prvním obligatorním znakem trestného činu je znak **protiprávnosti**, tedy rozpor s právní normou. V praxi se mohou vyskytnout případy jednání, kdy jsou naplněny téměř všechny znaky trestného činu, avšak protiprávnost je v důsledku určitých okolností zcela vyloučena. Pojem protiprávnost lze v trestním právu chápat jak z hlediska formálního, tak materiálního. Formální protiprávnost znamená rozpor s platnou právní normou a materiální protiprávnost znamená jednání, které je společensky závažné a ohrožující natolik, že ho je již nutné sankcionovat prostředky trestního práva, nikoliv podle jiných právních odvětví. Z hlediska materiálního znaku (korektivu) je tak třeba posoudit společenskou škodlivost daného jednání podle zásady subsidiarity trestní represe. Nesmíme také opomenout okolnosti vylučující protiprávnost, kdy dle trestního práva není osoba trestná již od počátku, jelikož právě schází znak protiprávnosti. Mezi okolnosti vylučující protiprávnost řadíme krajní nouzi, nutnou obranu, svolení poškozeného, přípustné riziko a oprávněné použití zbraně.⁴⁹

2.1.2 Typové znaky - skutková podstata trestného činu

Druhým obligatorním znakem trestného činu jsou typové znaky, kterými se od sebe jednotlivé skutky odlišují. Tyto typové znaky jsou naukou trestního práva označovány jako **skutková podstata trestného činu**. Znaky skutkové podstaty trestného činu jsou uvedeny v trestním zákoníku, a to v části zvláštní i obecné. Skutková podstata trestného činu má při kvalifikaci trestného činu vždy prioritní postavení, jelikož orgány činné v trestním řízení prvotně zjišťují, jestli má skutek všechny typové znaky skutkové podstaty trestného činu a následně až hodnotí znaky obecné a znak protiprávnosti. Mezi znaky skutkové podstaty řadíme znaky charakterizující objekt trestného činu, objektivní stránku trestného činu, subjekt trestného činu a subjektivní stránku trestného činu. **Objektem** trestného činu jsou zájmy chráněné zákonem, tj. společnost, práva a oprávněné zájmy soukromých

⁴⁸ JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 8. aktualizované vydání. Student (Leges). Praha: Leges, 2022. ISBN 978-80-7502-576-0, s. 133-135.

⁴⁹ Tamtéž, s. 134-135.

i právnických osob, ústavně zaručená práva. Tyto objekty mají vždy nehmotnou povahu.⁵⁰ **Objektivní stránka** trestného činu obecně představuje soustavu znaků, která popisuje trestný čin z vnějšku. Objektivní stránka je tvořena jak obligatorními znaky, tak fakultativními. Mezi obligatorní znaky objektivní stránky trestného činu řadíme jednání, následek a příčinný vztah. Jednání je projev vůle osoby, kdy musí dojít k aktivaci vnitřní a vnější složky jednání, respektive k jednotě psychické a fyzické. Mezi základní formy jednání řadíme konání (komisivní jednání) tj. vůlí dobrovolně řízený svalový pohyb, nebo opomenutí (omisivní jednání) tj. zdržení se vůlí řízeného pohybu. Následek představuje jednání, kterým pachatel působí na objekt trestného činu. Následek může být poruchový (vražda), nebo ohrožovací (jízda pod vlivem návykové látky). Posledním obligatorním znakem je příčinný vztah mezi jednáním a jeho následkem neboli „kauzální nexus“. Osoba může být trestně odpovědná jen tehdy, jestli svým jednáním následek skutečně způsobila. Dalšími znaky objektivní stránky trestného činu, mezi které řadíme místo, hmotný předmět útoku, čas, způsob provedení, účinek a použité prostředky, jsou znaky nepovinné, pokud jsou však taxativně uvedeny v zákoně, stávají se z nich znaky obligatorní. V justiční praxi se však některé z těchto nepovinných znaků mohou stát pro pachatele polehčující nebo přitěžující okolností, ke které může být v řízení před soudem přihlíženo, např. způsobí vyšší škodu, spáchá za krizové situace, surovým způsobem aj.⁵¹ **Subjektem** trestného činu je osoba pachatele trestného činu. Trestně odpovědným subjektem může být jak fyzická, tak právnická osoba, jejich trestní odpovědnost je souběžná a vzájemně nezávislá. Subjekty dělíme dle druhu na subjekty obecné, speciální a konkrétní, přičemž některých trestných činů se může dopustit jen osoba se speciálními nebo konkrétními vlastnostmi. Trestného činu vraždy novorozeného dítěte matkou se může dopustit pouze matka dítěte, tedy subjekt konkrétní, který se vztahuje ke konkrétní osobě. Subjekt speciální pak vyžaduje určité postavení či zvláštní způsobilost, zde může jít o auditora, úřední osobu, svědka, zaměstnance aj. Znaky charakterizující subjekt trestného činu tak od sebe odlišují jednotlivé pachatele, na rozdíl od obecných

⁵⁰ Tamtéž, s. 135-136.

⁵¹ ŠÁMAL, Pavel; GŘIVNA, Tomáš; BOHUSLAV, Lukáš; NOVOTNÝ, Oto; HERCZEG, Jiří et al. *Trestní právo hmotné*. 9., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7598-764-8, s. 108-109.

znaků, které se za znaky skutkové podstaty nepovažují (příčetnost, věk pachatele aj.), jelikož nejde o znaky odlišující, ale naopak společné.⁵² **Subjektivní stránka** trestného činu charakterizuje míru zavinění pachatele, tedy jeho psychickou stránku. Míru zavinění pachatele nelze jakkoli presumovat, je nutné ji vždy prokázat, proto patří mezi obligatorní znaky. Míru zavinění dle trestního zákoníku kategorizujeme na úmyslnou a nedbalostí. Dále můžeme u pachatele charakterizovat jeho motiv (pohnutku), cíl, záměr a jiný znak, který ho vedl ke spáchání trestného činu, avšak tyto znaky jsou nepovinné, pokud jsou však taxativně uvedeny v zákoně, stávají se z nich znaky obligatorní.⁵³

2.1.3 Obecné znaky - pachatel

Třetím a zároveň posledním obligatorním znakem trestného činu je obecný požadavek na pachatele trestného činu. Pachatelem dle trestního zákoníku je ten „kdo svým jednáním naplnil znaky skutkové podstaty trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li trestná.“⁵⁴ Za pachatele je považován i nepřímý pachatel, tedy ten, kdo k provedení trestného činu využil jiné osoby dle § 22 odst. 2 trestního zákoníku, a dále spolupachatel a účastník. Z hlediska obecných požadavků se u pachatele zkoumá jeho trestní odpovědnost vzhledem k jeho věku, příčetnosti a rozumové a mravní vyspělosti. Jak udává trestní zákoník, první podmínkou pro trestní odpovědnost pachatele je dovršení jeho patnáctého roku věku (§ 25). Druhou podmínkou pro trestní odpovědnost pachatele je jeho příčetnost v době spáchání trestného činu (§ 26). V případě mladistvého, tj. osoby ve věku 15 až 18 let, je důležitým znakem jeho rozumová a mravní vyspělost.⁵⁵ Trestní čin, který spáchá mladistvý, se nazývá provinění. Postup, kterým se projednává protiprávní jednání mladistvých osob, je stanoven v zákoně č. 218/2003 Sb., o odpovědnosti mládeže za protiprávní činy a o soudnictví ve věcech mládeže.

⁵² ŠÁMAL, Pavel; GŘIVNA, Tomáš; BOHUSLAV, Lukáš; NOVOTNÝ, Oto; HERCZEG, Jiří et al. *Trestní právo hmotné*. 9., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7598-764-8, s. 108-109.

⁵³ Tamtéž, s. 109.

⁵⁴ § 22 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., *trestní zákoník* v posledním znění

⁵⁵ ŠÁMAL, Pavel; GŘIVNA, Tomáš; BOHUSLAV, Lukáš; NOVOTNÝ, Oto; HERCZEG, Jiří et al. *Trestní právo hmotné*. 9., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7598-764-8, s. 102.

2.2 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby je upraven v ustanovení § 240 trestního zákoníku, její klasifikace zní

„(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

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

- a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,*
- b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*
- c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.*

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

- a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo*
- b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.*

(4) Příprava je trestná.⁵⁶

Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je jednání v jehož důsledku je poplatníku vyměřena daň či jiná platba nižší, než je zákonem určená výše, nebo k vyměření daně nedojde, a to z důvodu předstírání, zkreslování nebo zatajování skutečností, které jsou významné pro správné stanovení daňové povinnosti. Nejčastější forma páchaní trestné činnosti podle § 240 trestního řádu je spojena s krácením daně z příjmů nebo DPH. Daní se rozumí povinná, zákonem určená peněžitá částka, kterou je fyzická nebo právnická osoba povinna odvést do rozpočtu pro úhradu celospolečenských potřeb. Povinnou platbou se rozumí clo, které je vybíráno v souvislosti s dovozem, vývozem nebo tranzitem zboží, a dále pojistné na sociálním zabezpečení, úrazovém a zdravotním pojištění. Poplatkem se rozumí platba, která je odváděná ve prospěch státu za poskytnutí služby, mezi které patří soudní poplatky, správní poplatky a místní podpatky. Mezi jiné podobné povinné platby řadíme televizní a rozhlasové poplatky.⁵⁷

⁵⁶ § 240 zákona č. 40/2009 Sb., *trestní zákoník* v posledním znění

⁵⁷ ŠČERBA, Filip. *Trestní zákoník: komentář*. Beckova edice komentované zákony. [Praha]: C.H. Beck, [2020]. ISBN 978-80-7400-807-8, s. 1944-1949.

Objektem trestného činu je ochrana příjmové a výdajové stránky státního rozpočtu, která spočívá ve správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, pojistného na zdravotním pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby.⁵⁸

Objektivní stránka trestné činu spočívá v jednání, kdy pachatel ve větším rozsahu, tj. nejméně ve výši 100 000 Kč, zkrátí daň, poplatek a podobně povinnou platbu anebo výhodu na některé z těchto povinných plateb. Minimální hranici škody zákonodárce stanovil proto, aby zamezil trestní represi při méně závažných porušení povinností. Jednání pachatele může mít podobu jak konání (nezákonné navyšování výdajové stránky), tak opomenutí (úmyslné nepodání přiznání k dani). Objektivní stránka trestného činu může být tedy pachatelem naplněna dvěma způsoby, a to buď zkrácením povinné platby, nebo vylákáním výhody na těchto povinných platbách. Musíme mít na paměti, že pro naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, je zejména rozhodující okamžik podání daňového tvrzení, které ze strany daňového subjektu obsahuje nepravdivé nebo zkreslené údaje o jeho daňové povinnosti. Ke zkrácení může subjektem dojít jen do doby, než bude vyměřená daň, poplatek či podobná povinná platba zaplácena.⁵⁹

Subjektem trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby může být nejen subjekt daně, ale i jakákoliv trestně odpovědná osoba, tedy fyzická či právnická, která svým úmyslným jednáním způsobí, že zákonná povinná platba nebyla subjektem vyměřena vůbec, nebo její výše neodpovídá zákonnému vyměření, přičemž povinná platba byla zkrácena ve větším rozsahu, anebo byla ve větším rozsahu vylákána její vratka.⁶⁰

Subjektivní stránka trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby vyžaduje od subjektu úmyslné zavinění, přičemž ke skutku postačí úmysl nepřímý.⁶¹

⁵⁸ ŠČERBA, Filip. *Trestní zákoník: komentář*. Beckova edice komentované zákony. [Praha]: C.H. Beck, [2020]. ISBN 978-80-7400-807-8, s. 1945-1946.

⁵⁹ JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 8. aktualizované vydání. Student (Leges). Praha: Leges, 2022. ISBN 978-80-7502-576-0, s. 728-729.

⁶⁰ ŠÁMAL, Pavel; GŘIVNA, Tomáš; BOHUSLAV, Lukáš; NOVOTNÝ, Oto; HERCZEG, Jiří et al. *Trestní právo hmotné*. 9., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7598-764-8, s. 839.

⁶¹ BORČEVSKÝ, Pavel. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6, s. 370.

2.3 Daňová kriminalita

V oblasti daňových trestných činů, které spadají do kategorie hospodářských trestných činů tvoří nejpočetnější skupinu trestný čin upravený v § 240 trestního zákoníku zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Podle statistického zjištění Policie České republiky v roce 2022 dosahovala škoda plynoucí z daňové kriminality výše 2 660 126 tis. Kč, přičemž dominující převahu ve výši 2 458 797 tis. Kč tvořil právě trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby následované trestnými činy neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. Srovnáme-li vývoj škody u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby za roky 2017 až 2022, kdy v roce 2017 dosahovala škoda výše 3 980 480 tis. Kč,⁶² dochází tak k postupnému poklesu způsobené škody vůči rozpočtu České republiky. Celkový počet registrovaných trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby od roku 2018 dosahuje taktéž klesajícího trendu, který může být ovlivněn řadou faktorů, které mohou souviset jak s personální kapacitou příslušníků Policie České republiky, tak propracovanějším způsobem páčání daňových trestných činů. Celkový přehled škod včetně registrovaného počtu skutků, u daňových trestných činů nalezneme v tabulce č. 3.

Tabulka č. 3 - Přehled registrované daňové kriminality PČR za období 2017 až 2022

Škoda [v tis. Kč]	2022	2021	2020	2019	2018	2017
§ 240 TZ	2 458 797	4 042 007	5 250 403	4 758 683	3 746 824	3 980 480
§ 241 TZ	200 541	170 927	169 940	203 498	144 894	156 291
§ 243 TZ	0	0	0	0	50	0
§ 244 TZ	788	759	2 733	909	1 116	1 172
Registrováno [počet skutků]	2022	2021	2020	2019	2018	2017
§ 240 TZ	747	744	822	1 096	1 296	1 107
§ 241 TZ	323	319	279	822	682	660
§ 243 TZ	1	1	0	0	1	1
§ 244 TZ	21	35	60	65	56	89

Zdroj: Výroční zpráva NSZ ČR 2022

⁶² Zpráva o činnosti národního zdroje pro boj daňové kriminalitě za rok 2022 [online]. 2023 [cit. 2024-02-26]. Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zprava-o-cinnosti-za-rok-2022/>

2.4 Příčiny podvodů na DPH

Hlavní příčiny páchaní trestné činnosti v oblasti daňové kriminality nelze přímo objektivně konkretizovat, jelikož jsou vždy subjektivního charakteru. Lze ale vyvodit, že hlavním cílem tohoto ilegálního jednání jsou bezesporu zjištěné důvody. Příčiny daňového úniku můžeme hledat v ideologické motivaci, nedokonalém právním systému, politickém prostředí, tíživé finanční situaci, neochotě financovat veřejné statky, vysokém daňovém zatížení aj. Zdrojů příčin může být nespočet. Jako příklad si můžeme uvést mezery v právních předpisech, které organizátorům daňových úniků umožňují legálním způsobem využívat podmínky k zastření své nelegální činnosti. Jednou z možností je vytvářet obchodní společnosti, které jsou cíleně založeny na tzv. bílé koně. Tyto osoby jsou takřka fyzicky nedohledatelné, jelikož se jedná převážně o osoby bez domova, nemajetné nebo nevyskytující se na území České republiky. Založení obchodních společností pro ilegální účely je taktéž podpořeno nízkým základním kapitálem, který je pouze 1 Kč. Existuje také možnost koupit založenou společnost (ready-made), která již nějakou dobu na území České republiky řádně funguje a je plátcem daně z přidané hodnoty, tudíž nepůsobí pro finanční správu nikterak rizikově. Další možností k zastření ilegální činnosti je umístění sídla společnosti na virtuální adresu, tzv. poštovní schránky, kde není možné nikoho zastihnout. Mezi oblíbené destinace patří území města Prahy, a to i z důvodu nejmenší pravděpodobnosti potencionální kontroly ze strany finanční správy, která dle dostupných statistik vychází pro daňový subjekt jednou za zhruba 100 let. Dalším příkladem příčiny podvodů na DPH u přeshraničního pořízení zboží z jiného členského státu je liberalizace trhu, kdy došlo ke zrušení hraničních kontrol a zboží již není při vstupu na území státu fyzicky kontrolováno, tudíž nedochází ani ke kontrolám pro daňové účely. Se zrušením kontrol se tak zároveň změnil i rozhodný okamžik pro účely DPH. Namísto překročení hranice členského státu se tak stalo okamžikem pro DPH nabytí vlastnického práva, a to bez jakékoliv fyzické kontroly zboží.

Závěrem lze konstatovat, že se znalostí nejpodstatnějších příčin by měl zákonodárce následně pracovat při navrhování legislativních řešení, která by měla směřovat k omezení či úplnému zamezení páchaní těchto podvodů na DPH.

3 Způsoby páchaní trestné činnosti v oblasti DPH

V kapitole se budeme zabývat charakteristickými rysy a způsoby páchaní trestné činnosti v oblasti DPH, které začaly vlivem intrakomunitárních dodávek, liberalizací národního hospodářství a vstupem České republiky do Evropské unie výrazně vzrůstat. Než se zaměříme na nejčastěji užívané způsoby páchaní trestné činnosti v oblasti DPH, je důležité si charakterizovat nejtypičtější pachatele této daňové trestné činnosti. V předešlé kapitole zabývající se daňovými trestnými činy bylo uvedeno, že pachatelem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku může být nejen subjekt daně, ale i jakákoliv trestně odpovědná osoba, která zkrátí platbu ve větším rozsahu a zároveň tímto jednáním naplní obligatorní znaky trestného činu. Pokud se zaměříme na charakteristické rysy pachatele závažnější formy daňového podvodu, např. karuselového podvodu, tak nejběžnějším pachatelem bývá osoba, která patří do vyšší společenské třídy, je dostatečně erudovaná a inteligentní. Trestný čin páchá organizovaně za využití spolupachatelů a osob orientujících se v legislativě daňových a trestněprávních zákonů. Je mnohdy znala policejních postupů i operativně pátracích prostředků. K páchaní využívá bílé koně, které plně ovládá. Způsob páchaní vykazuje vyšší míru latence. V případě detekce orgány činnými v trestním řízení je obklopena renovovanými advokáty. Naproti tomu druhou skupinu pachatelů daňové trestné činnosti tvoří osoby, které nemají za cíl páchat nejzávažnější formu podvodů, ale pro ilegální optimalizaci využívají nejrůznější způsoby. Charakteristika těchto osob je různorodá, nedá se tedy předně určit. Cílem jejich jednání jsou zejména ziskové důvody. Nejběžnějšími způsoby páchaní trestné činnosti v oblasti DPH se budeme zabývat v následující části kapitoly, na kterou následně naváže kapitola zabývající se možnostmi jejich odhalování a dokumentování, a to za využití postupů a prostředků operativně pátrací činnosti.

3.1 Karuselové podvody

Karuselové podvody, označované také jako kolotočové či akviziční podvody, patří v současnosti mezi nejnebezpečnější a nejvíce propracovaný druh daňové kriminality, a to z důvodu zapojení vyššího počtu daňových subjektů a fyzického koloběhu zboží s přeshraničním prvkem, který připravuje rozpočet České republiky o desítky miliard korun ročně. Tomuto typu podvodů na DPH nahrává také existence propracovaných transakčních systémů, které používají pachatelé k zastření trestné činnosti. Evropská komise řadí karuselové podvody do skupiny tzv. MTIC podvodů (missing trader intra-community frauds), v doslovném překladu „intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka.“⁶³ Vstupem České republiky do Evropské unie došlo k otevření vnitřního trhu pro ostatní členské státy, v němž platí volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. Společný vnitřní trh Evropské unie má přispívat k prosperitě a integraci evropského hospodářství, který tvoří jednu z hlavních politik Evropské unie, ale zároveň otevření vnitřního trhu, především volného pohybu zboží a služeb, znamenalo pro český daňový systém nové hrozby v podobě daňových úniků na DPH formou karuselových podvodů, které začaly po vstupu do Evropské unie narůstat a finanční správa musela na tyto podvody začít svými nástroji efektivně reagovat. V současné době mezi efektivní nástroje finanční správy proti karuselovým podvodům řadíme zajišťovací příkazy, reverse-charge a kontrolní hlášení.⁶⁴

3.1.1 Podstata karuselových podvodů

Podstata karuselových podvodů spočívá v osvobození od DPH, ke kterému dochází v rámci obchodních transakcí mezi daňovými subjekty při dodání zboží do jiného členského státu a zároveň je uplatněn nárok na odpočet DPH při pořízení zboží z jiného členského státu, přičemž cílem řetězové obchodní transakce je, že jeden z těchto daňových subjektů, tzv. missing trader či ztracený obchodník, zmizí a nesplní svoji daňovou povinnost, čímž dochází ke zkrácení daně. Obecně platí, že se karuselového podvodu musí účastnit minimálně tři subjekty, které jsou plátcí

⁶³ ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Teoretik. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3, s. 22-25.

⁶⁴ Finanční správa. *Daňové podvody na DPH a boj proti nim* [online]. [cit. 2024-02-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/video-obrazky-a-dalsi-podklady>

daně, z nichž minimálně jeden je z jiného členského státu.⁶⁵ Karuselové podvody mohou nabírat různých forem a variant, přičemž předmětem nemusí být jenom zboží, ale i poskytnutí služby.

3.1.2 Příklad karuselového podvodu.

Pro vysvětlení principu fungování karuselového podvodu budeme pracovat s nejjednodušším základním schématem, které je tvořeno třemi subjekty a pro účely srozumitelného popisu budeme vycházet ze situace, že žádný ze subjektů nebude vytvářet zisk z prodeje zboží, tzn. nebude navyšovat cenu zboží o svojí marži, ale bude pouze realizovat nárokové vrácení daně. V praxi však ale tento základní typ karuselových podvodů najdeme zřídka, jelikož je současnými nástroji lehce detekován. V současné době využívají organizátoři složitějších cyklických řetězců i s účastníky ze třetí země tak, aby jejich nezákonné praktiky nebyly snadno detekovány a v případě postupné dekonspirace transakčního řetězce zůstali jejich skuteční organizátoři v síti nespolupracujících firem skryti.⁶⁶

Subjekt A - chybějící obchodník (missing trader) plátce daně typu „bílý kůň“ doveze zboží za 1 milion korun bez DPH od subjektu z jiného členského státu či třetí země, které je osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Zboží nejde ke spotřebitelům, ale následně se prodá subjektu B – prostřední článek (buffer) za cenu 1,21 milion korun s DPH (základ daně 1 milion korun + DPH 21 % ve výši 0,21 milion korun). Subjektu A (missing trader) vznikla z uskutečněné obchodní transakce povinnost přiznat daň ve výši 210 tisíc korun. Subjekt A tuto částku státu neodvede a zmizí.

Subjekt B - nárazník (buffer) následně prodá nakupené zboží od subjektu A za 1,21 milionů korun s DPH subjektu C (brokerovi). Jelikož subjekt B zboží nakoupil a prodal za stejnou cenu, má z uskutečněné transakce nulovou daňovou povinnost.

Subjekt C - zprostředkovatel (broker) uzavírá koloběh vyvezením zboží do zahraničí (mnohdy zboží dodá i původnímu vývozci) za cenu 1 milion korun. Jelikož je dodání zboží do jiného členského státu či třetí země osvobozeno od daně, neobsahuje prodejní cena tuzemskou daň. Subjekt C uplatní u správce

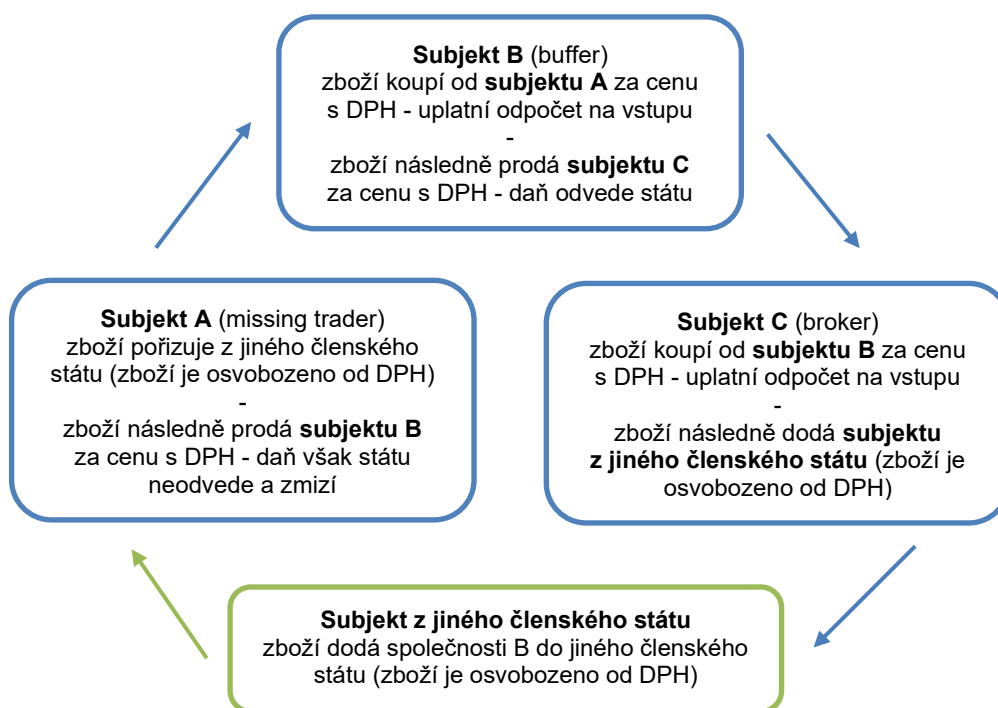
⁶⁵ ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. Praha: Leges, 2018. Teoretik, 98 s. ISBN 978-80-7502-252-3, s. 25-26.

⁶⁶ Tamtéž, s. 25-27.

daně nadměrný odpočet ve výši 210 tisíc korun, který mu vznikl z obchodní transakce se subjektem B (odpočet na vstupu).

Vrácením DPH při vývozu vzniká organizátorovi zisk ve výši 210 tisíc korun a zároveň státu vzniká ve stejné výši nedobytná pohledávka od subjektu A, který mezičlánkovou daň nezaplatil. Základním prvkem karuselového podvodu je tak chybějící obchodník (missing trader). Celkový finanční efekt pro veřejné finance je tak ztrátový a organizátor podvodu může tuto trestnou činnost opakovat. Modus operandi základního karuselového podvodu je zobrazen na obrázku č. 3.

Obrázek č. 3 – Karuselový podvod



Zdroj: Vlastní zpracování

3.2 Fiktivní fakturace

Fiktivní fakturace patří k dalším nezákonným způsobům, za pomoci, kterých dochází k podvodnému nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Subjekt může zúčtováním fiktivních faktur dorovnávat svoji daňovou povinnost tak, aby nemusel do veřejného rozpočtu odvádět dan z přidané hodnoty na výstupu v zákonné výši nebo fiktivní fakturací vytváří nadměrný odpočet daně, který mu je vrácen. Pro tyto

účely subjekt využívá spřízněné společnosti, jejichž statutárními orgány jsou bílí koně, které on sám řídí, případně faktury nakupuje od firem, které fiktivní faktury za provizi vytváří. Výše následné provize se zejména odvíjí od uvedené částky, která je na vystavené fiktivní faktuře. Z policejní praxe je známo, že jsou tyto firmy nejčastěji umístěny v Praze, a to z důvodu nejmenší pravděpodobnosti časnosti finančních kontrol. Fiktivní faktury jsou nejčastěji vystaveny pro platbu hotovostní formou, s limitem, který je určen pro hotovostní způsob plateb tak, aby tyto peněžní pohyby byly v případě budoucího zjištění státní správou co nejméně identifikovatelné. Předmětem fiktivní fakturace je nejčastěji zboží, které podléhá rychlé spotřebě, je rychle amortizováno, nelze jednoznačně identifikovat. V době covidu se například rozmohla fiktivní fakturace roušek a zdravotního materiálu, kdy ceny dosahovaly astronomické výše a případná včasná detekce nelegální fakturace státním aparátem či kontrolními mechanismy byla značně omezena. Fiktivně fakturované nejsou pouze nákupy zboží, ale také poskytování služeb, kdy mezi nejčastěji fakturované služby můžeme například zařadit IT služby, úklidové služby, reklamní služby, aj.

Po zavedení kontrolního hlášení může finanční správa rychleji detekovat možné daňové úniky, jelikož z kontrolního hlášení zjistí informaci, od koho subjekt pořídil zboží či službu a jaký subjekt bude daň na výstupu státu odvádět. V případě pochybností, tak může správce daně na vzniklou situaci promptněji reagovat. Kvůli novému způsobu detekce daňových úniků začaly subjekty využívající tyto ilegální způsoby tvořit sofistikovanější řetězce, do kterých je zapojeno více subjektů čímž výsledně dochází k mnohonásobě vyšším daňovým únikům.

3.3 Nákupy zboží pro vlastní potřebu

Nákup zboží pro soukromé užívání podnikatelů a jejich rodinných příslušníků patří mezi hojně využívaný způsob podnikatelů, jak zvýšit náklady a zároveň snížit celkovou daňovou povinnost, aniž by nakoupené zboží či pořízenou službu užíli pro ekonomickou potřebu své firmy. Podnikatel si nejenže tímto krokem sníží daňový základ pro daň z příjmu fyzických či právnických osob, ale také odpočtem DPH (vratkou) se mu sníží cena zboží o výši DPH, což pro něho dělá nákup ještě atraktivnější. Nejčastěji nakupovaným zbožím z finančních prostředků firmy jsou

především dopravní prostředky, mobilní telefony, počítače, kávovary, klimatizace, televize a dílenské nářadí. Nejčastější službou jsou bezesporu telekomunikační služby, tj. mobilní tarify a internet. Obecně lze tedy říct, že do firemních nákladů lze zařadit takřka cokoliv, co je subjekt schopen argumentačně u daňové kontroly obhájit, respektive prokázat, že zboží či služby jsou užívány pro ekonomické účely subjektu a neslouží pouze pro vlastní potřebu či potřebu blízkých.

3.4 Nepřiznání tržby

Nepřiznání tržby za zboží či poskytnutí služby patří mezi nejčastější formy daňových úniků u malých a středních podnikatelů, respektive osob samostatně výdělečně činných. Vlivem nepřiznané tržby za prodej zboží, či poskytnutí služby plátcem dochází nejen ke snížení základu daně z příjmů fyzických či právnických osob, ale také k neodvedení DPH, které by bylo s přiznanou tržbou spojeno. Tento typ podvodu je rozšířen především za situace, kdy konečný příjemce zboží nebo poskytnuté služby není plátcem DPH, ale jedná se o běžného zákazníka, který nepřiznáním obchodní operace plátcem (prodej bez účtenky), může získat jako protihodnotu cenu nižší než běžnou (prodej s účtenkou). Naopak tento způsob krácení daně nebude realizován v rámci obchodní operace mezi plátcem DPH, jelikož každý plátcem (odběratel) si uplatňuje vratku DPH na vstupu. Je tedy v jeho zájmu, aby byla tato obchodní operace řádně zaevidována a odběratelem daňová povinnost odvedena.

Proti formě daňového úniku mezi plátcem DPH a běžným zákazníkem, tedy prodeji bez účtenky byla v České republice v roce 2016 zavedena elektronická evidence tržeb, která údaje o každé transakci obchodníka zaslala státní správě. Obchodníci byli povinni předávat svým zákazníkům účtenky o skutečně tržbě. Zavedení systému elektronické evidence tržeb bylo mnohými podnikateli vnímáno velmi negativně, systém se tak stal i politickým tématem. Systém byl zaveden ve čtyřech fázích, přičemž první fáze (od prosince 2016) se vztahovala na stravovací a ubytovací služby, druhá fáze (od března 2017) na velkoobchody a maloobchody, třetí a čtvrtá fáze měla být zaměřena na svobodná povolání, dopravu, zemědělství, respektive vybraná řemesla a výrobu, nicméně nebyla zavedena, a to z důvodu, že elektronická evidence tržeb byla v roce 2022 zcela zrušena.

3.5 Nedodržení povinnosti registrace k DPH

Jedná se o pověrně jednoduchý podvod související s registrační povinností plátce, který se dle zákona o dani z přidané hodnoty stává osobou povinnou k dani za situace, kdy jeho celkový obrat za 12 bezprostředně jdoucích měsíců po sobě přesáhne částku 2 miliony Kč. Subjekt, jehož celkové tržby s pohybují u této obratové hranice, může záměrně podhodnotit (nepřiznat) tržby, a tím se záměrně vyhne povinnosti registrace k dani. Vzhledem k nastavené částce 2 miliony Kč se bude v tomto případě jednat o drobné podnikatele, osoby samostatně výdělečné činné, které působí v maloobchodu či poskytují řemeslné služby.

3.6 Neoprávněná aplikace daňového zvýhodnění

Neoprávněná aplikace daňového zvýhodnění probíhá za obchodní situace, kdy obchodník dodává zboží či poskytuje službu, jinou než kterou ve skutečnosti u odběratele realizuje. V konečném důsledku tak může být provedená obchodní operace zařazena do nižší daňové sazby či zcela od daně osvobozena, čímž dochází k daňovým únikům na DPH.

4 Prostředky operativně pátrací činnosti

Policejní orgán je v rámci vedeného přípravného řízení oprávněn používat operativně pátrací prostředky, které jsou taxativně uvedeny v § 158b trestního řádu, a to na základě zákonných podmínek. Použitím operativně pátracích prostředků dochází k zákonnému prolomení základních práv a svobod občanů, proto je tyto prostředky možné použít jen tehdy, nelze-li sledovaného účelu dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztíženo (zásada přiměřenosti a subsidiarity). Mezi důkazy, které jsou získány těmito prostředky, patří výhradně zvukové, obrazové a jiné záznamy.⁶⁷

Výstupy z operativně pátracích prostředků v podobě zvukových, obrazových a jiných záznamů jsou důvěrné povahy a jsou realizovány speciálními metodami, převážně utajovaného charakteru. Zároveň jsou vedeny ve vyhrazené části spisového materiálu a podléhají přísným pravidlům stanoveným podle zákona č. 412/2005, o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti. Pominou-li důvody pro utajení informace, v policejní praxi nejčastěji po realizaci trestního spisu nebo jako důkazní podklad pro návrhy k prohlídkám podle § 83 a § 83a trestního řádu, stupeň utajení policista neprodleně zruší nebo změní, a to v souladu s § 22 zákona o ochraně utajovaných informací.⁶⁸ Takto získané záznamy lze použít jako důkaz za předpokladu, že budou součástí písemností s náležitostmi protokolu dle § 55 a § 55a trestního řádu.

Z kriminalisticko-taktického pojetí lze operativně pátrací prostředky chápat jako ucelený systém postupů, metod a operací, kterými oprávněný policejní orgán konspiračními způsoby shromažďuje a rozpracovává operativní informace.⁶⁹

Operativně pátracím prostředkem se dle trestního řádu rozumí

- a) předstíraný převod
- b) sledování osob a věcí
- c) použití agenta⁷⁰

⁶⁷ § 158b zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) v posledním znění

⁶⁸ Zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti v posledním znění

⁶⁹ NĚMEC, Miroslav. *Kriminalistická taktika pro policisty a studenty Policejní akademie České republiky v Praze*. Praha: Abook, 2017. ISBN 978-80-906974-0-9, s. 173.

⁷⁰ § 158b zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) v posledním znění

4.1 Předstíraný převod

Institut předstíraného převodu je zakotven v § 158c trestního řádu. Předstíraný převod umožňuje policejnímu orgánu koupit, prodat nebo jiným způsobem převést předmět plnění včetně převodu věci, k jejímuž držení je třeba zvláštní povolení (např. vojenský materiál, střelná zbraň), jejíž volné držení je nepřípustné (např. radioaktivní materiál, drogy), která pochází z trestného činu (ukradená věc) a která je ke spáchání trestného činu určena. Předstíraný převod mohou provádět pouze pověřené policejní orgány na základě písemného povolení státního zástupce. Ve výjimečných případech, kdy věc nesnese odkladu, lze předstíraný převod provést i bez předchozího povolení. Policejní orgán je však povinen o povolení bezodkladně dodatečně požádat státního zástupce. Pokud souhlas do 48 hodin neobdrží, je povinen ukončit předstíraný převod a informace, které v rámci úkonu získal, nelze použít. O předstíraném převodu musí policejní orgán sepsat záznam, který do 48 hodin doručí státnímu zástupci. V záznamu se neuvádí údaje o policistovi, který úkon provedl, pokud to není nezbytné pro trestní řízení. V praxi není totožnost policisty uvedena ani za podmínek protokolace dle § 55 a § 55a trestního řádu, který se stane po odtajnění součástí vyšetřovacího spisu. Agenda předstíraného převodu je vedena v režimu utajení – vyhrazené.⁷¹ K aplikaci předstíraného převodu v rámci daňové kriminality dochází zřídka. Může být ale v rámci problematiky DPH využito pro nákup fiktivní fakturace. Běžněji bývá užíváno pro lokalizaci úniku na spotřební dani, a to nákupem tabákových výrobků.

4.2 Sledování osob a věcí

Institut sledování osob a věcí je zakotven v § 158d trestního řádu. Patří mezi nejčastěji užívané operativně pátrací prostředky. Jeho úkolem je získat poznatky o osobách a věcech, které jsou prováděny výhradně utajovaným způsobem technickým či jiným prostředkem. Přičemž technickým prostředkem se rozumí jakýkoliv prostředek, který umožňuje policejnímu orgánu sledovat zájmový objekt na dálku, včetně odposlechu prostoru. Sledování prováděné jiným prostředkem

⁷¹ ŠÁMAL, Pavel. *Přípravné řízení trestní*. 2. vyd. Beckovy příručky pro právní praxi. Praha: C.H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-741-3, s.250-251.

se rozumí běžné vizuální pozorování osob policistou.⁷² Sledování osob a věcí lze rozdělit do tří skupin dle míry intenzity zákonného prolomení základních práv a svobod občanů. Sledování podle § 158d odst. 1 trestního řádu provádí policejní orgán bez písemného povolení státního zástupce nebo soudce za podmínky, že při sledování nejsou pořizovány zvukové, obrazové či jiné záznamy a zároveň není zasahováno do nedotknutelnosti obydlí, listovního tajemství a soukromých písemností. V policejní praxi je užíváno pro získávání informací zejména operativního charakteru. Při sledování podle § 158d odst. 2 trestního řádu jsou pořizovány zvukové, obrazové nebo jiné záznamy, které lze pořídit pouze na základě písemného povolení státního zástupce. Nesnese-li věc odkladu, lze sledování zahájit i bez písemného povolení státního zástupce. Policejní orgán je povinen o povolení bezodkladně dodatečně požádat a pokud je do 48 hodin od státního zástupce neobdrží, sledování ukončí a případné pořízené záznamy zničí. Prováděným sledováním nesmí být zasahováno do soukromí sledovaných osob. Obecně lze konstatovat, že se jedná zejména o případy, kde je sledování osob prováděno na veřejně přístupných místech. Ke sledování podle § 158d odst. 3 trestního řádu je zapotřebí předchozího povolení soudce, neboť zasahuje do soukromí sledovaných osob. Tímto sledováním nesmí být nahrazeny jiné pocestní instituty jako domovní prohlídky, prohlídky jiných prostor a pozemků, odnětí věci, odposlechy apod. Agenda sledování osob a věcí je vedena v režimu utajení – vyhrazené.⁷³ V rámci daňové trestné činnosti se s tímto institutem můžeme setkat při sledování zájmových osob, vozidel, instalací prostorového odposlechu ve vozidle či kancelářských prostor.

4.3 Použití agenta

Institut použití agenta je zakotven v § 158e trestního řádu. Policejní orgán je oprávněn použít agenta za situace, je-li vedeno trestní řízení pro zločin, na který trestní zákoník stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let nebo dále za situací, které jsou taxativně stanoveny v trestním řádu. Tento institut na rozdíl od předstíraného převodu a sledování osob a věcí může používat

⁷² DRAŠTÍK, Antonín. *Trestní řád: komentář*. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-600-7, s. 1181-1195.

⁷³ Tamtéž, 1193-119.

pouze policejní orgán Policie České republiky nebo Generální inspekce bezpečnostních sborů. Agentem může být pouze příslušní Policie České republiky nebo Generální inspekce bezpečnostních sborů. O nasazení agenta rozhoduje soudce vrchního soudu na základě návrhu státního zástupce vrchního státního zastupitelství nebo evropského žalobce. Agent plní úkoly mu uložené policejním orgánem a v rámci své činnosti zastírá skutečnosti, které by mohly vést k jeho odhalení. Pro tyto účely je k zastírání jeho totožnosti nebo k jeho ochraně možné užívat legendy, vytvářet konspirativní identity aj.

4.4 Podpůrné operativně pátrací prostředky

Policisté před zahájením úkonů trestního řízení mohou k získávání poznatků o trestné činnosti nebo v souvislosti s probíhajícím trestním řízením také používat podpůrné operativně pátrací prostředky, jejichž použití je upraveno v § 72 až § 77 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky. Podpůrné operativně pátracím prostředkem se podle tohoto zákona rozumí

- a) informátor
- b) krycí prostředky
- c) zabezpečovací technika
- d) zvláštní finanční prostředky⁷⁴

V policejní praxi jsou při odhalování a dokumentování daňové trestné činnosti nejvíce využívány krycí prostředky a zvláštní finanční prostředky. Krycím prostředkem se rozumí krycí doklady, věc nebo činnost sloužící k zastírání příslušnosti k policejnímu orgánu. Tyto podpůrné operativně pátrací prostředky se nejčastěji užívají v kombinaci s operativně pátracími prostředky. Pokud oprávnění policisté provádí sledování osob a věcí podle § 158d trestního řádu, bezesporu se neobejdou bez krycích prostředků v podobě zastíracích registračních značek policejních vozidel nebo osobní identity v podobě zastíracích osobních dokladů. Bez zvláštních finančních prostředků se policisté taktéž neobejdou v rámci potřeby agenta, předstíraného převodu nebo sledování osob a věcí, které jsou používané k úhradě některých výdajů s tím spojených.

⁷⁴ § 72 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky v posledním znění

5 Opatření k zamezení daňovým únikům

Z důvodu boje proti rozsáhlým daňovým podvodům zejména v oblasti daně z přidané hodnoty a harmonizace unijního práva v podobě směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ze dne 28. listopadu 2006, se do tuzemského daňového řádu transponovala nová ustanovení směrnice, která mají výrazným způsobem pomoci v boji proti daňovým podvodům. Počátkem roku 2011 došlo k novelizaci režimu přenesené daňové povinnosti (reverse charge), který byl v následujících letech rozšiřován o nové komodity. Zákodárce zavedl s účinností od 1.4.2011 režim ručení příjemce zdanitelného plnění a v neposlední řadě s účinností od 1.12.2016 zavedl institut kontrolního hlášení.⁷⁵ Tyto tři instituty lze považovat za nejvýznamnější nástroje v boji proti daňovým podvodům, které jsou podpořeny institutem nespolehlivého plátce.

Následující část bude zaměřena na nástroje určené k zamezení daňových úniků a v závěru kapitoly budou detekována slabá místa, kde je spatřován prostor pro páchaní daňových trestných činů.

5.1 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení bylo do tuzemského daňového práva zavedeno od 1. ledna 2016 zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony. Hlavním cílem kontrolního hlášení je zabránění tzv. karuselovým podvodům a zajištění vyššího odvodu daně. Kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání k dani z přidané hodnoty ani souhrnné hlášení, i když je úzce spjato s evidencí pro účely daně z přidané hodnoty. Problematika kontrolního hlášení je upravena v § 101c až § 101k zákona o DPH. Systém kontrolního hlášení umožňuje finanční správě efektivní přístup k údajům týkajícím se DPH, které lze promptně porovnat s tvrzením zainteresovaných subjektů (tzv. křížová kontrola).⁷⁶

⁷⁵ LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*: k 1.5.2016 Daně (ANAG). 2005. Olomouc: ANAG, 2005. ISBN 978-80-7554-021-8, s. 80.

⁷⁶ Finanční správa. *Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH* [online]. 2024 [cit. 2024-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/soubory-ke-stazeni>

Povinnost podat kontrolní hlášení vyplývá ze skutečností presumovaných v § 101c zákona o DPH, a to bez rozdílu, zdali se jedná o tuzemské či zahraniční subjekty. Náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení jsou upraveny v § 101d zákona o DPH. Kromě obecných náležitostí podání, se dále uvádí identifikační a kontaktní údaje, údaje týkající se plnění, úplat a uplatnění nároku na odpočet a v neposlední řadě identifikační údaje o odběrateli nebo dodavateli. Zákonné lhůty pro podání kontrolního hlášení jsou upraveny v § 101e zákona o DPH. Lhůta pro podání kontrolního hlášení je stanovena do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. V případě čtvrtletních plátců se kontrolní hlášení podává taktéž čtvrtletně, a to do 25 dnů po skončení daného čtvrtletí. Podání kontrolního hlášení musí být plátcem učiněno pouze elektronickou formou (datová schránka, aplikace EPO aj.) a v předepsaném formátu (.XML).⁷⁷

5.1.1 Následky porušení povinnosti související s kontrolním hlášením

Z důvodu dodržení zákonné lhůty pro podání kontrolního hlášení, zavedl zákonodárce sankce v podobě pokut, které jsou upraveny v § 101h zákona o DPH. Sankce za porušení povinnosti podání lze rozdělit na deklaratorní a diskreční. Zákonodárce stanovil deklaratorní pokutu ve výši 1 000 Kč, která vzniká plátcovi za situace, kdy plátce nepodal kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, ale dodal je do lhůty, aniž by k tomu byl správcem daně vyzván. V praxi se jedná o případy, kdy je kontrolní hlášení plátcem podáno zpravidla bezprostředně, tj. do 5 dnů po lhůtě podání. Cílem této sankce je především zajistit řádné plnění povinností, tedy motivovat plátce k dodržení lhůty pro včasné podání kontrolního hlášení. Pokutu ve výši 10 000,- dostane plátce za situace, kdy kontrolní hlášení podá až na základě výzvy správce daně. V praxi se jedná o případy, kdy plátce zmešká lhůtu pro podání kontrolního hlášení, podání neučiní ani bezprostředně po lhůtě a je správcem daně vyzván k podání hlášení, které učiní až na výzvu do 5 dnů. Sankce za pozdní podání kontrolního hlášení je vyšší z toho důvodu, neboť plátce je k podání donucen a zároveň lze předpokládat, že by plátce bez výzvy správce daně kontrolní hlášení nepodal. Pokutu ve výši 30 000,- dostane plátce za situace, kdy kontrolní hlášení podal, ale se správcem daně shledá v podání vady, které chce

⁷⁷ Finanční správa. *Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH* [online]. 2024 [cit. 2024-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/soubory-ke-stazeni>

doplnit nebo správnost potvrdit formou následného kontrolního hlášení, ale plátce na výzvu nereaguje vůbec a nepodá následné kontrolní hlášení. V případě včasné reakce pokuta za odstranění pochybností nenásleduje. Pokutu ve výši 50 000 Kč dostane plátce od správce daně za situace, kdy kontrolní hlášení nebo následné kontrolní hlášení nepodá ani na výzvu v náhradní stanovené lhůtě. Cílem sankce je postihnout nejzávažnější typy prohřešků. Pokutu do výše 50 000 Kč lze uložit také za situace, kdy plátce podal správci daně na základě výzvy k odstranění pochybností následné kontrolní hlášení, ale nerozptýlil závažné pochybnosti ze strany správce daně. Pokutu do výše 500 000 Kč lze uložit za situace, kdy plátce daně neplní povinnosti mu plynoucí s kontrolním hlášením a závažným způsobem stěžuje či maří správu daně.⁷⁸

Pokuty uložené na základě § 101h odst. 1 písm. a) až d) zákona o dani z přidané hodnoty jsou stanoveny prostřednictvím absolutní částky a správci daně není dán prostor pro uvážení její výše. Pokuty uložené na základě § 101h odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty jsou stanoveny na základě uvážení správce daně, který objektivně vyhodnocuje závažnost konkrétního případu a podle toho uděluje pokutu v adekvátní výši. Výše pokuty musí být správcem daně dostatečně odůvodněna.⁷⁹

Pokud bychom porovnali výši ukládaných pokut v České republice a u našich sousedů na Slovensku, které mohou hrozit za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením, zjistili bychom, že na Slovensku může správce daně uložit pokutu do výše 10 000 EUR a za opakované porušení 100 000 EUR. Konkrétní výše uložené pokuty je tak zcela ponechána na správci daně. Horní hranice pokuty tak několikanásobně převyšuje možnosti českého správce daně.⁸⁰

Porušení povinností vyplývajících z institutu kontrolního hlášení může mít pro plátce negativní dopad na jeho ekonomickou činnost, jelikož v případě naplnění míry závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daně, při které dojde k ohrožení veřejného zájmu, může správce daně aplikovat institut nespolehlivého plátce podle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty.

⁷⁸ LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*: k 1.5.2016 Daně (ANAG). 2005. Olomouc: ANAG, 2005. ISBN 978-80-7554-021-8, s. 92-97.

⁷⁹ Tamtéž, s. 94.

⁸⁰ Zákon č. 222/2001 Z. z., o dani z přidané hodnoty ve znění neskorších pořeposov

5.1.2 Struktura kontrolního hlášení

Kontrolní hlášení se správci daně zasílá výhradně elektronickou formou (datová schránka, aplikace EPO aj.), a to pouze v předepsaném formátu (.XML). Při vyplňování se postupuje podle obecné a příslušné části pokynů. Po vyplnění základních údajů, identifikačních a kontaktních údajů o plátcí a období, za které je sestaveno, se dostáváme k části oddílů kontrolního hlášení, které obsahuje:

Oddíl A

Oddíl A kontrolního hlášení se skládá z plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň z uskutečněných plnění v režimu přenesené daňové povinnosti. Jednotlivé položky oddílu A se skládají z:

- A.1.** Uskutečněná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti [§92a],
- A.2.** Pořízení zboží či služby z jiného členského státu [§ 108 odst. 2 a 3, § 24, § 25],
- A.3.** Plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato [§ 101c písm. c) bod 2],
- A.4.** Uskutečněná plnění s hodnotou nad 10 000 Kč včetně DPH [§ 108 odst. 1],
- A.5.** Uskutečněná plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně DPH [§ 108 odst. 1].

Oddíl B

Oddíl B kontrolního hlášení se skládá z plnění s místem plnění v České republice. Jednotlivé položky oddílu B se skládají z:

- B.1.** Přijatá plnění v režimu přenesené daňové povinnosti [§92a],
- B.2.** Přijatá plnění s hodnotou nad 10 000 Kč včetně DPH s nárokem na odpočet daně [§ 73 odst. 1 písm. a)],
- B.3.** Přijatá plnění s hodnotou do 10 000 Kč včetně DPH s nárokem na odpočet daně [§ 73 odst. 1 písm. a)].

Oddíl C

Oddíl C kontrolního hlášení složí pouze pro kontrolu souhrnu dat z oddílů A a B, které se do oddílu automatizovaně načítají (kontrolní řádky na Daňovém přiznání k DPH).

5.2 Režim přenesené daňové povinnosti

Režim přenesené daňové povinnosti, známý pod názvem **reverse charge**, je daňový mechanismus, kdy se povinnost poskytovatele plnění (prodávajícího) přiznat a zaplatit daň na výstupu přenáší na příjemce plnění (kupujícího). Režim přenesené daňové povinnosti je upraven v § 92a až § 92i zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Právní úprava tohoto režimu vychází ze směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, jejímž primárním cílem je harmonizace právních předpisů členských států týkající se daně z obratu.

Režim přenesené daňové povinnosti lze považovat za jeden z efektivních nástrojů proti podvodům na DPH, o čem svědčí i snaha tehdejšího ministra financí Andreje Babiše, který se v roce 2014 snažil v rámci Rady pro hospodářské a finanční věci (ECOFIN) prosadit agendu boje proti únikům na DPH formou přenesené daňové povinnosti, a to na veškeré zboží a služby. Následně po vítězství ve volbách v roce 2018 se vláda vedená předsedou vlády Andrejem Babišem intenzivně snažila tento systém zavést do vnitrostátního daňového práva pro všechna plnění přesahující limit 17 500 eur, a to s účinností od druhé poloviny roku 2020. Do současné doby se tato vize Andreje Babiše, i přes udělenou výjimku Rady pro hospodářské a finanční věci, kterou Česká republika pro implementaci do vnitrostátního daňového práva dostala, nepodařila realizovat.⁸¹

Základní podmínkou, pro uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti je

- 1) místo plnění je v tuzemsku,
- 2) jedná se o zdanitelné plnění (podléhá dani na výstupu),
- 3) oba subjekty jsou plátcí daně z DPH,
- 4) povinnost přiznat daň nastává ke dni uskutečnění zdanitelného plnění,
- 5) plátce přijaté plnění použije pro ekonomickou činnost.

V rámci aplikace režimu přenesené daňové povinnosti musí každý vystavený daňový doklad obsahovat náležitosti podle § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, včetně uvedeného textu: „Daň odvede zákazník“. Pokud by poskytovatel daňového plnění (prodávající) nepostupoval dle podmínek pro režim

⁸¹PROCHÁZKA, Jakub. *Reverse charge jako nástroj proti podvodům* [online]. 2022 [cit. 2024-03-01]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/reverse-charge-jako-nastroj-proti-podvodum-cr-jej-zatim-plosne-nezavedla-dostava-ale-vic-casu/>

přenesené daňové povinnosti a při uskutečnění zdanitelného plnění uplatnil daň na výstupu, kterou by zároveň uvedl na daňovém dokladu, zaniká příjemci plnění (kupujícímu) nárok na odpočet DPH, jelikož nesplnil podmínky stanovené podle zákona o DPH. Režim přenesené daňové povinnosti je rozdělen na dva režimy, a to pro trvalé a dočasné použití.

5.2.1 Trvale použitý režim přenesené daňové povinnosti

Trvalé použití režimu přenesené daňové povinnosti není na rozdíl od režimu dočasného omezeno časově. Do trvalého režimu patří dodání zlata, poskytnutí stavebních nebo montážních prací, dodání nemovité věci a dodání zboží, které je uvedeno v příloze č. 5 zákona o DPH. Obsahem přílohy je přesný seznam zboží, včetně jeho popisu a kódu nomenklatury celního sazebníku, u kterého je při dodání použit režim přenesené daňové povinnosti.⁸²

5.2.2 Dočasně použitý režim přenesené daňové povinnosti

Dočasné použití režimu přenesené daňové povinnosti je závislé na nařízení vlády, která svými rozhodnutími může flexibilně měnit seznam zboží a služeb, při nichž je použit režim přenesené daňové povinnosti. Jedná se o tzv. mechanismus rychlé reakce, kdy Evropská komise za účelem boje proti daňovým podvodům dává členským státům možnost zařadit konkrétní zboží nebo službu na omezenou dobu, nepřesahující 9 měsíců, do dočasného režimu přenesené daňové povinnosti tak, aby zamezila rozsáhlým daňovým únikům. Přesný seznam zboží nebo služeb je uveden v příloze č. 6 zákona o DPH. V příloze lze je například zařazeno převod emisních povolenek skleníkových plynů, dodání herních konzolí, tabletů aj.⁸³

⁸² § 92b až § 92ae zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

⁸³ §92f zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

5.3 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Ručení příjemce zdanitelného plnění bylo do tuzemského práva zavedeno od 1.4.2011 zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Hlavním cílem tohoto institutu je založit ručitelský závazek příjemce zdanitelného plnění za daň, která nebude poskytovatelem plnění zaplacená, a to za situace, kdy o tom příjemce plnění věděl nebo vědět měl a mohl. Problematika ručení příjemce zdanitelného plnění je upravena v § 109 zákona o DPH. Právní úprava tohoto institutu vychází ze směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, jejíž primárním cílem je harmonizace právních předpisů daně z obratu členských států. Zavedení tohoto institutu do vnitrostátního daňového práva má podpořit činnost správce daně v boji proti daňovým únikům.⁸⁴

Obecně lze uvést, že správce daně může k tomuto zajišťovacímu institutu přistoupit až za podmínky, kdy daň z předmětného plnění nebude poskytovatelem zaplacená a její následné vymáhání se ukáže být neúčelné. Ručení příjemce zaniká za situace, kdy poskytovatel plnění závazek zcela zaplatí. Závazek má z hlediska právní teorie tzv. akcesorický charakter. Institut má také subsidiární povahu, může být proveden až v okamžiku, kdy dlužník (poskytovatel) nesplní svůj dluh nebo jeho část. Ručitel neboli subjekt povinný je odběratel (plátce DPH), který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce, tento plátce však záměrně neuhradil daň z přidané hodnoty. Ručitelem se subjekt může stát pouze za podmínek, které vyplývají ze skutkové podstaty ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH, kdy se jedná o tzv. naplnění znalostního testu, nebo podle § 109 odst. 2 zákona o DPH, kdy se jedná zjevně o neobvyklou cenu, která předjímá podvodné jednání.⁸⁵

Podle § 109 odst. 1 zákona o DPH příjemce zdanitelného plnění v tuzemsku ručí za nezaplacenou daň z uskutečněného plnění za situace, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že

„a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,

⁸⁴ Finanční správa. *Informace GFŘ k institutu ručení* [online]. 2022 [cit. 2024-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruceni>

⁸⁵ § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.“⁸⁶

Pokud příjemce zdanitelného plnění v okamžiku uskutečňování plnění naplní jednu z výše uvedených podmínek, vzniká mu ručitelský vztah vyplývající z této transakce. K tomu, aby byla naplněna podmínka ručení příjemce, je požadováno zavinění nedbalostní spadající do kategorie nedbalosti nevědomé, tedy v rámci subjektivní stránky do nejnižší formy zavinění. V případě sporu o míru zavinění nese důkazní břemeno vždy daňový subjekt.⁸⁷

Skutková podstata podle § 109 odst. 2 zákona o DPH dále upravuje ručení příjemce zdanitelného plnění za situace, kdy v rámci obchodní transakce je cena nakupovaného zboží zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé, za kterou se daná komodita na trhu běžně obchoduje. Dle metodické informace Generálního finančního ředitelství k institutu ručení příjemce zdanitelného plnění, správce daně vychází při stanovení ceny obvyklé z ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.⁸⁸

⁸⁶ § 109 odst.1 zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

⁸⁷ Finanční správa. *Informace GFŘ k institutu ručení* [online]. 2022 [cit. 2024-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/ruceni>

⁸⁸ Tamtéž.

5.4 Institut nespolehlivého plátce

Institut nespolehlivého plátce daně vstoupil v platnost k 1.1.2013 novelou daňového zákona, v podobě zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Do zákona o dani z přidané hodnoty se vložil nový § 106a, který se vztahuje na nespolehlivého plátce.

„(1) Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.

(6) Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že plátce a) je nespolehlivým plátcem, b) není nespolehlivým plátcem.“⁸⁹

Institut nespolehlivého plátce má společně s institutem § 109 ručení příjemce zdanitelného plnění eliminovat daňové úniky na DPH. Pokud tedy plátce závažně poruší plnění povinností vztahující se ke správě daně, při kterém dojde k ohrožení veřejného zájmu, správce daně aplikuje institut nespolehlivého plátce. Za ohrožení veřejného zájmu se dle metodické informace Generálního finančního ředitelství, Sekce metodiky a výkonu daní považuje situace, kdy

- a) plátce provádí činnost, u které existuje obava, že nebude dan z přidané hodnoty řádně uhrazena,
- b) platební výměr nebo doměřená daň z přidané hodnoty u plátce převyšuje částku 500 tis. Kč,
- c) kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty za tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce u plátce převyšuje částku 500 tis. Kč,
- d) neuznaný odpočet plátce převyšující částku 500 tis. Kč,
- e) opakované vyměření nebo doměření daně z přidané hodnoty,
- f) plátce neposkytuje správci daně požadovanou součinnost, stěžuje nebo maří správu daně, nepodal opakovaně daňové přiznání nebo kontrolní hlášení.⁹⁰

⁸⁹ Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

⁹⁰ Finanční správa. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 4* [online]. 2017 [cit. 2024-03-09]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/novinky-2017/informace-gfr-k-aplikaci-106a-zakona-c-235-2004-sb-ve-zneni-dodatku-c-4>

Nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty se může stát daňový subjekt pouze na základě rozhodnutí správce daně, proti němuž se může do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí odvolat. Po nabytí právní moci rozhodnutí je povinen správce daně dle § 106ab zveřejnit způsobem umožňující dálkový přístup skutečnost, že se subjekt stal nespolehlivým plátcem. Informace je zveřejněna na Daňovém portálu Generálního finančního ředitelství v aplikaci Registr DPH.⁹¹

Zveřejněním informace o nespolehlivém plátcí, je na příjemce zdanitelného plnění přeneseno riziko ručení. V případě, kdy nebude daň nespolehlivým plátcem řádně zaplacená, povinnost zaplatit daň přechází na příjemce zdanitelného plnění. Riziku ručení či následné povinnosti úhrady daně za nespolehlivého plátce lze předejít využitím zvláštního způsobu zajištění daně, který je uveden v § 109a zákona o DPH. V praxi tento zvláštní způsob zajištění daně znamená, že příjemce zdanitelného plnění uhradí správci daně za plátce daň.⁹² V tabulce č. 4 je uvedena statistika daňových subjektů zařazených mezi nespolehlivé plátce.

Tabulka č. 4 – Celkový počet nespolehlivých daňových subjektů

Rok	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Celkový počet nespolehlivých plátců	10 613	7 385	5 656	5 792	5 625	4 934
Celkový počet nespolehlivých osob	1 340	7 554	12 318	16 374	18 756	21 224
Celkový počet nespolehlivých daňových subjektů (plátců a osob)	11 953	14 939	17 974	22 166	24 381	26 158

Zdroj: Bisnode a Dun & Bradstreet

Z tabulky č. 5 lze vypočítat od roku 2017 klesající trend celkového počtu nespolehlivých plátců, a naopak zvyšující se trend počtu nespolehlivých osob. Kontinuálně zvyšující se počet nespolehlivých osob je způsoben změnou statusu nespolehlivého plátce, který se zrušením registrace k DPH automaticky přechází do kategorie nespolehlivých osob. V roce 2022 bylo v České republice celkově registrováno 26 158 nespolehlivých subjektů.⁹³

⁹¹ § 106ab zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

⁹² § 109a zákon č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění

⁹³ Štěpánová, P. V ČR je přes 20 000 firem, které nespolehlivě odvádí DPH [online]. Bisnode.cz. 8. 1. 2020. [cit. 2024-01.29]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/nespolehlivych-firem-stale-pribyva/>

5.5 Zhodnocení vývoje daňových trestných činů

Po zhodnocení vývoje daňových trestných činů páchaných v oblasti DPH autor práce shledává nedostatky v oblasti intrakomunitárních obchodů, kde díky tzv. karuselovým podvodům shledává největší úniky na dani. Zákonodárce na rozsáhlé daňové podvody reagoval nejrůznějšími nástroji v podobě kontrolního hlášení, režimu přenesené daňové povinnosti a ručením příjemce zdanitelného plnění, avšak tyto nástroje omezily, ale zcela nezamezily těmto podvodům. Problém s karuselovými podvody není jen záležitostí tuzemskou, ale také unijní, kde tyto podvody v inkasu daně z přidané hodnoty dopadají na všechny členské státy. Důvody tohoto typu podvodu a nemožnosti větší detekce ze strany veřejného aparátu, lze spatřovat především v rozsáhlé síti transakčních systémů, které jsou využívány v rámci znesnadnění jejich potírání a s konspirativních důvodů.

V rámci Evropské unie je oblast daňových úniků na DPH velmi sledovaným tématem, jelikož každoroční výpadek v rámci všech členských států je odhadován na 170 miliard EUR, z toho přeshraniční podvody na DPH činí 50 miliard EUR.⁹⁴

Z pohledu autora je těmto únikům na dani možné zamezit za pomoci dvou faktorů, a to buď posílením kontrolního aparátu v podobě státních úředníků, nebo vytvořením jednotného evropského prostoru v oblasti DPH, k čemuž také vyzývá akční plán Komise k jednotné oblasti DPH v EU.⁹⁵ Obě navrhovaná řešení jsou spíše rozsáhlého politického až teoretického charakteru. Z hlediska jednotné oblasti DPH v EU, v podobě unijní DPH, nastává několik zřejmých problémů, zejména v určení spravedlivého přerozdělování vybrané daně mezi členské státy. Každopádně k rozptýlení daňových podvodů za aktuálního stavu povedou pouze nově zavedená administrativní či strukturální řešení, a to zejména na unijní úrovni, která budou následně jednotlivými členskými státy harmonizována v rámci jejich tuzemských právních systémů.

⁹⁴ Sdělení Komise Evropskému Parlamentu, Radě a Evropskému Hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

⁹⁵ Tamtéž.

6 Postup při odhalování a prověřování trestné činnosti v oblasti DPH

V závěrečné kapitole se budeme věnovat metodickému postupu odhalování a prověřování trestné činnosti v oblasti DPH s návrhem dílčích opatření vedoucích ke zlepšení činnosti útvaru policie z pohledu řešené problematiky. Tato kapitola bude zaměřena na základní kroky, které může policejní orgán podniknout tak, aby v rámci prověřování trestné činnosti v oblasti DPH byla trestná činnost dostatečně zjištěna a na základě odůvodněných skutečností mohl policejní orgán rozhodnout o neprodleném zahájení trestního stíhání podle § 160 trestního řádu. Úkony, které policista provádí před zahájením trestního stíhání, jsou realizovány v souladu se zákonem č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád). Z důvodu zachování ústavních limitů, jakožto nejvyšší právní síly, je policejní orgán povinen postupovat podle zmíněného trestního řádu a v jeho mezích. Postup policejního orgánu se pro účely trestního řádu nazývá trestní řízení, které se dále člení na dvě základní stádia, a to přípravné řízení, které zahrnuje část prověřování a část vyšetřování, a řízení před soudem, které se člení na hlavní líčení a odvolací řízení. Pro účely diplomové práce se budeme v následující části zabývat pouze stádiem přípravného řízení, respektive prověřováním, které je vymezeno v trestním řádu, hlavně deváté pod § 158 až § 159d. Hlavním cílem připraveného řízení je zjistit na základě šetření a odůvodněných skutečností, zdali byl trestný čin spáchán a která konkrétní osoba trestný čin spáchala. Chce-li policista v rámci trestního řízení dosáhnout kýženého cíle, je důležité, aby postupoval podle typických úkonů pro prověřování daňové trestné činnosti. Mezi typické počáteční úkony dle Jozefa Stieranka patří zvláště vyžádání relevantních informací od správce daně, vyžádání podkladů o pohybu peněz na bankovních účtech, realizace domovních prohlídek a prohlídek nebytových prostor, zadržení podezřelých osob, podání vysvětlení od svědků a v neposlední řadě odčerpání finančních prostředků pachatele.⁹⁶

⁹⁶ STIERANKA, Jozef (ed.). *Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti: zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie konanej v rámci vedecko-výskumnej úlohy ... evidovanej na Akadémii Policajného zboru v Bratislave pod č. 164*. Plzeň: Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-456-5.

6.1 Věcná, funkční a místní příslušnost

Věcná působnost Policie České republiky v rámci prováděného trestního řízení pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobně povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, do které spadají trestné činy páchané na DPH, vyplývá z § 12 odst. 8 písm. a) trestního řádu. Funkční příslušnost jednotlivých útvarů upravuje závazný pokyn policejního prezidenta č. 103 ze dne 28. 5. 2013 v článku čtvrtém, ze kterého vyplývá, že prověřování předmětného trestného činu provádí obvodní či místní oddělení (odst. 1), oddělení hospodářské kriminality (odst. 2), nebo krajské ředitelství policie (odst. 3). Místní příslušnost policejního orgánu dle článku jedenáctého se řídí trestněprávními předpisy pro soudy. Z ustanovení příslušného trestněprávního předpisu tak vyplývá, že příslušný policejní orgán je ten, v jehož územní působnosti byl trestný čin spáchán.⁹⁷

V případě věcné příslušnosti musíme mít také na paměti, že od 1. 8. 2016 celní správa prostřednictvím útvaru pátrání Generálního ředitelství cel, který je v postavení policejního orgánu, provádí prověřování zkrácení daně, poplatku a podobně povinné platby podle § 240 trestního zákoníku.⁹⁸ Ve věci tak hrozí spor o věcnou působnost mezi útvarem Policie České republiky a pověřeným celním orgánem, který by v případě jeho vzniku řešilo příslušné dozоровé státní zastupitelství, jehož stanovisko je pro oba policejní orgány zcela závazné. Dále je nutné upozornit na skutečnost, že pokud zahájí úkony trestního řízení ve věci jiný policejní orgán než policie, má povinnost ji neprodleně vyrozumět o předmětu prověřování a subjektu, proti němuž se řízení vede.⁹⁹ Policista má tak možnost v policejním informačním systému Centrální databáze objektů (dále jen „CDO“) promptně ověřit, zdali nebylo ve věci zahájeno či v minulosti ukončeno trestní řízení jiným policejním orgánem.

⁹⁷ Čl. 4 ZPPP č. 103/2013, o plnění některých úkolů policejních orgánů Policie České republiky v trestním řízení.

⁹⁸ Čl. 9 VP č. 32/2016, zabezpečení plnění úkolů pověřeného celního orgánu

⁹⁹ § 158 odst. 11 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) v posledním znění

6.2 Přijetí trestního oznámení

Policie České republiky je povinna přivzít osobní, telefonické, písemné nebo jinak učiněné oznámení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin a bezodkladně učinit opatření, jak také vyplývá z § 158 odst. 2 trestního řádu. V případě oznámení na podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku je typickým oznamovatelem správce daně, případně Finančně analytický úřad nebo státní zastupitelství. Přijetí trestního oznámení od správce daně, tedy finančního úřadu, probíhá výhradně písemnou formou, a to v souladu s § 8 odst. 1 trestního řádu a v souladu s § 53 odst. 3 daňového řádu. Náležitosti podání v trestním řízení jsou upraveny v § 59 trestního řádu. V podání jsou standardně uvedeny obecné náležitosti trestního oznámení, které lze chronologicky rozdělit na část úvodní, popisnou a dokladovou. V části úvodní je kromě oznamovatele a adresáta uveden daňový subjekt (plátce) proti kterému oznámení směřuje. Navazující popisná část uvádí oznamovaný skutek, vyčíslenou zkrácenou daň a další zjištěné skutečnosti, které správce daně považuje za významné sdělit, včetně výstupů z provedených zjištění. V závěru popisné části jsou pak uvedeny případné kontakty na relevantní úřední osoby oznamovatele, které mohou poskytnout bližší informace. Správce daně závěrem podaného oznámení žádá policejní orgán podle § 158 odst. 2 trestního řádu o vyrozumění o přijatých opatřeních, přičemž rovněž požaduje zaslání úředního záznamu o zahájení úkonů trestního řízení podle § 158 odst. 3 trestního řádu s poučením poškozeného. Část dokladová se skládá výhradně z příloh, kde správce daně přikládá všechny relevantní písemnosti z daňového spisu, které může policejnímu orgánu poskytnout. Správce daně je při správě daně vázán na základě § 52 daňového řádu mlčenlivostí, proto z důvodu zachování práv daňového subjektu poskytuje jen ty důkazní prostředky, na základě kterých může policejní orgán, případně orgány činné v trestním řízení dojít k závěru, že daňový subjekt tvrdil daň v nesprávné výši. Přílohou tak mohou být daňová přiznání, protokoly o zahájení kontroly, odpovědi k protokolům, výzvy k poskytnutí informací, zpráva o kontrole, platební výměr, kontrolní hlášení a jiné skutečnosti související s nesprávným tvrzením daně. Přiložené písemnosti jsou pro účely posouzení viny a uložení trestu v trestním řízení stěžejní, neboť se jedná o důležité

důkazní prostředky. Finančně analytický úřad na rozdíl od finančního úřadu dále v oznámení mnohdy poskytuje nejrůznější rozsáhlé analytické výstupy a pohyby finančních toků, které mohou být doplněny o nejrůznější operativní informace. Zde si ale musí dávat policejní orgán pozor na procesní čistotu, jelikož některé důkazy nelze založit do originálu trestního spisu. Jako příklad můžeme uvést informace plynoucí od zahraničních zpravodajských jednotek, které Finančně analytický úřad získalo pro promptní operativní (zpravodajské) účely a není možné je použít jako důkaz. V případě, že policejní orgán uzná, že se jedná o informace důkazního charakteru, musí si je vyžádat cestou mezinárodní právní pomoci.

6.3 Zahájení úkonů trestního řízení

Na základě přijatého trestního oznámení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, je oznámení postoupeno funkčně a místně příslušnému útvaru police, který jej v rámci vnitřních předpisů přidělí konkrétnímu zpracovateli, jehož prvotním úkolem je seznámit se s obsahem tohoto oznámení a příloženým spisovým materiálem, který může čítat nespočet příloh. Policista následně postupuje systematicky tak, aby řádně prověřil získané informace, které jsou obsaženy v přijatém oznámení. Prvotním úkonem policisty jsou bezesporu lustrace zájmových subjektů, vozidel, kontaktů a jiných skutečností, které jsou obsahem podání, v dostupných policejních informačních databázích, a to zejména v evidenci trestního řízení (dále jen „ETŘ“), CDO, evidenci obyvatel, vozidel apod. Zejména z policejní databáze CDO je policista schopen zjistit historické informace o daném subjektu, majetkových poměrech, kontaktních údajích, uložených trestech a aktuálním rozpracování subjektu jiným policejním útvarům v jiné či shodné věci tak, aby bylo zamezeno případnému dvojímu trestání. Z důvodu velkého množství dat a grafických vizualizací, zejména výpisů z účtu, daňových přiznání, kontrolních hlášení, vykreslených obchodních řetězců, protokolu, agregovaných datových údajů aj., spolupracuje policista od začátku případu s analytickým oddělením, které vstupní informace zpracuje do přehledného reportu.

Veškeré počáteční úkony jsou policejním orgánem šetřeny podle § 158 odst. 1 trestního řádu. V případě, že se policejnímu orgánu potvrdí skutečnosti důvodně nasvědčující tomu, že došlo ke spáchání trestného činu, neprodleně zahájí úkony trestního řízení podle § 158 odst. 3 trestního řádu, o kterém sepíše úřední záznam o zahájení úkonů trestního řízení, tzv. ZUTR. V záznamu musí policista popsat skutkové okolnosti, pro které řízení zahajuje, respektive ze záznamu musí vyplývat sedm základních kriminalistických otázek kdo, co, kde, kdy, jak, čím, proč, přičemž opis záznamu o zahájení úkonů trestního řízení musí být zaslán do 48 hodin od vydání, tedy od zahájení trestního řízení, místně a věcně příslušnému státnímu zástupci, aby mohl vykonávat dozorovou činnost v přípravném řízení. O zahájení trestního řízení policejní orgán vyrozumí písemně taktéž oznamovatele, v tomto případě správce daně, kterému zašle poučení poškozeného.

6.4 Vedení spisové agendy

Veškerý spisový materiál od počátku přijetí trestního oznámení je veden v neveřejném informačním systému Evidence trestního řízení (dále jen „ETŘ“), který dokumentuje veškerý průběh trestního řízení. Výhodou tohoto systému je jeho komplexnost, která čítá takové funkcionality jako vedení spisové služby, zpracování formulářů, odesílání a přijímání datových schránek, lustrace subjektů apod. V rámci vedeného trestního řízení je jeho předností také propojitelnost se státními zastupitelstvími, kdy dozorujícímu státnímu zástupci je umožněn přímý náhled do vedené spisové agendy, tudíž se může promptně seznámit s aktuálními úkony policejního orgánu, přičemž může policejnímu orgánu zadávat závazné pokyny. Zpracovateli spisu tak odpadá fyzické doručování spisového materiálu v případech, kdy prodlužuje lhůtu trestního pověřování podle § 159 trestního řádu nebo žádá o povolení ke sledování osob a věcí podle § 158d odst. 2 trestního řádu apod. Informační systém ETŘ používají i jiné policejní orgány, například pověřený celní orgán v řízení o trestných činech taxativně stanovených, který na rozdíl od policie má omezené funkcionality, které nedovolují například přímé lustrace subjektů, nejsou propojeny s informačními systémy policie a v neposlední řadě systém není propojen se státními zastupitelstvími, tudíž zpracovatel při jakékoliv písemné žádosti musí fyzicky předkládat spisový materiál.

Za správné vedení a bezpečné nakládání se spisovým materiálem odpovídá hlavní zpracovatel, který je služebním funkcionářem pověřen vedením spisové agendy. Spisový materiál musí být zabezpečen tak, aby se bez souhlasu hlavního zpracovatele nebo souhlasu nadřízeného služebního funkcionáře nemohl s jeho obsahem seznámit někdo jiný, kromě státního zástupce, soudce, metodika trestního řízení, spolupracujícího policisty nebo jiné pověřené osoby. Případná manipulace, archivace a skartace spisového materiálu se řídí spisovým řádem Policie České republiky.

Specifickou agendou je vedení utajovaných informací, nejčastěji ve stupni utajení „vyhrazené“, které jsou zpracovatelem vedeny dle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnosti způsobilosti. Do utajované části vedené spisové agendy se zakládají veškeré dokumenty související s operativně pátracími prostředky, a to včetně žádostí adresovaných státnímu zástupci nebo soudu, získaných povolení a záznamů o čerpání zvláštních finančních prostředků. Veškeré personální podmínky nahlížení do vyhrazené části spisového materiálu včetně druhu zajištění ochrany jsou specifikovány v příslušném právní předpise o ochraně utajovaných informací. Veškeré utajené dokumenty jsou vyhotoveny v místnostech tomu určených, kdy technické prostředky nejsou napojeny k žádné informační síti tak, aby nemohlo dojít k únikům citlivých dat, které by mohly ohrozit zájmy České republiky či způsobit horší stupeň závažnosti. Veškeré vyhrazené dokumenty se předávají prostřednictvím manipulační či doručovací knihy, a to dle adresátů utajených písemností.¹⁰⁰ V rámci prověřování daňové trestné činnosti se užívá stupeň utajení – vyhrazené.

6.5 Spolupráce se správcem daně

V rámci prověřování trestné činnosti zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 trestního řádu je důležitá komunikace mezi policejním orgánem a správcem daně, kdy správce daně může kromě konzultace podaného oznámení poskytnout policejnímu orgánu v součinnosti důležité informace, které mohou být pro další fázi trestního prověřování zcela klíčové. Správce daně, prostřednictvím

¹⁰⁰ Zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnosti způsobilosti v posledním znění

úřední osoby je povinen podle § 9 a § 52 daňového řádu zachovat při správě daně, která je vždy neveřejná, mlčenlivost. Zásada mlčenlivosti patří mezi hlavní zásady správy daní. Povinnost mlčenlivosti může být prolomena pouze za situace, kdy daňový subjekt zproští správce daně povinnosti mlčenlivosti nebo může být mlčenlivost prolomena právním předpisem alespoň o síle zákona, a to například podle § 53 daňového řádu či § 8 odst. 4 písm. b) trestního řádu. Policejní orgán tak musí u správce daně prokázat právní nárok na tyto daňové informace, tedy přesně vymezit z jakého titulu údaje požaduje. V případě prolomení mlčenlivosti vyplývající z právního titulu, by měl správce daně, respektive pověřený pracovník při vyřizování žádostí vytvářet potřebnou součinnost, jelikož ve věci vystupuje jako poškozená osoba. Policejní orgán může takto získané informace následně použít pro důkazní účely.¹⁰¹

K prolomení povinnosti mlčenlivosti správce daně může docházet především za daných podmínek:

- a) **§ 52 odst. 2 daňového řádu** - zproštění mlčenlivosti na základě pokynu daňového subjektu,
- b) **§ 53 odst. 2 daňového řádu** - poskytnutí informací pro účely trestního řízení výhradně na žádost státního zástupce nebo soudce,
- c) **§ 53 odst. 3 daňového řádu** - oznamovací povinnost správce daně
- d) **§ 71a o Policii ČR** - poskytnutí informací specializovanému policejnímu útvaru,
- e) **§ 8 odst. 4 písm. b) trestního řádu** - poskytnutí informací na dožádání orgánu činného v trestním řízení - oznamovatel je současně dožadovaná osoba.

Na základě výše uvedených právních předpisů může policejní orgán žádat správce daně o poskytnutí součinnosti dvěma způsoby, a to na základě **§ 8 odst. 1 trestního zákoníku**, přičemž předmětem žádosti mohou být pouze doplňující informace z předmětného oznámení, které bylo učiněno správcem daně v souladu s jeho zákonnou oznamovací povinností dle § 53 odst. 3 daňového řádu, případně cestou státního zástupce podle **§ 8 odst. 2 trestního zákoníku**, a to s odkazem na § 53 odst. 2 daňového řádu. Policista tak státnímu zástupci navrhne soubor

¹⁰¹ § 52 a § 53 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád* v posledním znění

požadovaných informací, které považuje za nezbytně nutné k řádnému prověření věci. Následně žádost postoupí státnímu zástupci, který posoudí oprávněnost požadovaného rozsahu. Státní zástupce po posouzení žádosti vyžádá u správce daně požadované informace. Předmětem žádosti tak již nemusí být informace užšího rozsahu týkající se pouze doplnění oznámení, ale informace vyplývající z daňového spisu a další skutečnosti, kterými správce daně disponuje. Státní zástupce může u správce daně prostřednictvím žádosti s odkazem na § 53 odst. 2 daňového řádu dožadovat například podaná daňová přiznání, kontrolní hlášení, způsob podání, včetně IP adres odesílatele podání apod. Veškeré takto vyžádané informace lze použít pro důkazní účely svědčící proti či ve prospěch subjektu.

6.6 Součinnost dle TR

Policista je v rámci prověřování a odhalování trestné činnosti v oblasti DPH oprávněn dožadovat součinnost od státních orgánů, fyzických a právnických osob, které jsou dle ustanovení § 7 a § 8 trestního řádu povinny součinnost v nezbytné míře poskytnout, vyjma informací, které jsou v rozporu s právním předpisem.

Součinnost podle § 7 trestního řádu

Orgány činné v trestním řízení jsou si podle trestního řádu povinny navzájem pomáhat při plnění procesních úkolů, které jsou dány trestním řádem. Cílem této povinnosti je bezesporu efektivní spolupráce a výměna informací napříč orgány činnými v trestním řízení. Pokud například policista v policejní databázi CDO zjistí, že podezřelé osoby v řídicí funkci daňového subjektu byly již v minulosti policejním orgánem prověřovány ve skutkově shodné či obdobné trestní věci, může policista v rámci součinnosti požádat o nahlédnutí do spisového materiálu či přímo vyžádat kopie písemností, které mohou být využity v rámci vedeného trestního řízení.

Součinnost podle § 8 odst. 1 trestního řádu

Policista v rámci prověřování trestné činnosti v oblasti DPH může od třetích osob, tj. státních orgánů, právnických či fyzických osob, včetně prověřovaných, požadovat součinnost podle § 8 odst. 1 trestního řádu, která může pro dožadovaný subjekt vyvstat v průběhu trestního prověřování. Předmět součinnosti je v tomto případě různorodý a vždy záleží na aktuálním stavu prověřované věci. Prakticky

je možné k součinnosti vyzvat veškeré instituce a subjekty, které mohou policistovi poskytnou důležité informace o prověřované daňové věci. V rámci karuselových podvodů a detekce transakčních převodů v podobě výběrů ze sítě bankomatů může policista vyzvat k součinnosti provozovatele bankomatů, u kterých vyžádá videa z realizovaných výběrů peněz, čímž procesně zadokumentuje nelegální činnost a získá tak důkazní informace. Další možností, která se policistovi naskýtá, je vyžádat k součinnosti provozovatele kamerového systému s požadavkem na kamerový záznam z místa, které monitoruje prostor bankomatu, případně pomocí záznamu vytrasovat dopravní prostředek, kterým přijela naše zájmová osoba. Dotazem na instituci České správy sociálního zabezpečení může policista zjistit nejen důležité kontaktní údaje, ale i nahlášenou adresu pro potřeby kontroly v možné pracovní neschopnosti, evidenční listy důchodového pojištění aj. V rámci prověřování trestné činnosti může policista narazit na adresu, kterou musí nechat operativně prověřit, z tohoto důvodu může v rámci součinnosti vyzvat stavební úřad k předložení dispozičního řešení zájmového objektu. Policista může dále vyzývat k součinnosti pojišťovny, leasingové asociace, rejstříky atd. Obecně lze konstatovat, že důležitým iniciátorem k součinnosti je samotný policista, který je na základě zkušeností a aktivnímu přístupu ke službě schopen promptně reagovat na různorodé možnosti součinnosti tak, aby získal důkazně cenné informace.

Součinnost podle § 8 odst. 2 trestního řádu

Policista v rámci prověřování trestné činnosti v oblasti DPH kromě informací z daňového řízení subjektu, kterými disponuje správce daně, využívá také údajů, které jsou předmětem bankovního tajemství. Z důvodu rozkrýví způsobu páčání trestné činnosti v daňové trestné činnosti je nutné, aby byly detekovány veškeré finanční toky nejenom daňového subjektu, ale také všech zúčastněných osob, které mohou být aktivně zapojeny do daňové trestné činnosti. V rámci rozkrývání řetězových daňových podvodů je tedy důležité, aby policista znal bankovní pohyby všech zúčastněných subjektů, ze kterých za pomoci kriminálních analytiků skládá jednotlivé dílčí útoky a detekuje transakční způsoby, kterými dochází ke stahování finančních prostředků z cyklického podvodu. Do karuselových podvodů jsou často zapojeny i společnosti, které o podvodu nemusí nic vědět. Z důvodu jisté obchodní transparentnosti a běžných dodavatelsko-odběratelských zvyklostí dochází mezi

subjekty k bezhotovostním platbám. Tímto transakčním způsobem také dochází k platbám za fiktivně zakoupené zboží či poskytnutou službu. Z důvodu možné dekonspirace není běžné takto získané finanční prostředky bezhotovostně zasílat organizátorům daňového podvodu či je jakkoliv přeposílat, proto jsou nejčastěji vybírány hotovostně ze sítě bankomatů. Z tohoto důvodu je nutné, aby policista vyžádal informace, které jsou předmětem bankovního tajemství.

Informace z centrální evidence účtů

Pro policistu, jak bylo předestřeno výše, je v rámci prováděného prověřování trestné činnosti v oblasti DPH důležité znát finanční toky zájmových subjektů, které lze získat pouze prostřednictvím státního zástupce podle § 8 odst. 2 trestního zákoníku, a to z důvodu, že tyto informace jsou předmětem bankovního tajemství. Před oslovením konkrétních bankovních institucí je nutné nejprve zjistit, u kterých bankovních institucí mají podezřelé osoby bankovní produkty. K tomuto účelu byla zákonem č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtů, zřízena databáze účtů vedených bankami, spořitelními a úvěrovými družstvy pro jejich klienty. Počínaje 1. 1. 2018 může policejní orgán prostřednictvím státního zástupce zasílat dotazy do centrální evidence účtů (dále jen „CEÚ“), ze které vyplyne informace o počtech bankovních účtů a jejich bankovních institucí. Důvodem zavedení CEÚ bylo administrativní zjednodušení postupu oprávněných orgánů veřejné moci, jelikož státní zástupce již nemusí obesílat jednotlivé bankovní instituce, ale jednotnou žádostí zjistí veškeré potřebné bankovní informace. Hlavním bodem CEÚ je pouze evidence účtů, nikoliv další detaily o účtech. Provozovatelem neveřejné databáze CEÚ je Česká národní banka, která dožadované informace zasílá do 24 hodin.

Na základě získaných informací o počtu evidovaných účtů a jejich institucí vyhotoví policista žádost podle § 8 odst. 2 trestního řádu, o sdělení bankovních údajů ke konkrétním účtům, které byly vyhodnoceny jako zájmové a tuto žádost v podobě návrhu na vyžádání údajů zasílá státnímu zástupci, který tyto informace po akceptaci žádosti požaduje po konkrétních bankovních institucích, které následně zasílají policistovi požadované výstupní informace bankovního charakteru.

6.7 Finanční šetření

Policista v rámci prověřování trestné činnosti v oblasti DPH také využívá informace získané od dožadovaných bankovních institucí k jednotlivým zájmovým účtům, které mohou být důležitým informačním zdrojem nejenom pro identifikaci transakčních toků daňových úniků, ale také slouží pro účely finančního šetření. Hlavním cílem finančního šetření je vyhledat, zadokumentovat a zajistit výnosy nebo náhradní hodnoty z trestné činnosti a vyhotovit majetkový profil zájmových osob.¹⁰² Za pomoci finančního šetření se také selektují legální a nelegální příjmy zájmových osob a jejich rodinných příslušníků, které se porovnávají s vlastněnými aktivy, a to z toho důvodu, aby se zabránilo legalizaci výnosů z trestné činnosti, kterou se rozumí jednání sledující zakrytí získané ekonomické výhody pocházející z trestné činnosti, jehož cílem je takto získaný majetek skrýt před orgány činnými v trestním nebo vzbudit zdání, že se jedná o majetek legálně nabytý.¹⁰³

Finanční šetření v trestním řízení zaznamenalo výrazného průlomu v roce 2011, kdy byla posílena restitutivní funkce trestního řízení, kdy prioritou trestního soudnictví přestala být jen trestní represe pachatel, ale byla posílena kompenzace za způsobené škody v podobě odčerpávání získaných výnosů z trestné činnosti a kompenzace obětem za škodu. Finanční šetření neprovádí policista, ale finanční specialista, a to podle závazného pokynu policejního prezidenta č. 194 ze dne 12. září 2011, k provádění finančního šetření v trestním řízení, který na základě systematického postupu veškeré potřebné informace vyžádá a následně zpracuje do závěrečné zprávy finančního šetření. Problematikou finančního šetření se autor této práce zabýval v bakalářské práci na téma finanční šetření.¹⁰⁴ Z tohoto důvodu se nebudeme blíže věnovat průběhu finančního šetření.

¹⁰² Čl. 2 písm. e) ZPPP č. 174/2011, k provádění finančního šetření v trestním řízení

¹⁰³ DVORÁK, Vratislav. *Výnosy z trestné činnosti*. Praha: Pro potřeby nakl. Ivan Fojt vydala Scientia, 2010. ISBN 978-80-86960-67-8, s. 71.

¹⁰⁴ DVORSKÝ, Jakub. *Finanční šetření*. Praha, 2022. Bakalářská práce. Policejní akademie České republiky, Fakulta bezpečnostně právní, Katedra kriminální policie. Ing. Vratislav Dvořák, Ph.D.

6.8 Domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor a pozemků

Domovní prohlídky patří mezi přípustný zásah do práva na nedotknutelnosti obydlí, které je jinak ústavně zaručeno čl. 12 Listiny základních práv a svobod. Prohlídka je přípustná výhradně pro účely trestního řízení a lze ji vykonat pouze za předpokladu, že existuje důvodné podezření, že se na místě prohlídky nachází věc nebo osoba důležitá pro trestní řízení.¹⁰⁵ V rámci trestního řízení existuje sice institut předložení nebo vydání věci podle § 78 a odnětí věci podle § 79 trestního řádu, ale tento způsob se jeví v přípravném řízení jako nevhodný, neboť v případě takového postupu reálně hrozí, že dojde k jejímu odstranění nebo zničení, čímž by mohlo dojít k úplnému zmaření nebo ztížení probíhajícího trestního řízení.

V rámci prověřování daňové trestné činnosti přichází moment, kdy policista nashromáždil důkazní prostředky o páchané trestné činnosti a došel k závěru, že se na určitých místech, u určitých osob mohou nacházet věci dokumentující a prokazující spáchání daňové trestné činnosti a tyto věci nelze získat jinak než v rámci prohlídky. Z tohoto důvodu policista sepíše státnímu zástupci písemný podnět k vydání příkazu k domovní prohlídce podle § 83 odst. 1 a 2 trestního řádu, případně i k prohlídce jiných prostor a pozemků podle § 83a odst. 1 trestního řádu (dále jen „podnět“). Policista v podnětu uvede nejprve skutečnosti, které v rámci prověřování doposud zjistil a poté navrhne státnímu zástupci místa, kde mají být prohlídky provedeny. Z důvodu jednoznačné identifikace objektu se uvádí adresa, číslo popisné, číslo parcely, list vlastnictví, katastrální území, specifikace bytové jednotky, poschodí, vlastník předmětné nemovitosti apod. K jednotlivým místům se následně uvede zjištění a možné předpoklady důkazních věcí, které by se zde mohly nacházet (účel prohlídky). V závěru podnětu uvede datum, v jakém budou prohlídky vykonány, přičemž se nejčastěji uvádí, že prohlídky budou vykonány podle operativní situace v termínu x měsíců od vydání příkazu jako neodkladné a neopakovatelné úkony podle § 160 odst. 4 trestního zákoníku, přičemž musí být odůvodněna neodkladnost a neopakovatelnost úkonu. Součástí podnětu je vždy spisový materiál. Státní zástupce po seznámení se s podnětem vyhotovuje návrh

¹⁰⁵ DRAŠTÍK, Antonín. *Trestní řád: komentář*. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-600-7, s. 712-713.

na vydání příkazů k domovní prohlídce (dále jen „DP“), případně prohlídce jiných prostor a pozemků (dále jen „PJP“), který adresuje příslušnému soudu.

Na základě příkazu soudu policejní orgán realizuje ve stanovené lhůtě DP a PJP. Příkaz předloží osobě, u níž má být prohlídka provedena. Osobě poskytne časový prostor na seznámení se s předmětem prohlídky a zároveň tuto osobu poučí o jejich právech a povinnostech, zejména ji upozorní na povinnost strpět úkon prohlídky, jakož i na možnost policejního orgánu po předchozí marné výzvě překonat případný kladený odpor nebo jinou jimi vytvořenou překážku. Rovněž upozorní na povinnost osoby vydat věci důležité pro trestní řízení, které budou případně při prohlídce nalezeny, jakož i na možnost jejich odnětí, nebudou-li osobou vydány dobrovolně. Osoba, u níž má být prohlídka vykonána, podepíše doručení příkazu na doručenkou nebo samotný příkaz, přičemž jeden výtisk navrací policistovi a druhý výtisk si ponechává. Proti příkazu k vykonání prohlídky není přípustná stížnost, jedná se o tzv. rozhodnutí svého druhu.

Před započítím prohlídky policista provede s osobou, u níž má být prohlídka provedena předchozí výslech podle § 84 trestního řádu a osobu vyzve k vydání věcí, k jejichž zajištění prohlídka směřuje. Pokud nejsou věci policejnímu orgánu vydány, dochází ze strany policejního orgánu k započítí prohlídky. Při započítí prohlídky musí být po celou dobu prohlídky přítomna nezúčastněná osoba, která je řádně poučena o svých právech a povinnostech. V rámci prohlídky policejní orgán postupuje při hledání věcí důležitých pro trestní řízení systematicky, dle charakteru a rozsahu prohledávaného objektu, nejčastěji rajónovým způsobem. Za typicky hledané věci související s daňovou trestnou činností se považují účetní doklady, listinné důkazy typu zájmových poznámek, přístupová hesla (datová schránka, virtuální peněženka, email), razítka, kontakty, výpočetní technika, média pro uchovávání a přenos dat, telefonní přístroje a SIM, doklady dokumentující účast dalších osob a jejich konkrétní podíl na páchané trestné činnosti, platební kary, finanční hotovost pocházející z prověřované trestné činnosti a dále další věci s uvedenou trestnou činností související, které by ve věci mohly sloužit jako důkaz. V rámci realizace daňové trestné činnosti musí policista předvídat situaci a pro případ stahování velkého množství dat, která mohou být umístěna na síti či v počítači účetní firmy, což je pro daný typ trestné činnosti zcela běžné, musí zajistit kriminální analytiku, kteří tato data technicky zajistí.

O průběhu prohlídky je veden protokol, do kterého se zaprotokolují veškeré významné skutečnosti, počínaje předáním příkazu, předchozím výsledkem osoby a sepsáním vydaných či odňatých věcí konče. Vyhotovený protokol je po ukončení prohlídky všemi účastníky podepsán.

V rámci provádění prohlídek je důležité dodržovat kriminalisticko-taktické zásady provedení prohlídky, mezi které patří zejména překvapivost (znemožnění zničení), systematickosti, důslednost, pozorování osoby během prohlídky a utajení skutečností zjištěných při prohlídce.¹⁰⁶

6.9 Podání vysvětlení dle § 158 odst. 6 TŘ

Policista může v rámci prověřování trestné činnosti v oblasti DPH požadovat od osob podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu. Cílem institutu je získat doposud neznámé skutečnosti, které by mohly být významným informačním zdrojem pro další fázi trestního řízení, tedy jako podklad k tomu, zda zahájit trestní stíhání, případně by mohly potvrdit nebo vyvrátit doposud známé skutečnosti o stavu věci. Institut podání vysvětlení se v rámci prověřování rozsáhlých podvodů na DPH nejčastěji provádí až po realizaci trestního spisu, tedy po provedení DP a PJP, přičemž vyslychané osoby bývají zejména zaměstnanci, administrativní pracovníci, účetní, řídicí osoby (statutáři), obchodní partneři a jiné osoby, které by policejnímu orgánu mohly poskytnout stěžejní informace.

Před započítáním samotného výsledku je důležité nejprve obstarat procesní náležitosti, zejména ověřit totožnost osoby, seznámit ji s předmětem výsledku. Před započítáním výsledku je nutné osobu řádně poučit o právech a povinnostech. Mezi její základní práva patří zejména právo na odepření výpovědi podle § 100 odst. 2 trestního řádu. V praxi je odepření výpovědi nejvíce běžné za situace, kdy se osoba dostaví s advokátem a do záznamu výslovně uvede, že využívá svého práva odepřít výpověď, což policista musí akceptovat, a tímto rozhodnutím úkon ukončit. V případě, že policista neshledá oprávněnost odepření výpovědi, může za neoprávněné odepření výpovědi podle § 66 trestního řádu udělit pořádkovou pokutu až do výše 50 000,- Kč. V policejní praxi je ale udělování pokut za odepření

¹⁰⁶ KONRÁD, Zdeněk; PORADA, Viktor; STRAUS, Jiří a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika. Kriminalistická taktika a metodiky vyšetřování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. 414 s. ISBN 978-80-7380-547-0, s. 132.

výpovědi velmi ojedinělé. S přítomností advokáta u podání vysvětlení je spojeno další právo osoby, a to možnosti právní pomoci zmocněným advokátem. Osoba podávající vysvětlení musí být také upozorněna, že je povinna vypovídat pravdu a nic nezamlčet, v případě uvedení vědomě nepravdivých údajů (křivého obvinění § 345 TZ, nadřování § 366 TZ, pomluvy § 184 TZ atd.) je za toto jednání trestně odpovědná. V neposlední řadě má osoba podávající vysvětlení právo mluvit svým mateřským nebo jiným jazykem, o němž prohlásí, že jej ovládá. Je tak břemenem policejního orgánu, aby pro úkon zajistil tlumočnicka z českého do požadovaného jazyka, a to podle § 2 odst. 14 trestního řádu. Po absolvování těchto procesně nezbytných úkonů vyzve policista dotyčnou osobu k vyjádření se k předmětu věci a nechá jí prostor volně se vyjádřit. Při tomto monologu má policista prostor a čas sumarizovat získané informace. Po této fázi následuje dialog, kdy se ptá policista osoby na konkrétní otázky, kdy cílem je doplnit nebo ozřejmit získané informace. Osobě podávající vysvětlení se nesmí pokládat tzv. kapiózní a sugestivní otázky. Policista by neměl podcenit přípravu samotného úkonu. Měl by umět analyzovat všechny doposud získané informace a podle toho vytvářet relevantní otázky směřující k osobě podávající vysvětlení. O průběhu podání vysvětlení policista sepíše protokol s náležitostmi pro sepisování protokolu podle § 55 trestního řádu. Následně je protokol osobě podávající vysvětlení přečten nahlas nebo předložen ke kontrole a podpisu, přičemž osobě je poskytnu stejnopis protokolu. Informace, které získá policista z protokolu o podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu nelze procesně využít v hlavním líčení. Státní zástupce může navrhnout, aby tato osoba byla k hlavnímu líčení vyslechnuta jako svědek a tím získat procesní důkazy.

6.10 Návrh opatření ke zlepšení činnosti SKPV z pohledu řešené problematiky

V rámci prověřování daňové trestné činnosti lze po prostudování jednotlivých materiálů, interních pokynů a metodických postupů, zejména závazného pokynu policejního prezidenta č. 103/2013, o plnění některých úkolů policejních orgánů Policie České republiky v trestním řízení konstatovat, že autor práce neshledal zásadní nedostatky nebo návrhy týkající se procesu organizace činností Policie České republiky souvisejících s plněním úkolů policejního orgánu ve smyslu § 12 odst. 2 písm. a) zákona č. 141/1996 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád) ve znění pozdějších předpisů, spočívající v provádění šetření a prověřování.

Současné metodické informace a zažité policejní postupy jsou dostatečně propracované v rámci prověřování daňové trestné činnosti v oblasti DPH. Problém autor shledává především v oblasti lidských zdrojů, kde v řadách policie dochází v posledních několika letech k odchodu zkušených policistů. Pokud se zaměříme na aktuální skutečný počet policistů k 1. lednu 2024, který čítá 40 358 příslušníků a tento stav porovnáme se schválenou systematizací míst, která je vytvořena pro 46 163 příslušníků, zjistíme, že v rámci policie je neobsazeno zhruba 13 % tabulkových míst. Největší podstav příslušníků sboru je zaznamenán v Praze, kde dochází k největšímu počtu registrované daňové kriminality, dále v Ústeckém a Středočeském kraji. Tento zvyšující se trend personálního deficitu se zcela jistě postupně projeví ve kvalitě zpracování trestního oznámení, pokud se již neprojevil. Kromě Policie České republiky se personální podstav týká také ostatních policejních orgánů, které si mezi sebou navzájem přetahují zkušené příslušníky. V současné době se nedaří ani za pomoci rozsáhlých náborových akcí přilákat mladé občany do řad policie. Může za to zejména vyšší konkurence na trhu práce a současná míra nízké nezaměstnanosti. V příhraničních oblastech je tento trend zcela jistě podpořen možnostmi přeshraniční práce. Nábor nových policistů je ve velké míře ovlivněn nástupním příjmem, který se zdá býti pro potenciální zájemce o práci policisty neadekvátní vzhledem k aktuální situaci na trhu práce. Problém s nízkým platem nastupujících policistů také spočívá ve faktu, že mladí lidé chtějí dostávat velké peníze hned, a to bez jakékoliv praxe či posečkání služebního postupu.

S odchodem zkušených policistů dochází nejen ke snížení počtu příslušníků, ale také k odlivu získaných zkušeností a osobního know-how, které tvořily pro policejní sbor přidanou hodnotu. I když budou tito odcházející policisté nahrazeni novými příslušníky, nastává problém zejména se zaučením začínajících policistů, kteří jsou sice zapálení do policejní práce, ale mají minimální zkušenosti s trestním řízením, které by měli získávat od svých zkušenějších kolegů, kteří bohužel začínají být „nedostatkovým zbožím“ a ti současní jsou tak pracovně vytíženi, že nemají mnohdy časový prostor předávat své zkušenosti mladším kolegům. Problematika trestního řízení je přitom tak rozsáhlá a současné trendy páchání daňové trestné činnosti tak dynamické a konspirativní, že by si zcela jistě zasloužila mnohem větší pozornost, než je kladena. Proto by mělo dojít k posílení odborných seminářů a vzdělávacích akcí v oblasti prověřování daňových trestných činů, které by cílily jak na nové, tak současné příslušníky sboru.

Z důvodu velkého množství přicházejících trestních oznámení od správce daně, které přehlcojí policisty, by bylo na místě zaměřit se na rentabilitu těchto trestních oznámení, kdy velká část případů se týká kauz, které nejsou aktuální, ale vyvstaly z daňové kontroly, která byla vedena s nekontaktním subjektem, který správci daně neposkytoval součinnost a výstupem kontroly byl dodatečný platební výměr, který nebyl daňovým subjektem zaplacen. Předmětem trestního oznámení nejsou nejčastěji ani aktuální zdaňovací období, tudíž nejde o tzv. živé, ale mrtvé kauzy. Správce daně má zákonnou povinnost tyto skutečnosti postupovat trestním oznámením policejnímu orgánu, pokud výše škody převyšuje částku 100 tis. Kč a policejní orgán má zákonnou povinnost takto přijatá trestní oznámení prověřit podle § 158 odst. 1 trestního řádu, a to bez ohledu na jejich výsledek či rentabilitu. V případě zahlcenosti těchto oznámení není z pohledu policejního orgánu možné se dostatečně a kvalitně zabývat všemi trestními oznámeními, které od správce daně přichází, tudíž by se nabízely změny v přístupu řešení přijatých oznámení. Jelikož nelze předpokládat navýšení systematických míst příslušníku zabývajících se daňovými trestnými činy, autor práce navrhuje, aby byly na odděleních SKPV vyčleněni pracovníci, kteří by se zabývali přednostně tzv. živými kauzami, kde díky mnoha kontrolním nástrojům finanční správy je potenciál policie tyto kauzy prověřit a následně u soudu uloženým trestem patřičně sankcionovat a zároveň pachatelům odčerpat takto získané nelegální výnosy.

Mezi další možnosti, jak řešit problematiku nadměrných trestních oznámení ze strany správce daně, je posunutí hranice výše škody trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, tak aby nedocházelo k zahlcenosti trestních oznámení ze strany správce daně.

Posledním návrhem ke zlepšení celkové efektivity trestního řízení v oblasti DPH, který ale souvisí již s fází vyšetřování, je povolit vyšetřování těchto trestných činů také pověřenému celnímu orgánu, jež ve věci již vykonává fázi prověřování. V současné době je proces nastaven tak, že úkonem podle § 162 trestního řádu pověřený celní orgán předává věc policejnímu orgánu, tedy policii, která provádí následné vyšetřování. Systém je již neefektivní z toho důvodu, že policista, který přebírá spis, je nucen si celý spis nastudovat a jelikož neprováděl fázi prověřování, není tak dostatečně ve věci zainteresován, což může mít celkový negativní dopad na průběh vedeného trestního řízení. Možnost konat vyšetřování ze strany Celní správy ČR bylo velkým tématem zejména za působnosti p. Roberta Šlachty v celní správě, nicméně tato kompetence nebyla doposud realizována a s její realizací se v následujících letech příliš nepočítá.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo shrnout základní charakteristiku a problematiku v oblasti daně z přidané hodnoty a zpracovat metodický postup pro odhalování a prověřování trestné činnosti v oblasti daně z přidané hodnoty a navrhnout dílčí opatření vedoucí ke zlepšení činnosti Služby kriminální policie a vyšetřování.

Po zhodnocení vývoje aktuální situace daňových trestných činů páchaných v oblasti DPH shledal autor nejpalčivější problém v oblasti karuselových podvodů, kde v současné době správce daně nedisponuje příliš elektivním nástrojem, který by zcela zamezil daňovým podvodům. Nemožnost elektivní detekce je spatřována v rozsáhlé síti transakčních systémů, které jsou využívány v rámci zastření jejich páchaní. Autor za současně nejúčinnější nástroj, který napomáhá v potírání daňových úniků, považuje systém kontrolního hlášení. Z pohledu autora by bylo možné těmto únikům na dani zamezit například za pomoci posílení kontrolního aparátu státních úředníků specializujících se na detekci daňových úniků nebo vytvořením jednotného evropského prostoru v oblasti DPH, v podobě unijní DPH. Autor si zároveň uvědomuje skutečnost, že by zavedení unijní DPH znamenalo výrazný zásah do suverenity členských států a jejich rozpočtových příjmů. Obě navrhovaná řešení jsou proto rozsáhlého politického až teoretického charakteru.

V závěru diplomové práce autor zpracoval metodický postup při odhalování a prověřování trestné činnosti v oblasti DPH, a to s důrazem na úkony, které jsou nejčastěji v rámci prověřování daňových trestných činů policistou prováděny.

Současné metodické informace a zažité policejní postupy považuje autor za dostatečně propracované, proto nečiní žádné návrhy na změny v rámci způsobu prověřování daňové trestné činnosti v oblasti DPH. Autor shledává problém především v oblasti lidských zdrojů, kde za poslední roky v řadách policie dochází k odchodu starších policistů, se kterými také přirozeně odchází jejich letité zkušenosti a osobní know-how, které tvořily pro policejní sbor přidanou hodnotu. I když budou tito policisté nahrazeni policisty novými, nastává problém zejména se zaučením začínajících kolegů s policejní problematikou trestního řízení, která je přitom rozsáhlá, konspirativní a dynamicky se vyvíjející. Proto klade autor apel na posílení vzdělávacích kurzů a školení. Další problém shledává v množství trestních oznámení od správce daně, které přehlcojí policisty. Trestní oznámení

se často týkají kauz, které nejsou aktuální, ale vyvstaly z daňové kontroly, která byla vedena s nekontaktním subjektem. Zahájené trestní řízení se tak netýká aktuálního zdaňovacího období tzv. živých spisů, ale jde o tzv. mrtvé kauzy. Autor navrhuje, aby byly na odděleních SKPV vyčleněni pracovníci, kteří by se přednostně zabývali tzv. živými kauzami, kde je za pomoci kontrolních nástrojů finanční správy potenciál policie tyto kauzy úspěšně uzavřít, následně soudy patřičně sankcionovat a zároveň pachatelům odčerpat takto získané nelegální výnosy. Další možnosti, jak řešit problematiku nadměrných trestních oznámení ze strany správce daně, autor vnímá v posunutí hranice výše škody trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku.

Autor v rámci zlepšení celkové efektivity trestního řízení v oblasti DPH, která ale již souvisí s fází vyšetřování, navrhuje povolit vyšetřování těchto trestných činů také pověřenému celnímu orgánu, jež ve věci již vykonává fázi prověřování. V současné době je proces nastaven tak, že po skončení prověřování celní orgán úkonem podle § 162 trestního řádu předá věc policejnímu orgánu příslušnému konat vyšetřování, tedy policii, která provádí následné vyšetřování. Zavedený systém je neefektivní, jelikož policista, který přebírá spis, je nucen si celý spis nastudovat a jelikož neprováděl fázi prověřování, není tak dostatečně ve věci zainteresován, což může mít celkový negativní dopad na výsledek vedeného trestního řízení.

Seznam použité literatury

Monografie

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Beckovy právnické učebnice. V Praze: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

BORČEVSKÝ, Pavel. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6.

DRAŠTÍK, Antonín. *Trestní řád: komentář*. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-600-7.

DVORSKÝ, Jakub. *Finanční šetření*. Praha, 2022. Bakalářská práce. Policejní akademie České republiky, Fakulta bezpečnostně právní, Katedra kriminální policie. Ing. Vratislav Dvořák, Ph.D.

DVOŘÁK, Vratislav. *Výnosy z trestné činnosti*. Praha: Pro potřeby nakl. Ivan Fojt vydala Scientia, 2010. ISBN 978-80-86960-67-8.

ENGLIŠ, Karel. *Národní hospodářství* (příručka). Brno: Fr. Borový, 1924.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a MRKÝVKA, Petr. *Finanční a daňové právo*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2020. ISBN 978-80-7380-796-2.

JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 8. aktualizované vydání. Student (Leges). Praha: Leges, 2022. ISBN 978-80-7502-576-0.

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

KONRÁD, Zdeněk; PORADA, Viktor; STRAUS, Jiří a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika. Kriminalistická taktika a metodiky vyšetřování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. 414 s. ISBN 978-80-7380-547-0.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Vzdělávání a certifikace účetních. Praha: ASPI, c2009. ISBN 978-80-7357-423-9.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech: k 1.5.2016 Daně (ANAG)*. 2005. Olomouc: ANAG, 2005. ISBN 978-80-7554-021-8.

NAHODIL, František. *Veřejná správa a financování veřejného sektoru*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-536-4.

NOVOTNÁ, Monika; JORDANOVÁ, Kateřina; KRUPÍČKOVÁ, Lenka a ŠOTNÍK, Jakub. *Daňové řízení*. Právní praxe. V Praze: C.H. Beck, 2019. ISBN 978-80-7400-730-9.

NĚMEC, Miroslav. *Kriminalistická taktika pro policisty a studenty Policejní akademie České republiky v Praze*. Praha: Abook, 2017. ISBN 978-80-906974-0-9.

PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7.

RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.

ŠÁMAL, Pavel. *Přípravné řízení trestní*. 2. vyd. Beckovy příručky pro právní praxi. Praha: C.H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-741-3.

ŠÁMAL, Pavel; GŘIVNA, Tomáš; BOHUSLAV, Lukáš; NOVOTNÝ, Oto; HERCZEG, Jiří et al. *Trestní právo hmotné*. 9., přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. ISBN 978-80-7598-764-8.

ŠČERBA, Filip. *Trestní zákoník: komentář*. Beckova edice komentované zákony. [Praha]: C.H. Beck, [2020]. ISBN 978-80-7400-807-8.

ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Teoretik. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.

STIERANKA, Jozef (ed.). *Odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*: zborník vedeckých štúdií z vedeckej konferencie konanej v rámci vedecko-výskumnej úlohy ... evidovanej na Akadémii Policajného zboru v Bratislave pod č. 164. Plzeň: Vydavateľství a nakladateľství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-456-5.

Zákonná úprava a interní akty řízení

Zákon č. 280/2009 Sb., *daňový řád* v posledním znění

Zákon č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty* v posledním znění

Zákon č. 40/2009 Sb., *trestní zákoník* v posledním znění

Zákon č. 141/1961 Sb., *o trestním řízení soudním (trestní řád)* v posledním znění

Zákon č. 273/2008 Sb., *o Policii České republiky* v posledním znění

Zákon č. 502/2012 Sb., *kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Zákon č. 412/2005 Sb., *o ochraně utajovaných informací a o bezpečnosti způsobilosti* v posledním znění

Zákon č. 222/2001 Z. z., *o dani z přidané hodnoty* ve znění neskorších pořeřosov

VP č. 32/2016, zabezpečení plnění úkolů pověřeného celního orgánu

ZPPP č. 103/2013, o plnění některých úkolů policejních orgánů Policie České republiky v trestním řízení

ZPPP č. 174/2011, k provádění finančního šetření v trestním řízení

Právní akty Evropské unie

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Sdělení Komise Evropskému Parlamentu, Radě a Evropskému Hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Internetové zdroje

Finanční správa. Daňové podvody na DPH a boj proti nim [online]. [cit. 2024-02-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/video-obrazky-a-dalsi-podklady>

Finanční správa. Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH [online]. 2024 [cit. 2024-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/soubory-ke-stazeni>

Finanční správa. Informace GFR k institutu ručení [online]. 2022 [cit. 2024-03-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/ruceni>

Finanční správa. Informace GFR k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. ve znění Dodatku č. 4 [online]. 2017 [cit. 2024-03-09]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/novinky-2017/informace-gfr-k-aplikaci-106a-zakona-c-235-2004-sb-ve-zneni-dodatku-c-4>

EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes ze dne 20. února 2024 [online]. Evropská rada a Rada Evropské unie [cit. 2024-02-10]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

PROCHÁZKA, Jakub. Reverse charge jako nástroj proti podvodům [online]. 2022 [cit. 2024-03-01]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/reverse-charge-jako-nastroj-proti-podvodum-cr-jej-zatim-plosne-nezavedla-dostava-ale-vic-casu/>

Rothschild, Emma. Adam Smith and the Invisible Hand. *The American Economic Review* [online]. 1994, pp. 319–22. [cit. 2024-02-10]. Dostupné z: <http://www.jstor.org/stable/2117851>

Štěpánová, P. V ČR je přes 20 000 firem, které nespolehlivě odvádí DPH [online]. *Bisnode.cz*. 8. 1. 2020. [cit. 2024-01-29]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/nespolehlych-firem-stale-pribyva/>

ZUCMAN, Gabriel. The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. net Debtors or net Creditors? *The Quarterly Journal of Economics* [online]. 2013-06-07 [cit. 2024-02-10]. Dostupné z: <https://www.academic.oup.com/qje/article-abstract/128/3/1321/1851017?redirectedFrom=fulltext>

Zpráva o činnosti národního zdroje pro boj daňové kriminalitě za rok 2022 [online]. 2023 [cit. 2024-02-26]. Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nasz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zprava-o-cinnosti-za-rok-2022/>