

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostně právní

Katedra kriminalistiky

**Metodika vyšetřování trestných činů daňových, poplatkových,
devizových, aktuální problémy**

Diplomová práce

The methodology of investigating tax, fee, foreign exchange criminal offences,
current issues

Master thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. JUDr. Zdeněk KONRÁD CSc.

AUTOR PRÁCE

Bc. Kateřina KUČÍKOVÁ

PRAHA

2023

Čestné prohlášení

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

V Praze, dne 06. 03. 2023

Bc. Kateřina KUČÍKOVÁ

Poděkování

Ráda bych poděkovala panu doc. JUDr. Zdeňku Konrádovi CSc. za cenné rady, věcné připomínky a vstřícnost při konzultacích a vypracování této diplomové práce.

ANOTACE

Tato diplomová práce pojednává o metodice vyšetřování trestných činů daňových, poplatkových a devizových, se zaměřením na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. První část práce se zabývá všeobecně druhy daní a poplatků, které jsou v České republice vybírány, společně se srovnáním daňového a trestního řízení. Dále je zde popsána hospodářská kriminalita jako celek, s charakteristikou jednotlivých trestných činů daňových, poplatkových a devizových. Ve třetí části mé práce je podrobně rozebrána metodika vyšetřování daných trestných činů společně s aktuálními problémy v této oblasti. Závěr je věnován analýze případové studie.

KLÍČOVÁ SLOVA

zkrácení daně * neodvedení daně * vyšetřování * metodika * daň * trestný čin * plátce daně * trestní řád * statutární orgán * hospodářská kriminalita

ANNOTATION

This thesis deals with the methodology of investigating tax, fee and foreign exchange crimes, with a focus on the criminal offence of tax, fee and similar mandatory payment evasion and the criminal offence of failure to pay taxes, social security contributions and similar mandatory payments. The first part of the thesis deals generally with the types of taxes and fees collected in the Czech Republic, together with a comparison of tax and criminal proceedings. It also describes economic crime as a whole, with a description of individual tax, fee and foreign exchange criminal offences. In the third part of my thesis, the methodology of investigating the criminal offences in question is discussed in detail, together with current problems in this area. The conclusion is devoted to the analysis of a case study.

KEYWORDS

tax evasion * failure to pay taxes * investigation * methodology * tax * criminal offence * taxpayer * criminal code * governing body * economic crime

OBSAH

ÚVOD	7
1 Výklad základních pojmů	8
1.1 Druhy povinných plateb	10
1.1.1 Daň z příjmů	10
1.1.2 Daň z přidané hodnoty	10
1.1.3 Poplatky	11
1.1.4 Jiné podobné povinné platby	13
1.2 Rozdílnost daňového a trestního řízení	13
1.3 Preventivní nástroje a pomůcky	14
1.3.1 Kontrolní hlášení	14
1.3.2 Nespolehlivý plátce	15
1.3.3 VIES	16
1.3.4 Reverse-charge	17
1.3.5 Elektronická evidence tržeb	17
2 Hospodářská kriminalita	18
2.1 Policejní a justiční statistiky	19
2.2 Hospodářské trestné činy	20
2.3 Trestné činy daňové, poplatkové a devizové	20
2.3.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	21
2.3.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby	24
2.3.3 Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku	25
2.3.4 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	26
3 Metodika vyšetřování trestných činů daňových, poplatkových a devizových	27
3.1 Typické stopy	28
3.2 Zvláštnosti předmětu vyšetřování	29
3.3 Zvláštnosti podnětů k vyšetřování	30
3.4 Typické počáteční úkony	32
3.5 Vytyčování vyšetřovacích verzí a plánování vyšetřování	34
3.6 Zvláštnosti některých následných úkonů	35
3.7 Aktuální problémy v oblasti daňových trestných činů	36
3.7.1 Ne bis in idem	36
3.7.2 Účinná lítost	37
3.7.3 Bílí koně	39
3.7.5 Notáři	41

4 Případová studie	41
4.1 Popis případu	42
4.2 Vyhodnocení případu	49
ZÁVĚR.....	51
Seznam použité literatury	52

ÚVOD

Téma své diplomové práce, tedy metodiku vyšetřování trestných činů daňových, poplatkových a devizových, jsem si vybrala proto, protože jsem poslední dva roky služebně zařazena na oddělení hospodářské kriminality na Obvodním ředitelství Praha IV, kam jsem se dostala díky svému dosaženému vzdělání na Policejní akademii v rámci úspěšného absolvování bakalářského studijního programu, a to takzvaným bočním vstupem. Začátky na této pozici nebyly jednoduché, obzvláště z toho důvodu, že jsem neměla žádné zkušenosti z praxe, co se týče systému ETR, tedy elektronického trestního řízení, a ani provádění jednoduchých úkonů, jako je výslech osob, přijetí trestního oznámení apod. Díky skvělým kolegům a podpoře vedení na našem oddělení se mi během prvního roku podařilo úspěšně zorientovat v problematice hospodářské trestné činnosti, a to hlavně co se týče daňové trestné činnosti, která je mojí hlavní pracovní náplní. Z tohoto důvodu se ve své práci zaměřím hlavně na trestné činy zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, se kterými mám za dobu své služby největší zkušenosti.

V první části mé práce se pro zorientování v problematice trestných činů daňových, poplatkových a devizových zabývám všeobecně druhy daní a poplatků, které jsou v České republice vybírány, společně se srovnáním daňového a trestního řízení a s nástroji, které mají pomoci jako primární prevence proti páchání těchto trestných činů. Dále popisuji hospodářskou kriminalitu jako celek, charakterizují jednotlivé trestné činy daňové, poplatkové a devizové, společně s podněty k jejich vyšetřování, metodikou vyšetřování, typickými vyšetřovacími verzemi a plány prověřování. Cílem mé práce je zjistit problémy spojené s vyšetřováním trestných činů daňových, poplatkových a devizových a navrhnout způsoby zlepšení systému jejich vyšetřování. Na závěr práce analyzuji případovou studii, která patří zatím k mým nejzajímavějším případům, a která svojí komplikovaností obohatila mé znalosti, co se týče průběhu jak trestního řízení a stádia jeho dokazování, tak i daňové trestné činnosti jako takové.

1 Výklad základních pojmů

Stát určuje, jaké subjekty, tedy jaké fyzické nebo právnické osoby, budou daně a poplatky ze zákona platit, v jaké výši a do jakých veřejných rozpočtů. Jedná se o platby, které se opakují buď v pravidelném časovém intervalu či na základě vzniklé daňové skutečnosti, kdy pomocí těchto plateb stát zajišťuje financování svých všeobecných úkolů a shromažďuje prostředky k zabezpečení veřejných statků. Aby správce daně mohl správně zjistit a stanovit daň, potřebuje od daňových subjektů, fyzických a právnických osob, aby řádně podávali svá daňová přiznání, hlášení či vyúčtování, označované jako řádná daňová tvrzení, a také aby řádně podávali případná dodatečná daňová přiznání, následná hlášení nebo dodatečná vyúčtování, označované jako dodatečná daňová tvrzení. Tato daňová tvrzení musejí být podávána za určitá zdaňovací období, a to v řádné lhůtě.¹

Co se týče daní, máme v České republice dva základní typy, a to daně přímé a nepřímé. Přímé daně platíme státu přímo my. Jedná se o daň z příjmů fyzických a právnických osob, daň z nemovitých věcí a daň silniční. Právnické osoby se k dani z příjmů musí hlásit ihned po jejich vzniku. Pod daň z příjmů fyzických osob spadají naše příjmy ze zaměstnání, nájmu, z podnikání, z kapitálového majetku a příjmy ostatní. Daň z nemovitých věcí většina z nás zná pod dřívějším názvem daň z nemovitosti, který se už od roku 2014 oficiálně nepoužívá. Tuto daň platí každý majitel nemovitosti či pozemku, jedná se ale také o platbu daní například ze zahrad, vinic, hospodářských lesů nebo orné půdy. V roce 2022 nastala velká změna v rámci platby silniční daně, kdy do té doby byla odváděna za všechna auta používaná k podnikání. Od roku 2022 se ovšem týká pouze provozovatelů aut nákladních a jejich přípojných vozidel. Nepřímé daně jsou daně, které státu odvádí prostředník. Typickými zástupci těchto daní jsou daň z přidané hodnoty nebo spotřební daň. Daň z přidané hodnoty je jeden z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu. Platí se při nákupu většiny zboží a služeb. Dopředu není jednoduché určit, kdo bude poplatníkem daně, tedy osobou, která ve finální fázi daň zaplatí. Definovat můžeme pouze plátce daně, který ji odvádí státu. Spotřební daň byla zavedena k regulaci trhu se škodlivým a zdravotně závadným zbožím.

¹ PELC V., PELC V. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy* Olomouc: ANAG, 2017, ISBN: 978-80-7554-072-0, str. 64-65.

Do skupiny spotřebních daní patří minerální paliva, jako je nafta a benzín, líh, pivo, víno, tabák a tabákové výrobky. Třetí skupinou nepřímých daní jsou daně ekologické. Jejich účelem je snížení poptávky po produktech, které mají negativní vliv na životní prostředí. Jedná se o výběr ekologické daně za pevná paliva, zemní plyn, elektřinu, pohonné hmoty, a auta a další čtyřkolová motorová vozidla, ve chvíli, kdy jsou poprvé registrována.²

Mezi nejčastější základní pojmy při správě daní, se kterými se můžeme setkat, patří již zmíněné pojmy správce daně, daňový subjekt a dále pak pojem třetí osoby. Daňovým subjektem je osoba fyzická či osoba právnická nebo podnikatel. Naplněním podmínek stanovených zvláštním zákonem se osoba stává daňovým subjektem, který má svá práva a povinnosti. Třetími osobami rozumíme jiné osoby, než jsou daňové subjekty, a která mají určitá práva a povinnosti při správě daní. Jsou to například svědci, ručitelé a znalci.

Správce daně je správní orgán, který je dle zvláštního zákona zmocněn k výkonu správy daní. Jsou to finanční úřady a úřady celní. Za správce daně se mohou v širším pojetí ovšem považovat i jednotlivé obecní úřady, které spravují například své místní poplatky. Správce daně vykonává svoji pravomoc prostřednictvím úředních osob a řídí se dle daňového řádu. V rámci svých řízení vydává rozhodnutí.³

V oblasti daňového práva je také nutné umět stanovit místní příslušnost, tedy příslušného správce daně, kterému určitý daňový subjekt podléhá. U fyzických osob je to místo pobytu a u osob právnických jejich sídlo. V trestním řízení se ale setkáváme s tím, že je místní příslušnost policejního orgánu stanovena dle toho, kde došlo ke spáchání trestného činu, což se u zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby počítá k sídlu správce daně, u kterého je daňový subjekt registrován, a u kterého došlo k onomu zkrácení. Tudíž se může stát, že

² SOLITEA, a.s. Druhy daní přehledně pro rok 2022: jak se dělí a kolik jich musíte platit. *Money S3 Blog* [online]. [cit. 10.01.2023]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/druhy-dani-prehledne-jak-se-deli-a-kolik-jich-musite-platit/>.

³ KUNEŠ Z., VONDRÁK Z. *Abeceda DPH 2021* Olomouc: ANAG, 2021, ISBN: 978-80-7554-304-2, str. 286.

společnost má sídlo v Brně, ale prověřována může být i v Praze, pokud je daňový subjekt registrován u daného správce daně.⁴

1.1 Druhy povinných plateb

Co si konkrétně můžeme pod povinnými platbami, které musí daňový subjekt v rámci své činnosti odvádět, a které se mohou později stát předmětem prověřování či posléze vyšetřování, představit? Jedná se o platby jako je daň z příjmů, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daň silniční, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, pojistné na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění, soudní poplatky, místní poplatky apod. Ty nejtypičtější zástupce si níže rozebereme.

1.1.1 Daň z příjmů

Daň z příjmů je zřejmě mezi obyvateli nejznámější přímou daní. Upravuje ji zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daň z příjmů odvádějí jak fyzické osoby, tak osoby právnické, záleží na tom, kdo je jejím poplatníkem. U fyzických osob dále pak daň z příjmů dělíme na příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, z nájmu a ostatní příjmy. Co se týče daně z příjmů fyzických a právnických osob, a také daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na úrovni plátce, jedná se o druhy daní, kde nejčastěji dochází ke vzniku daňových trestných činů. Jeden daňový subjekt se může zároveň nacházet v roli poplatníka, v případě platby daně z příjmů právnických osob, a také v roli plátce daně, pokud odvádí za své zaměstnance daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Pro obě situace se vede samostatné daňové řízení a případně i samostatná daňová kontrola.⁵

1.1.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je nejznámější nepřímou daní, nedá se zde již předem určit, kdo bude jejím poplatníkem. Patří k jednomu z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu, jelikož ji platíme všichni. *„Konstrukce daně tkví v tom, že od daně na výstupu je daňový subjekt oprávněn odečíst daň na vstupu. Tím je dosaženo, že je daň odváděná jen z přidané hodnoty činnosti plátce, a ne z celé*

⁴ KUNEŠ op. cit., str. 287.

⁵ LICHNOVSKÝ O., VUČKA J., KŘÍSTEK L. *Trestní právo daňové. 1. vydání.* Praha: C.H.Beck, 2020, ISBN: 978-80-7400-800-9, str. 2-3.

hodnoty.“⁶ Platbě této daně podléhají všechny subjekty vykonávající ekonomickou činnost, jsou to osoby povinné k dani, tzv. plátcí daně. V České republice existuje možnost, díky které se můžou od daně osvobodit ty subjekty, jejichž roční obrat činí méně jak 2 milion korun, pokud tedy daň nechtějí dobrovolně platit. Tyto subjekty si sami daň vypočtou formou daňového přiznání a sami ji odvedou. Pokud nemá správce daně k tomuto daňovému přiznání žádné výtky, dochází k tzv. samovyměření. V roce 2016 došlo k velkému zjednodušení kontroly této daně, a to formou zavedení institutu kontrolního hlášení. Kontrolní hlášení obsahuje podrobný rozpis přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, usnadňující jejich případnou kontrolu. Nejpodrobnější popis najdeme ovšem v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty. Ta je v případě trestního řízení jedním z nejdůležitějších důkazních prostředků.⁷

1.1.3 Poplatky

Poplatky patří mezi povinné platby poskytující alespoň částečnou náhradu orgánu veřejné moci, kterému na základě žádosti poplatníka o provedení nějakého úkonu vznikají náklady. Poplatek se tak stává protiplněním za poskytnutou veřejnou službu orgánem veřejné moci. Tato oblast vybírání poplatků je poměrně složitá, jelikož je právní úprava spjatá s poplatky rozmístěna do velkého množství právních předpisů. Výběr poplatků je úzce spojen s činností soudů, orgánů územní samosprávy a správních orgánů. Díky tomu také dělíme poplatky na poplatky soudní, místní a správní. Můžeme se setkat i s dalšími zvláštními dávkami poplatkového charakteru, které si také rozebereme. Dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod: „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“⁸, tímto je tedy jasné, že poplatky mohou být ukládány pouze na základě zákona.

První zmiňované soudní poplatky jsou ukládány za úkony soudů, kryjí tedy náklady spojené s provedením soudního úkonu a jsou vybírány soudy. Jejich výběr je upraven v zákoně o soudních poplatcích. Pokud poplatník daný poplatek nezaplatí, nemůže být úkon soudu proveden, proto zde není možné zkrácení.⁹

⁶ LICHNOVSKÝ op. cit., str. 7.

⁷ LICHNOVSKÝ op. cit., str. 9.

⁸ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., *Listina základních práv a svobod*.

⁹ LICHNOVSKÝ O., VUČKA J., KŘÍSTEK L. *Trestní právo daňové. 1. vydání*. Praha: C.H.Beck, 2020, ISBN: 978-80-7400-800-9, str. 17.

Místní poplatky jsou součástí příjmu obcí a slouží k naplnění obecních rozpočtů. Tyto poplatky jsou něco jako místní daně, které jsou upraveny v zákoně o místních poplatcích. Nalezneme zde seznam poplatků, které obec může, ale nutně nemusí vybírat. Jedná se o poplatek ze psů, z pobytu, poplatek za užívání veřejného prostranství, ze vstupného, za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst, za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů a poplatek za zhodnocení stavebního pozemku a možnost jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace. Poplatky se v obci zavádí obecně závaznou vyhláškou, která se vyvěšuje na úřední desce obecního úřadu. Vyhláška musí obsahovat informace o výši místního poplatku, splatnost poplatku a lhůtu pro podání jeho ohlášení. Pokud poplatník ohlášení podat měl a neučinil tak, může se zde jednat o zkrácení daně. Nicméně tyto poplatky nebývají obvykle dostatečně vysoké, aby zde byla překročena hranice většího rozsahu, čímž nejsou naplněny znaky skutkové podstaty tohoto trestného činu. Také úmysl na straně pachatele bývá rozhodný, jelikož o povinnosti platby některých místních poplatků není mezi občany dostatečné povědomí.¹⁰

Poplatky správní upravuje zákon o správních poplatcích a jsou spojovány s úkony správních orgánů, kdy stejně jako u poplatků soudních není možné jejich zkrácení, jelikož pokud nejsou zaplacený, správní orgán požadovaný úkon neprovede.

Zvláštní dávky poplatkového charakteru, které nespádají přímo pod tři základní druhy poplatků, jsou ukládány za účelem omezení míry znečištění či jiných zásahů do přírody a mají ekologický charakter. Můžeme zde uvést jako příklady poplatky dle zákona o odpadech. Patří sem tři různé druhy poplatků. Poplatek za komunální odpad a poplatek za uložení odpadů se blíží k místním poplatkům. Poplatek za komunální odpad se vybírá za odpad vzniklý na daném území obce. Jelikož si je tento poplatek velice podobný s místním poplatkem za provoz systému shromažďování, sběru, třídění, přepravy, využívání a odstraňování komunálních odpadů platí, že tyto oba poplatky nelze stanovit současně. Třetí poplatek dle zákona o odpadech je poplatek na podporu sběru, zpracování, využití a odstranění

¹⁰ LICHNOVSKÝ op. cit., str. 18.

vybraných autovraků a platí se pouze při prvním převodu automobilu, tedy při první přeregistraci. Jeho výši určuje norma EURO, kterou dané vozidlo nesplňuje. Tento poplatek ovšem nenabízí mnoho příležitostí na jeho zkrácení.¹¹

1.1.4 Jiné podobné povinné platby

U jiných povinných plateb se nejedná o poplatky, i když jsou tyto platby poplatkům velice podobné a mohou být také předmětem zkrácení. Výše těchto plateb v praxi není nějak výrazně velká, takže pravděpodobnost, že by nějaký poplatník tuto platbu krátil, je malá, ovšem není nereálná. Subjektivní stránku trestného činu je zde opět těžké prokázat, jelikož o povinnosti těchto plateb je opět mezi poplatníky malé povědomí. Jako příklad povinných plateb spadajících do této skupiny si můžeme uvést odvody za elektřinu ze slunečního záření, odvod za odnětí ze zemědělského půdního fondu a zpoplatnění pozemních komunikací. Odvod z elektřiny ze slunečního záření měl svým zavedením omezit nepřiměřené zisky fotovoltaik. V rámci zpoplatnění pozemních komunikací se pro vysvětlení bavíme o dálničních známkách a mýtech, které skýtají možnost pro případné zkrácení zcela jednoznačně, a to využíváním zpoplatněných silnic bez zaplacení této povinné platby.

1.2 Rozdílnost daňového a trestního řízení

Nejčastějším impulsem pro začátek trestního řízení je podání trestního oznámení od správce daně, a to trestní oznámení velmi podrobné. Obsahuje různá relevantní rozhodnutí, různé úřední záznamy, daňová přiznání, účetní doklady a jiné dokumenty nashromážděné v průběhu správního řízení. Závěry správního orgánu se ale policejní orgán nemůže automaticky řídit. Vše musí sám prověřit. Zásadní rozdíl v daňovém a v trestním řízení je v dokazování. Subjekt, tedy fyzická nebo právnická osoba či podnikatel, v daňovém řízení musí sám prokázat vlastní tvrzení, a naopak v trestním řízení vinu prokazují orgány činné v trestním řízení. V daňovém řízení tak často dochází k doměření daně a to poté, co daňový subjekt neunesl důkazní břemeno.¹²

¹¹ LICHNOVSKÝ op. cit., str. 20.

¹² LICHNOVSKÝ op. cit., str. 57-58.

Správce daně může daň stanovit i dle tzv. pomůcek, a to odhadem, což je v trestním řízení nepřijatelné. Vše se musí jistě prokázat, nikoli odhadovat. Jestliže není v trestním řízení vyměřená daň dle pomůcek podložena dostatkem důkazů, není prokázáno ani spáchání daňového trestného činu. Výsledek řízení správce daně je pouhou předběžnou otázkou, kterou orgány činné v trestním řízení posuzují samostatně a učiní si o ní sami vlastní názor. Dle *in dubio pro reo* dávají orgány činné v trestním řízení přednost tvrzení podezřelého, případně obviněného.¹³

1.3 Preventivní nástroje a pomůcky

Zákonodárce nám v tuzemsku poskytuje několik různých nástrojů a pomůcek, které nám pomáhají v boji s daňovou trestnou činností a několik z těch nejpoužívanějších a dle mého názoru nejprospěšnějších si uvedeme. Jedná se o institut kontrolního hlášení, nespolehlivý plátce, systém „VIES“, režim přenesení daňové povinnosti a končící systém elektronické evidence tržeb.

1.3.1 Kontrolní hlášení

Institut takzvaného kontrolního hlášení byl zaveden do českého právního řádu přijetím zákona č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) přijatého 22.12.2014, a který nabyl účinnosti dne 01.01.2016. Jedná se o efektivní prostředek boje proti podvodům a daňovým únikům, který již od prvopočátku pomáhá správci daně pravidelně získávat informace o vybraných transakcích plátcích daně a srovnávat je mezi sebou a včas přicházet na případy, kdy jsou neoprávněně odčerpávány finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Tímto institutem ovšem nebylo nijak nahrazeno klasické daňové přiznání. Evidují se zde údaje z daňových dokladů, které měly firmy povinnost evidovat i dříve. Většina právnických a fyzických osob kontrolní hlášení podává měsíčně, některé fyzické osoby pouze čtvrtletně. Kontrolní hlášení se podává pouze v elektronické podobě,

¹³ LICHNOVSKÝ op. cit., str. 59-60.

a to přes daňový portál prostřednictvím aplikace EPO – Elektronické podání pro Finanční správu.¹⁴

Kontrolní hlášení nepodávají ti podnikatelé, kteří nejsou plátcí, ti plátcí, kteří uskutečňují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, tím může být například dlouhodobý pronájem pro neplátce. Třetí skupinou nepodávajících kontrolní hlášení jsou plátcí, kteří v daném období neuskutečnili žádné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku či nepřijali úplatu za zdanitelná plnění, nepřijali zdanitelné plnění ani neposkytli úplatu a dále ti, kteří neuplatňují nárok na odpočet daně z dříve uskutečněných plnění a ti co nepořídili zboží z jiného členského státu.¹⁵

Změnou zákona o dani z přidané hodnoty účinnou k 01.01.2023 v oblasti kontrolního hlášení nastávají změny v rámci prodloužení lhůty na odpověď plátce na výzvu k podání kontrolního hlášení doručenu do datové schránky, kdy je vidět snaha správce daně naučit plátce přihlašovat se pravidelně do datových schránek a nenechávat zprávy doručit tak zvanou fikcí. Nově je též upraven systém sankcí, kdy u menších podnikatelů nastává možnost stanovení polovičních pokut a také úplného odstoupení od vystavení pokuty, pokud u plátce došlo v kalendářním roce k prodlení poprvé.¹⁶

1.3.2 Nespolehlivý plátce

Dalším institutem pomáhajícím v boji s daňovou trestnou činností je institut nespolehlivého plátce, který byl zaveden s účinností od 01.01.2013 a je upraven v § 106a zákona o DPH. Nespolehlivým plátcem se plátce daně z přidané hodnoty stane ve chvíli, kdy závažným způsobem poruší povinnosti, které mu byly správcem daně uloženy. Jsou to situace, kdy je ohrožen veřejný zájem na řádném výběru daně. Stává se tak tedy ve chvíli, kdy plátce daně z přidané hodnoty neposkytuje požadovanou součinnost správci daně, tedy když nereaguje na výzvy

¹⁴ Kontrolní hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. [cit. 16.01.2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/zakladni-informace>.

¹⁵ KUNEŠ Z., VONDRÁK Z. *Abeceda DPH 2021* Olomouc: ANAG, 2021, ISBN: 978-80-7554-304-2, str. 345.

¹⁶ Informace ke změnám zákona o DPH s účinností od 1.1.2023 – oblast kontrolního hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. [cit. 16.01.2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/aktuality/2023/informace-ke-zmenam-zakona-o-dph-s>.

či nepředkládá požadované údaje, které jsou nezbytné pro správu daně. Další chvílí určující zařazení mezi nespolehlivé plátce je chvíle, kdy je u plátce po dobu nejméně 3 měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500.000,- Kč a stav stále trvá i ve chvíli, kdy je vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.¹⁷ S institutem nespolehlivého plátce tak úzce souvisí ručení za daň, což upravuje § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je uvedeno: „*Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.*“¹⁸ Každý plátce daně by měl proto kontrolovat každého svého poskytovatele plnění, zda nepatří k nespolehlivým plátcům. To opět dopředu pomáhá vyvarovat se nevěrohodným obchodním činnostem.

1.3.3 VIES

Již od roku 1993, a dříve také v rámci Evropských společenství, funguje v rámci Evropské unie systém daně z přidané hodnoty, kdy plátce daně z přidané hodnoty registrovaný v jednom z členských států dodává zboží jinému plátcí daně z přidané hodnoty také registrovanému v členském státě, čímž je při dodání zboží do jiného členského státu osvobozen od DPH. Daň poté při pořízení zboží z jiného členského státu povinně přiznává a platí až plátce DPH v jiném členském státě, kam je ono zboží dodáno. Systém VIES (z anglického VAT Information Exchange System) je prostředek, díky kterému můžeme získat informace o registrovaných plátcích DPH a intrakomunitárních dodávkách zboží v rámci členských států Evropské unie. Díky tomuto systému může správce daně i potažmo policejní orgán během prověřování získávat důležité informace ohledně práva prodávajícího k osvobození od zdanitelného plnění, zda ho měl či ne, a také umožňuje kontrolu kupujících v rámci přiznání a zdanění nabytého zboží.¹⁹

¹⁷ KUBÁTOVÁ A. Nespolehlivý plátce a ručení za DPH. *Portál POHODA* [online]. [cit. 16.01.2023]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/nespolehlivy-platce-a-ruceni-za-dph/>.

¹⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v posledním znění.

¹⁹ ŠEFČÍK, M. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018, ISBN: 978-80-7502-252-3, str. 20-21.

1.3.4 Reverse-charge

Režim přenesení daňové povinnosti, známý též jako reverse-charge, vycházející ze zákona o dani z přidané hodnoty, je dalším velice důležitým pojmem, se kterým se každý vyšetřovatel daňové trestné činnosti pravidelně setkává, a jehož fungování je nutné rozumět, jelikož se dá uplatňovat jak v tuzemsku, tak při obchodování v rámci Evropské unie.

Cílem a principem režimu přenesení daňové povinnosti při obchodním styku v tuzemsku je zabránění daňovým unikům v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, kdy dodavatel přenáší svoji daňovou povinnost na odběratele. Systém se zavedl proto, aby se nestávalo, že si některý dodavatel v rámci řetězce subdodávek u např. větší stavební zakázky daň uplatní, ale na výstupu už žádnou daň neodvede. Při těchto subdodávkách si pak všichni fakturují bez DPH. Všechny obecné podmínky pro použití režimu přenesení daňové povinnosti jsou podrobně stanoveny v zákoně o dani z přidané hodnoty.²⁰

Ve druhém případě, kdy se princip přenesení daňové povinnosti využívá v rámci obchodování v zemích Evropské unie, je cílem to, aby daň byla odvedena do státního rozpočtu země, kde dojde ke spotřebě. Aby mohl být plátce osvobozen od tuzemské DPH musí odběrateli uvést své daňové identifikační číslo, zboží musí být přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou, která bude k tomuto účelu zmocněna a plátce toto dodání zboží do jiného členského státu musí uvést ve svém souhrnném hlášení.²¹

1.3.5 Elektronická evidence tržeb

Jako posledního pomocníka v boji s daňovou trestnou činností si uvedeme systém elektronické evidence tržeb, jehož konec byl vyhlášen na konci prosince roku 2022 ve Sbírce zákonů, a díky tomu není již od 01.01.2023 funkční, a to ani pro dobrovolně evidující podnikatele. Systém elektronické evidence tržeb, dále jen

²⁰ BÍLÝ R. Pravidla pro tuzemský reverse charge. *Portál POHODA* [online]. [cit. 17.01.2023]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/pravidla-pro-tuzemsky-rezim-prenesení-danove-povin/>.

²¹ BÍLÝ R. Pravidla pro reverse charge při obchodování v EU. *Portál POHODA* [online]. [cit. 17.01.2023]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/pravidla-pro-reverse-charge-pri-obchodovani-v-ramci/>.

zkráceně „EET“, měl pomáhat s evidencí hotovostních plateb u podnikatelů tak, aby se nemohli vyhýbat řádnému odvodu daní.²²

Dle závěrečné zprávy Ministerstva financí se již tento systém do budoucna nevyplatí. Srovnáním nákladů na provoz EET ze strany státu, a i administrativních nákladů, které mají podnikatelé s vedením EET, se zjistilo, že by byl tento systém do budoucna pouze zátěží pro rozpočet, jelikož výhledově do roku 2025 bude hotovostních plateb přibližně pouze pětina z celkového objemu. Klesne tak kompletně administrativní zátěž a náklady spojené s vedením EET.²³ Dle mého názoru je ovšem toto rozhodnutí nešťastné, a to z hlediska toho, že nám opět začne vzkvétat šedá ekonomika, a že začneme znovu potkávat při návštěvách ať už restauračních či jiných zařízeních cedulky s nápisem „Platby pouze v hotovosti“.

2 Hospodářská kriminalita

Pod pojmem hospodářská kriminalita si z policejního hlediska můžeme představit trestné činy proti majetku, jako je například tunelování bank či různé druhy zpronevěr a podvodů, dále pak trestné činy z oblasti daní a poplatků, účetnictví, padělání peněz, směnek, šeků a platebních karet, korupce, trestné činy související s veřejnými soutěžemi a dražbami, legalizace výnosů z trestné činnosti, známou jako tzv. praní špinavých peněz, a také trestné činy z oblasti ochrany autorských a průmyslových práv. Tento druh kriminality má vážný sociální a ekonomický dopad na vnitřní stabilitu státu. V současné době je též na strmém vzestupu boj proti počítačové kriminalitě. V dané oblasti dochází ke značnému nárůstu trestných činů v řádu desítek skutků na denní bázi. Jedná se hlavně o boj s internetovými podvody, kdy v posledních měsících zřejmě každý z nás obdržel SMS zprávu, kdy mu byla nabízena státní podpora na bydlení, či případně email, který odkazoval na nedodaný balíček českou poštou ze zahraničí a podobně.

²² Zrušení elektronické evidence tržeb od 1. 1. 2023. *eTržby* [online]. [cit. 17.01.2023]. Dostupné z: https://www.etrzby.cz/cs/tiskove-zpravy_1588.

²³ WEISS T. Senát schválil úplné zrušení EET od příštího roku. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 17.01.2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/senat-schvalil-uplne-zruseni-eet-od-pris-46800/>.

Hospodářská trestná činnost bývá často nazývána jako kriminalita tzv. bílých límečků. Tuto definici zavedl v USA v roce 1939 E. H. Sutherland, kdy pod tento pojem přiřadil jednání, které páchá vážená, vysoce společensky postavená osoba ve svém povolání, kdy využívá své důvěryhodnosti, která vyplývá z jejího vysokého sociálního statutu a prestiže. Jako opak k tomuto pojmu existuje kriminalita modrých límečků, tedy zločinců z podsvětí. V dnešní době kriminalitu bílých límečků přiřazujeme pachatelům při výkonů profese legálního podnikání, kdy se k tomuto často přidružuje i vliv politický a ekonomický v určitém teritoriu.²⁴

Mezi hlavní znaky hospodářské trestné činnosti patří protiprávní jednání, kterým byl dosažen finanční nebo jiný prospěch na úkor jiného konkrétního ekonomického subjektu, kterým může být fyzická osoba, obchodní společnost nebo i stát.²⁵

Je nutné uvědomit si, že trestní právo postihuje jen ty nejzávažnější případy porušování příslušných norem, kdy je společenská škodlivost vysoká, a i sankce za tyto spáchané trestné činy. V ostatních případech fungují instituty správního práva v oblasti celé řady přestupků, a dále pak i v případech odpovědnosti občanskoprávní za způsobení škody či za porušení smlouvy.²⁶

2.1 Policejní a justiční statistiky

Pro upřesnění pojmu hospodářské kriminality je třeba si demonstrovat, jaké jsou odlišnosti v tomto pojmu díky justičním a policejním statistikám. Mezi justičními a policejními statistikami v rámci hospodářské kriminality jsou totiž velké rozdíly. Justiční, také často pojmenována jako soudní, statistika řadí mezi hospodářské trestné činy pouze ty, které jsou zařazené do šesté hlavy zvláštní části trestního zákona.

V policejních statistikách se pod hospodářskou kriminalitu kromě výše uvedených trestných činů řadí také i některé trestné činy proti majetku, a to v případě, že se předmětem pachatelova útoku staly neoprávněně přidělené nebo použité finanční prostředky z veřejných zdrojů, dále pak v případě, že se tak stalo při obchodních

²⁴ FRYŠTÁK, M. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: KEY Publishing, 2007, ISBN: 978-80-87071-18-2, str.7-9.

²⁵ FRYŠTÁK op. cit., str. 10.

²⁶ TRUNEČEK, J. *Hospodářská kriminalita a její nejrozšířenější případy*. *Ústav práva a právní vědy* [online]. [cit. 13.10.2022]. Dostupné z: <https://www.ustavprava.cz/blog/2018/01/hospodarska-kriminalita-a-jeji-nejrozsirenejsi-pripady/>.

vztazích, které byly založené obchodním právem, nebo ve vztazích založených i jiným právem, kdy byl předmětem pachatelova útoku jemu svěřený obchodní nebo veřejný majetek a další. Jako často zastoupené trestné činy v policejních statistikách nacházíme trestný čin praní špinavých peněz, padělání a pozměnění veřejné listiny, pytláctví, poškození věřitele, porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku, legalizace výnosů z trestné činnosti, podvod a další. I proto je velice složité definovat pojem hospodářské kriminality jako takové.²⁷

2.2 Hospodářské trestné činy

Hospodářské trestné činy, dle soudních statistik, jsou v České republice aktuálně upraveny v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a to v hlavě šesté. Tyto trestné činy se dále rozdělují do čtyř základních skupin, a to trestné činy proti měně a platebním prostředkům, trestné činy daňové, poplatkové a devizové, trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou a poslední čtvrtou skupinou jsou trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu.²⁸

2.3 Trestné činy daňové, poplatkové a devizové

Skupina trestných činů daňových, poplatkových a devizových obsahuje osm paragrafů a to v postupném pořadí § 240 zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, § 241 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, § 242 zvláštní ustanovení o účinné lítosti, § 243 nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení, § 244 porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží, § 245 padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti, § 246 padělání a pozměnění známek a § 247 ohrožení devizového hospodářství.²⁹

Mezi daňové trestné činy můžeme řadit i trestný čin podvodu dle § 209 trestního zákoníku, a i trestný čin neoprávněného podnikání dle § 251 trestního zákoníku, jelikož důsledkem spáchání těchto trestných činů v rámci skutkové podstaty může

²⁷ CHMELÍK J., HÁJEK P., NEČAS S. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2005, ISBN: 80-86898-13-X, str. 15-19.

²⁸ Zákon č. 40/2009 Sb., *trestní zákoník* v posledním znění.

²⁹ Zákon č. 40/2009 Sb., *trestní zákoník* v posledním znění.

být zkrácení daně. Dalším trestným činem, který není přímo uveden ve skupině trestných činů daňových, poplatkových a devizových, je trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku dle § 227 trestního zákoníku, jelikož nově od 01. prosince 2016 je tato povinnost stanovena i v zákoně o daních z příjmů, kam byla zavedena díky zákonu o prokazování původu majetku. Touto skutečností se i tento trestný čin zařadil mezi trestné činy daňové. Obsahem skutkových podstat daňových trestných činů je typické, že se odvíjí od daňových právních předpisů.³⁰

Všechny daňové trestné činy vyžadují vždy úmyslné jednání, nelze je spáchat z nedbalosti. Pachatel tedy musí chtít daň zkrátit, nebo musí být s takovým výsledkem alespoň srozuměn. Toto zavinění je nutné dokazovat a není to snadné, jelikož člověku do hlavy nevidíme. Je třeba rozeznat rozdíl mezi tím, když člověk v daňovém přiznání omylem napíše jinou cifru, což se může stát i z nedbalosti, a mezi tím, když člověk zfalšuje fakturu, to už se z nedbalosti nestane. Může se také stát, že pachatelovým cílem není zkrácení daně, že chce získat zcela jinou výhodu, ale zkrácení daně je vedlejším efektem. Cíl a úmysl nejsou jedno a totéž. Na základě tohoto můžeme posoudit, zda byl úmysl přímý či nepřímý. Pachateli je vždy nutné prokázat jeho povědomost o všech skutkových okolnostech podmiňujících spáchání tohoto trestného činu.³¹

Jak jsem se již zmínila v úvodu, podrobněji se ve své diplomové práci budu věnovat právě trestným činům daňovým, které zahrnují většinu mé práce na oddělení hospodářské kriminality.

2.3.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby je jedním z trestných činů daňových, poplatkových a devizových. Příslušné ustanovení trestního zákoníku zní: „*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*

³⁰ PELC V., PELC V. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy* Olomouc: ANAG, 2017, ISBN: 978-80-7554-072-0, str. 165-166.

³¹ LICHNOVSKÝ O., VUČKA J., KŘÍSTEK L. *Trestní právo daňové. 1. vydání.* Praha: C.H.Beck, 2020, ISBN: 978-80-7400-800-9, str. 64-66.

platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.“³²

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby zahrnuje nejspíše největší objem daní ucházejících státu. Pachatelem tohoto trestného činu nemusí být pouze poplatník či plátce daně, ale jakákoliv jiná fyzická či právnická osoba, která mohla způsobit, že ke krácení daně došlo. Může to být externí účetní společnosti, právní poradce, člen statutárního orgánu a další. Není nutné, aby se při tom ona osoba obohatila. Trestný čin zkrácení daně se stává dokonaným ve chvíli, kdy je podáno daňové přiznání.³³

Smyslem zavedení tohoto trestného činu bylo a je zabezpečit příjmy do státního rozpočtu z daní. Důsledkem spáchání daného trestného činu je neoprávněný daňový prospěch, který může pachatel získat prostřednictvím vylákání neoprávněné výhody na dani či vyměřením nižší daně. Jde zde tedy o určité podvodné jednání, kdy hovoříme o speciálním případě podvodu, přičemž je zde vyloučen jednočinný souběh s trestným činem podvodu dle § 209 trestního zákoníku.³⁴

Mezi základní tři způsoby, jakými může být daň zkrácena, patří zatajení informací, uvedení nepravdivých údajů a předstírání nepravdivých okolností. Do skupiny zatajení informací řadíme například zatajení některých příjmů, nepřihlášení zaměstnanců pracujících takzvaně načerno a další. Uvedení nepravdivých údajů zahrnuje případy, kdy je skutečná mzda zaměstnanců vyšší, než zaměstnavatel uvádí, a to s cílem zkrátit hlavně pojistné na sociální zabezpečení. V poslední skupině předstírání nepravdivých okolností se můžeme setkat se situací, kdy jsou předstírány náklady na dosažení obratu s cílem snížit daňovou povinnost. V praxi je velmi populární vyhledávání možností, jak legálně zákon ve věci daní obcházet. Nemusí se tak vždy nutně jednat o trestný čin, muselo by zde být i podvodné

³² Zákon č. 40/2009 Sb., *trestní zákoník* v posledním znění.

³³ LICHNOVSKÝ O., VUČKA J., KŘÍSTEK L. *Trestí právo daňové. 1. vydání*. Praha: C.H.Beck, 2020, ISBN: 978-80-7400-800-9, str. 62.

³⁴ PELC V., PELC V. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy* Olomouc: ANAG, 2017, ISBN: 978-80-7554-072-0, 195-196.

jednání, které by úmyslně vedlo ke zkrácení daně či vylákání neoprávněné daňové výhody.³⁵

Povinných plateb, které se mohou stát předmětem prověřování tohoto trestného činu, je v systému České republiky obrovské množství, jak jsem již zmínila v první kapitole, a jejich skutková podstata je široká. Často se dané povinné platby označují jako berně. Berně je zákonem stanovená povinnost odvést státu určitou platbu. Výši této platby, daně, si je poplatník či plátce povinen sám vypočítat a samozřejmě i přiznat správci daně a odvést, na základě výše poplatků, které určují právní předpisy.³⁶

V rámci trestního řízení se může stát, že nastane rozdíl mezi doměřenou daní správcem daně a zjištěnou výší zkrácení daně v trestním řízení. „*Nejvyšší soud uvádí, že skutečně vykázanou daň musíme porovnávat s tou daní, jaká správně měla být vykázána; nikoli s třetí variantou, kterou si podle vlastních pravidel vypočítal správce daně (který může seškrtnat nesprávně uplatněné odpočitatelné položky, ale už nemusí doplnit jiné odpočitatelné položky, které by daňový subjekt mohl uplatnit, kdyby danil správným způsobem).*“³⁷ Nelze tedy pracovat s výší daně, kterou správce daně vypočetl odhadem dle pomůcek. Pokud nelze z důkazů zjistit přesnou výši zkrácení daně, vychází se z konkrétně prokázané minimální částky.

Rozsahem zkrácení daně je rozdíl mezi správně stanovenou daňovou povinností po započtení všech zákonných položek snižujících daňovou povinnost, a to pro daň a období, které je předmětem trestního stíhání. Trestní zákoník nedefinuje přesně, co je to větší, značný či velký rozsah, proto u trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby jsou zde shodná pravidla jako u výše škody.³⁸

Pro vznik trestní odpovědnosti pachatele je nutné, aby výše jeho zkrácení dosahovala větší škody, tedy alespoň 100.000,- Kč. Jednání musí být vždy v příčinné souvislosti s následkem v podobě zkrácení nebo vylákání výhody na

³⁵ PELC op. cit., str. 196-198.

³⁶ LICHNOVSKÝ O., VUČKA J., KRÍSTEK L. *Trestní právo daňové. 1. vydání.* Praha: C.H.Beck, 2020, ISBN: 978-80-7400-800-9, str. 1.

³⁷ LICHNOVSKÝ op. cit., str. 76.

³⁸ LICHNOVSKÝ op. cit., str. 76-77.

dani. Trestní odpovědnost v tomto případě zaniká promlčením či v důsledku účinné lítosti dle § 33 trestního zákoníku. S účinností od 01. července 2016 byla znovu zavedena trestnost přípravy trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, ale pouze v případech velkého rozsahu. Přípravné jednání může zahrnovat přijetí platby bez daňového dokladu, předstírání fiktivních obchodů nebo neuskutečnění tvrzeného plnění a podobně.³⁹

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

Trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby byl zaveden do českého právního řádu s účinností od 01. ledna 1998 a pojí se s porušením povinnosti odvést sraženou daň nebo jinou povinnou platbu. Seznam těchto odvodových povinností je taxativně a poměrně přesně stanoven. Důvodem a smyslem zavedení nového trestného činu byla potřeba trestat i takové skutky, kdy pachatel svoji daňovou povinnost neskrývá, ale z různých důvodů danou povinnost neplní. Před zavedením tohoto trestného činu byla daná skutková podstata trestána v rámci trestného činu porušení povinnosti při správě cizího majetku. Dělo se tak z toho důvodu, že v onom případě docházelo a dochází k přisvojení si cizí věci, která byla osobě svěřena přímo zákonem.⁴⁰

Skutková podstata zde spočívá v opomenutí jednání, ke kterému je plátce ze zákona povinen. Nejedná se ovšem o rozpor s Listinou, ve které je zmiňováno, že: „*Nikdo nesmí být zbaven svobody pouze pro neschopnost dostát smluvnímu závazku.*“⁴¹ Tato povinnosti totiž nevzniká na základě uzavřené smlouvy, ale na základě zákona, kdy není možné se mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem dohodnout jinak. Pachatelem může být jak fyzická, tak právnická osoba, která je zaměstnavatelem či plátcem, případně za tohoto zaměstnavatele nebo plátce z pověření jedná.⁴²

³⁹ PELC V., PELC V. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy* Olomouc: ANAG, 2017, ISBN: 978-80-7554-072-0, str. 199-206.

⁴⁰ PELC op. cit., str. 208-209.

⁴¹ čl. 8 odst. 2 Ústavního zákona č. 2/1993 Sb., *Listina základních práv a svobod* v posledním znění.

⁴² PELC V., PELC V. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy* Olomouc: ANAG, 2017, ISBN: 978-80-7554-072-0, str. 209-212.

Objektem trestného činu jsou zaměstnanci v podřízeném postavení, kteří jsou tímto činem poškozeni. Následek spočívá v neodvedení povinné platby, přičemž tento následek musí být vždy v příčinné souvislosti s jednáním pachatele, jinak by nebylo možné uvažovat o trestní odpovědnosti. Aby trestní odpovědnost mohla vzniknout, hranice výše škody musí činit alespoň 100.000,- Kč. Jelikož se často stává, že neodvedení daně není žádným podvodným jednáním, ale pouze špatnou či špatně plánovanou podnikatelskou činností, je zde dobré posuzovat i subsidiaritu trestní represe dle § 12 odst. 2 trestního zákoníku. Důležité je také sledovat otázku zavinění, kdy je vyžadováno zavinění ve formě úmyslu, a to alespoň nepřímého.⁴³

Z důvodů určení společenské škodlivosti a závažnosti trestného činu zjišťujeme v praxi také důvody neodvedení a k čemu byly peníze místo toho využity, což pomáhá též stanovit z hlediska zavinění, zda byl úmysl přímý či nepřímý. V rámci znaleckých posudků je v této záležitosti i zjišťováno, jestli měl zaměstnavatel k dispozici potřebné finanční prostředky a v případě krizové finanční situace, zda dostatečně přizpůsobil své hospodaření, aby odvody mohl odvést.

Trestní odpovědnost trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby zaniká promlčením, doba stanovena dle výše škody, nebo v důsledku zvláštní účinné lítosti dle § 242 trestního zákona.⁴⁴

2.3.3 Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku

Trestný čin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku se od 01. prosince 2016 stal mimo jiné i daňovým trestným činem, jelikož byla tato povinnost zavedena i do zákona o daních z příjmů. Skutková podstata trestného činu je zde do velké míry určena mimotrestními právními předpisy, kdy poplatník na základě porušení povinnosti podat toto prohlášení zmaří správci daně výběr daní a může dojít i k neuspokojení pohledávek ve velmi vysoké výši. Jedná se zde o omisivní delikt, který lze spáchat jednáním spočívajícím v odmítnutí splnění povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku, vyhýbání se jí či v uvedení nepravdivých či hrubě zkreslených údajů v tomto prohlášení.⁴⁵

⁴³ PELC op. cit., str. 211.

⁴⁴ PELC op. cit., str. 212-213.

⁴⁵ PELC op. cit., str. 188-189.

Stát se tímto prostředkem snaží zlepšit výběr daní, zabránit daňovým únikům a získat vyšší míru kontroly toku peněz v soukromém sektoru. Povinnost učinit prohlášení o majetku vzniká ve chvíli, kdy je správcem daně řádně doručena výzva vydaná v souladu se zákonem. Jaká je společenská škodlivost činu nelze automaticky usuzovat, kdy nejde například tvrdit, že odmítnutí prohlášení o majetku je více závažné než neuvedení pravdivých či hrubě zkreslených údajů. Trestní odpovědnost zaniká v důsledku účinné lítosti dle § 33 trestního zákoníku nebo promlčením.⁴⁶

2.3.4 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení byl zaveden do českého právního řádu s účinností od 01. ledna 1998. Jeho smyslem je předcházení daňovým únikům postihem jednání, které ve svém důsledku může umožnit spáchání daňového podvodu. Skutková podstata spočívá v nesplnění oznamovací povinnosti vůči správci daně. Oznamovací povinnost stanovuje jiný zákon a jednání musí být alespoň ve formě nepřímého úmyslu. Povinnost oznámení stanovují mimotrestní právní předpisy a spoluvytvářejí tak obsah dané skutkové podstaty. Jedná se vždy o předpisy zákonné, nikdy to nemohou být předpisy podzákoné. Můžeme se tak setkat především v daňovém řádu a dále pak v zákoně o daních z příjmů.⁴⁷

Oznamovací povinnost, nutno splnit řádně a včas, může být nesplněna zcela nebo postačí i jen zčásti. Rozsah tohoto nesplnění dále určí společenskou škodlivost daného trestního jednání. V každém případě spáchání tohoto daňového trestného činu je třeba posuzovat, zda ono jednání mělo důsledky, při kterých došlo ke vzniku následku ve formě ohrožení. Ne každé opožděné splnění oznamovací povinnosti totiž musí nutně znamenat spáchání trestného činu. Je zde vyloučen jednočinný souběh spáchání tohoto trestného činu společně s trestným činem zkrácení daně, a to dle zásady *ne bis in idem*, v případě postihnutí skutku již v rámci daňového řízení sankcí trestní povahy ve smyslu evropských předpisů.⁴⁸

⁴⁶ PELC op. cit., str. 190-193.

⁴⁷ PELC op. cit., str. 214-215.

⁴⁸ PELC op. cit., str. 216.

Smyslem trestného činu nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení je zajištění důležité součinnosti třetích osob se správcem daně, díky čemuž může vyměřit či vymáhat daň. Trestně odpovědná nemůže být například osoba, která je požádána o doložení údajů, které může správce daně jednoduše zjistit z úředních evidencí, které si sám vede, nebo od jiného orgánu veřejné moci. Když mu v tomto případě osoba součinnost neposkytne, nemůže být trestně odpovědná, jelikož chybí příčinná souvislost mezi jejím jednáním a následkem. Pro hranici trestnosti je nutná škoda alespoň ve větším rozsahu. Aby došlo k naplnění dostatečného stupně zavinění, postačuje, aby dotyčná osoba věděla, že jí vznikla oznamovací povinnost a vědomě ji pak nesplnila. Co se týče oznamovací povinnosti třetích osob, vzniká až na základě výzvy správce daně. Neexistuje totiž žádná všeobecná oznamovací povinnost, která by fyzické či právnické osoby nutila k samovolnému aktivnímu jednání bez předchozí výzvy správce daně. Trestní odpovědnost v tomto případě zaniká buď promlčením nebo v důsledku účinné lítosti dle § 33 trestního zákoníku.⁴⁹

3 Metodika vyšetřování trestných činů daňových, poplatkových a devizových

Jako u páchání jakékoliv jiné trestné činnosti nám praxe policistů a jejich zkušenosti postupně přináší nové metodiky a návody, jak s touto trestnou činností bojovat a jakým nejlepším způsobem ji prověřovat a vyšetřovat. Postupně si rozebereme, s jakými typickými stopami se u vyšetřování trestných činů daňových, poplatkových a devizových setkáváme, jaké bývají prvotní podněty k vyšetřování této trestné činnosti, jaké jsou typické počáteční úkony ve fázi prověřování, jak vytyčujeme vyšetřovací verze, plánujeme další postupy v průběhu vyšetřování a závěrem i jaké jsou aktuální problémy v oblasti daňových trestných činů, které jsou spojené s jejich dokazováním.

⁴⁹ PELC op. cit., str. 216-218.

3.1 Typické stopy

Stejně jako při páchání jiné trestné činnosti můžeme i v případě hospodářské kriminality nalézat stopy jak paměťové, tak materiální. Těchto stop bývá opravdu velké množství a spíše, než stop materiálních se to týká různých listinných důkazů na velmi různých nosičích.⁵⁰ Mohou to být originální písemnosti, různé falzifikáty či pozměněné listiny, a to buď ve fyzické formě nebo v elektronické verzi.

Obchodní záznamy a účetnictví patří k nejčastějším dokumentům objasňujícím, jaké osoby se účastnili na daných operacích, kdo se účastnil různých jednání, kdo a jak vedl účetnictví a podobně. Je třeba brát v úvahu, že účetní záznamy nemusí být správné, mohou být úmyslně i neúmyslně pozměněné a je třeba, aby byly podpořeny nějakými dalšími podklady. Často se vyskytují fiktivní vývozy zboží u podvodů s DPH.⁵¹

Mezi další nástroje dokazování v rámci typických stop můžeme řadit elektronické důkazy, jako je emailová korespondence či korespondence přes sociální sítě a podobně. Dále pak výpisy z datových schránek mohou často objasnit i to, kdo ve skutečnosti stojí v čele fungování společnosti. Trend v těchto elektronických důkazech bude jistě časem narůstat.

Dalším cenným zdrojem informací jsou výpisy z bankovních účtů. O ty si žádá policejní orgán prostřednictvím státního zástupce. V této žádosti v souladu s § 8 odst. 2 trestního řádu je nutné dávat si pozor na zbytečné sdělování nadbytečných údajů, které banka nemusí pro potřeby vyřízení žádosti vědět. Jsou to zbytečné detailní informace o prověřovaném skutku, jména poškozených apod.⁵²

Stopy paměťové, uložené ve vědomí lidí, odráží to, jakým způsobem daná osoba vnímala a vnímá realitu v různé míře přesnosti, jelikož je každá osoba limitována tím, jak je schopna si věci zapamatovat, vybavit a jak je dále srozumitelně interpretovat. Každá paměťová stopa tak slábne s plynutím času a často je tak limitující právě v rámci vyšetřování hospodářské trestné činnosti, kdy se bohužel

⁵⁰ STRAUS, J. a kolektiv. *Kriminalistická metodika*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2008, ISBN: 978-80-7380-124-3, str. 237-238.

⁵¹ LICHNOVSKÝ O., VUČKA J., KRÍSTEK L. *Trestní právo daňové. 1. vydání*. Praha: C.H.Beck, 2020, ISBN: 978-80-7400-800-9, str. 113.

⁵² LICHNOVSKÝ op. cit., str. 111-112.

většina trestných činů prověřuje až několik let od spáchání.⁵³ Jaký vztah měla daná osoba k projednávané věci nám pomůže dělit nositele paměťových stop na:

- osoby, které se jednání přímo dopustily, naplánovaly ho, organizovaly, podílely se na nelegálních finančních transakcích a dalších aktivitách,
- osoby podílející se na likvidaci důkazů a utajování informací s tím souvisejících,
- osoby, které poskytly konzultace k odborným problémům, využité posléze k páčání trestné činnosti,
- osoby, které zprostředkovaly nelegální obchodní či finanční transakce,
- osoby poškozené, které se mohou stát následně svědky, kdy si ani z počátku třeba neuvědomují, že se staly svědky trestného činu,
- a různé další osoby, které jsou zdrojem relevantních informací k danému případu.⁵⁴

V praxi se i poměrně často stává, že osoba na venek vystupující jako poškozená se časem stane osobou, která se sama či ve spolupachatelství trestné činnosti dopustila a její postavení v rámci trestního řízení je následně úplně změněno.

3.2 Zvláštnosti předmětu vyšetřování

V porovnání s obecnou kriminalitou má ta hospodářská různá specifika. Většina skutkových podstat hospodářských trestných činů má charakter blanketních norem. V průběhu trestního řízení je tak třeba opatřovat důkazy k prokázání, jaká konkrétní právní norma byla porušena, do jaké míry a jakým způsobem. Častým problémem je pak dokazování, jaké osoby měly jaké povinnosti a do jaké míry byly tedy účastny na spáchání trestného činu. Nalézt na začátku konkrétní odpovědnou osobu je takřka nemyslitelné. Příčinná souvislost spojená s rozhodnutími daných osob pak určuje jejich míru odpovědnosti. Dokazování úmyslného zavinění je další zvláštností předmětu vyšetřování hospodářských trestných činů. Pachatelé

⁵³ NĚMEC, M. a kolektiv. *Teorie a metodologie kriminalistiky pro magisterské studium II*. Praha: ABOOK, 2019, ISBN: 978-80-906974-2-3, str. 364.

⁵⁴ STRAUS, J. a kolektiv. *Kriminalistická metodika*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2008, ISBN: 978-80-7380-124-3, str. 238-239.

hospodářské kriminality dosahují různých neoprávněných výhod, obohacení a důležité je pak zjištění, jak bylo s těmito hodnotami naloženo, a to z důvodů včasného přijetí zajišťovacích úkonů. Páchání této trestné činnosti je i často propojeno do zahraničí, což stěžuje celé trestní řízení. Mnoho pachatelů je také napojeno na různé politické kruhy a vyšetřování je tím pádem často medializováno a probíhá takzvaně na očích všem.

3.3 Zvláštnosti podnětů k vyšetřování

V případě hospodářské kriminality se zřídka kdy stává, že by na tento typ trestné činnosti podal trestní oznámení očitý svědek. Jedná se o natolik latentní jednání, že je těžké je náhodně odhalit. Výjimečně se může stát, že skutek přichází oznámit osoba, která byla původně spoluúčastná a nyní cítí jakousi křivdu či řeší s pachatelem trestné činnosti nějaký svůj vlastní osobní spor a chce se mu tímto způsobem pomstít.

Dle trestního řádu musí policejní orgán neprodleně sepsat záznam o zahájení úkonů trestního řízení, a to za účelem objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin.⁵⁵ Nestačí mít k dispozici pouze neopodstatněné domněnky. V každém případě musí být zkoumáno, zda došlo k naplnění všech zákonem stanovených znaků skutkové podstaty daného trestného činu, a zda je tedy na místě zahájit fázi prověřování. Vždy je nutné zodpovědět tyto základní otázky:

- popsat současný stav věci oproti stavu žádoucímu, který by existoval, pokud by bylo jednáno dle zákonných předpisů,
- jakým způsobem k tomuto stavu došlo,
- kdo a proč za vznik tohoto stavu odpovídá,
- k porušení jakých právních předpisů či jiných norem došlo a
- jaká je vzniklá škoda.

Nejčastějším vnějším podnětem pro zahájení úkonů trestního řízení v rámci daňové kriminality je oznámení poškozeného, kterým je ve většině případů

⁵⁵ Zákon č. 141/1961 Sb., *trestní řád* v posledním znění.

finanční úřad. Finanční úřad takto činí hlavně ze své oznamovací povinnosti. To se ale bohužel téměř vždy stává až několik let po prověřovaném zdaňovacím období z důvodů dlouho trvající daňové kontroly a dalším průtahům vznikajícím v daňovém řízení, které jsou pak srovnatelné s průtahy, se kterými se i policejní orgán potýká sám ve fázi prověřování.

Častou chybou finančního úřadu při podání trestního oznámení je, že policejnímu orgánu nezašle všechny své dokumenty, které ve věci v rámci svého daňového řízení nasbíral. Jedná se často o obsáhlou dokumentaci, ta je pak ale důležitá jako podklad pro vedené trestní řízení, ať už se jedná o různá daňová přiznání, nejvíce přínosná kontrolní hlášení či i provedené výslechy osob. Policejní orgán poté musí o tyto písemnosti znovu žádat a hned na začátku tak dochází k dalším průtahům, které například při nižší výši škody do jednoho milionu korun mohou zapříčinit i to, že se daný případ promlčí. Já osobně jsem se s tímto setkala za dobu své praxi již dvakrát. Dorazilo nám na oddělení postoupené trestní oznámení na podezření ze zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kdy výše škody činila pouze cca 400.000,- Kč a stalo se tak již téměř před pěti lety. V případě tohoto skutku činí promlčecí doba právě 5 let, tudíž od zahájení úkonů trestního řízení jsem měla pouhý měsíc na to se pokusit prověřit a dokázat, že ke spáchání trestného činu došlo, což se mi nakonec v takto krátké době bohužel nepodařilo a věc musela být odložena dle § 159a odst. 2 trestního řádu.

Dalším poškozeným, který často podává trestní oznámení, je, jak již bylo shora zmiňováno fyzická osoba, která dříve u určité právnické osoby působila či s ní nějakým způsobem spolupracovala. Tato oznámení mají různou vypovídací hodnotu. Fyzické osoby tak často zneužívají policejní orgán k tomu, aby získaly nějaké informace či aby suplovaly a urychlily nečinnost soudů, či se jim zdá, že v případě trestního řízení mají jako poškození větší práva a statisticky větší pravděpodobnost, že spor vyhrají. V tomto případě se ale často odkazujeme na § 12 odst. 2 trestního zákoníku, kdy: „*Trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu.*“⁵⁶

⁵⁶ Zákon č. 40/2009 Sb., *trestní zákoník* v posledním znění.

Věc je posléze takzvaně uložena k případnému dalšímu opatření, pokud by byly zjištěny nové skutečnosti odůvodňující zahájit úkony trestního řízení.

Druhým nejčastějším způsobem příjmu trestního oznámení je trestní oznámení přijaté od Finančního analytického úřadu. Tento úřad samostatně od roku 2017 bojuje s legalizací výnosů z trestné činnosti, financováním terorismu, sbírá a analyzuje informace o podezřelých obchodech, podílí se na tvorbě právních předpisů Evropské unie a další.⁵⁷ Tato oznámení, oproti oznámení od finančních úřadů, se týkají povětšinou aktuálně prováděných transakcí přes bankovní účty, proto se zde často setkáváme se zajištěním finančních prostředků dle § 79a odst. 1 trestního řádu, kdy je podezření na legalizaci výnosů z trestné činnosti.

Velmi charakteristická jsou trestní oznámení přijímaná od občanů, která postrádají konkrétní informace a jsou často anonymní. I tak musejí být tyto podněty prověřeny a nesmějí se brát na lehkou váhu.

Poslední podnět přijímaný pro zahájení úkonů trestního řízení je poznatek, který zasílá jiný policejní orgán, který jej získal vlastní činností. Tyto podněty je nutné zpracovávat s vysokou kvalitou, dávat si pozor na zákonnost způsobu jejich získání a pečlivě rozepisovat daný skutkový stav, jen tak mohou být pro další fázi prověřování přínosné. Výhodou v tomto případě je, že se s našimi kolegy můžeme ústně či fyzicky zkontaktovat a v případě nejasností se na vše potřebné doptat a nechat si doplnit spisový materiál.

3.4 Typické počáteční úkony

Dle typu získání podnětu k prověřování je nutné stanovit si, zda se v rámci trestního oznámení skutečně jedná o trestní oblast, jelikož pachatelé v rámci hospodářské trestné činnosti často porušují povinnosti spojené s jinými právními normami. Také bývá zpočátku těžké určit, jaké konkrétní osoby se trestné činnosti dopustily a většinou tak začínáme s prověřováním neznámého pachatele. Stanovení a dokumentace výše škody je důležitou počáteční fází prověřování, kdy je nutné získat požadované podklady pro její výpočet a v průběhu prověřování ji aktualizovat. Například ve věci prověřování trestného činu neodvedení daně,

⁵⁷ Kdo jsme a co děláme? *Finanční analytický úřad* [online]. [cit. 14.02.2023]. Dostupné z: <https://www.financnianalytickyurad.cz/o-uradu#kdo-jsme-a-co-delame>.

pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby máme na začátku trestní oznámení od finančního úřadu, kterému nebyly placeny odvody na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Dále pak zjišťujeme od všech zdravotních pojišťoven a České správy sociálního zabezpečení, zda jim od prověřovaného subjektu včas chodily další povinné platby. Pokud tomu tak není, připojují se k věci další poškození a výše škody se tak postupně upravuje.

Když se budeme bavit o konkrétních úkonech, které se na začátku provádějí, můžeme sem zařadit vydání a odnětí věcí, zajištění finančních prostředků na účtu u banky, domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor, zadržení a otevření zásilek, různé grafické expertízy a podobně. Já osobně jsem se kromě zajišťování finančních prostředků na účtu banky s dalšími úkony v rámci svých případů neselektovala. Nejspíše je to z toho důvodu, že trestní oznámení získáváme nejčastěji opravdu s několika letým odstupem a nejdeme po tzv. horké stopě. Případy s větší výší škody nad 10 milionů korun řeší kolegové na krajských ředitelstvích a tam jistě dochází i k těm zbývajícím úkonům, které nám zákonodárce umožňuje využívat v rámci prověřování a vyšetřování těchto trestných činů.

K dalším typickým počátečním úkonům patří předně lustrace obchodních společností a osob, které budou prověřovány. Obchodní společnosti nejdříve lustrujeme v obchodním rejstříku, z kterého se dá zjistit mnoho informací od zjištění dřívějších a současného sídla společnosti, všechny osoby, které byly a jsou jednateli společnosti, společníky, jakým způsobem dochází k jednání statutárního orgánu a dále jsou zde přiloženy různé listiny, které společnost pravidelně do obchodního rejstříku zakládá, jako jsou nejčastěji roční závěrky a uzávěrky a různé smlouvy. Můžeme zde najít i v případě likvidace společnosti informace o jejím likvidátorovi. Dále je dobré si i zjistit, zda společnost vlastní nějaké webové stránky, kde mohou být další důležité informace například o provozovnách společnosti a podobně. Fyzické osoby pak lustrujeme v informačních systémech policie, ze kterých se dozvídáme, jaké má osoba kontaktní údaje, jestli po ní není vyhlášeno pátrání, jestli se nenachází ve výkonu trestu, zjišťujeme i další události a případy, ve kterých byla osoba v minulosti činná a další.

U daňových trestných činů dále pak vyžadujeme přes státního zástupce výpisy z centrální evidence účtů, kdy zjišťujeme, jaké bankovní účty prověřované fyzické a právnické osoby vlastní. Po jejich obdržení opět přes státního zástupce dle § 8 odst. 2 trestního řádu žádáme o výpisy z těchto bankovních účtů, které nám dále poskytují informace o peněžních tocích a případně o dalších osobách, které k účtům měly přístup a mohly se tak účastnit na páchání trestné činnosti.

Další častou žádostí je žádost na útvar zvláštních činností policie, který nám může poskytnout informace o datových schránkách fyzických a právnických osob, a to jaké osoby k nim opět měly přístup, jestli se do datové schránky přihlašovaly a jaké měly další možné kontaktní údaje.

V rámci prověřování trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby jsou užitečné lustrace v rámci České správy sociálního zabezpečení, kdy se můžeme dozvědět, zda a jaké zaměstnance společnost za celou dobu své existence měla.

Ve věci prověřování, zda došlo k nějakému plnění mezi prověřovanou společností a jejími odběrateli, často žádáme dle § 8 odst. 1 trestního řádu o poskytnutí informací od daných odběratelských společností, a to zejména zda prověřovanou společnost vůbec znají, kdy a jakým způsobem navázali obchodní kontakt, jestli bylo tomuto jednání přítomno vícero osob, zda společně uzavřeli nějakou kupní smlouvu, jak docházelo k úhradám faktur, jestli v hotovosti či bankovním převodem, jestli mají k těmto úhradám potvrzení z bankovního účtu či pokladní doklady, jestli mezi sebou společnosti mají i do teď nějaké závazky a další informace důležité pro trestní řízení.

3.5 Vytyčování vyšetřovacích verzí a plánování vyšetřování

Každý pracovník má povinnost ve věci řádně vést plán vyšetřování a průběžně upravovat vyšetřovací verze. Je to nepostradatelná součást práce každého vyšetřovatele, jelikož jsou zde vidět jeho myšlenkové postupy, nejbližší plány, což je důležité pro případ, že bude muset být vyšetřovatel po nějakou dobu zastupován, v případě dlouhodobé nemoci či odjezdu na služební cestu a podobně. Z neznámého pachatele se nám tak v průběhu prověřování může podařit zjistit konkrétní podezřelou osobu, která byla odpovědná, nebo zjistit

způsob spáchání a úlohu dalších jednotlivých spolupachatelů. To nám upravuje a zeštíhluje počet vyšetřovacích verzí, kdy se v ideálním případě dostaneme postupně k té jedné reálné.

3.6 Zvláštnosti některých následných úkonů

Jedná se o úkony, jejichž úprava je stanovena v trestním řádu. Výsledky svědků, podezřelých či obviněných jsou nezastupitelným zdrojem informací pro objasnění případu. Je nutné si dávat ale pozor na to, že daná osoba může úmyslně uvádět neúplné či zcela nepravdivé informace, ať už z důvodů zatajení svého vlastního protiprávního jednání v případě svědků či s cílem získat nějakou výhodu či mírnější trest v případě podezřelých. Vyšetřovatel se proto musí kvalitně připravit, ujasnit si, na co potřebuje znát odpověď, sestavit seznam otázek, jejich pořadí, systém předkládání konkrétních důkazů a také pořadí, jakou osobu bude vyslýchat dříve.

Okamžik překvapení může být u podezřelých rozhodující, jelikož se nemůžou se svými kolegy či podřízenými dopředu domluvit, jak budou vypovídat, když před nimi již vypovídala například účetní společnosti. Poměrně často se i setkávám ale s tím, že svědci a další zainteresované osoby jsou málo citlivé na tento typ páchání trestné činnosti a neberou ho jako dostatečně závažnou. Neuvědomují si ale, že firmy takto neokrádají pouze stát, ale i nás samotné, jelikož ze státního rozpočtu je placeno mnoho věcí, které se nás přímo dotýkají, ale lidé si to neumějí v hlavě pospojovat a stěžují si na nedostatečnou podporu ze strany státu v případě finanční nouze a podobně, přitom státu z daňových úniků utíkají stamilionové částky, které by mohly být součástí státního rozpočtu. K důkladně připravenému výslechu ale často vůbec nedochází, jelikož se daná osoba rozhodne dle § 100 trestního řádu odmítnou vypovídat, jelikož by mohla způsobit nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobě blízké. Tím je celé prověřování poměrně značně zkomplikováno a je na vyšetřovateli, jakým jiným způsobem se pokusí získat informace důležité pro trestní řízení.

V řízení o daňových trestných činech se používá několik druhů dokazování. Na začátku trestního řízení je dokazování prováděno listinami ze spisu vedeného u správce daně, pokud on podal trestní oznámení. Policejní orgán si může zažádat

i o doplnění některých písemností vedených v tomto spisu, pokud nejsou součástí trestního oznámení. Pracovníky finančního úřadu je také možno vyslechnout k podrobnostem z daňového řízení a mohou vystupovat také jako svědci.

Znalecké dokazování je často spojené s vyšetřováním trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, kdy je prostřednictvím znalce zjišťováno, zda v rozhodném období na tyto povinné platby společnost vlastnila dostatečný kapitál. S pomocí znalců však můžeme zjišťovat i pravost a původnost listin a dokumentů jak fyzické, tak elektronické podobě nebo správnost a úplnost vedení účetnictví, kdy je možné společnost posléze stíhat i za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění dle § 254 trestního zákoníku.

3.7 Aktuální problémy v oblasti daňových trestných činů

V této kapitole budou zmíněny mimo jiné dva z nejdůležitějších aktuálních problémů souvisejících s oblastí daňových trestných činů, a to vztah sankcí uplatňovaných dle daňových předpisů s následnou možností aplikace předpisů trestních z pohledu zásady non bis in idem a účinná lítost jako důvod zániku trestní odpovědnosti.

3.7.1 Ne bis in idem

Zásada ne bis in idem řeší otázky, zda je možné za stejný skutek postihnout sankcí jednu osobu v daňovém řízení, a i v trestním řízení. Dříve se věc řešila tak, že trestní řízení bylo daňovému nadřazené a speciální, tudíž pravomocné rozhodnutí o určitém skutku v trestním řízení bylo pro ostatní orgány závazné, o stejné věci tak nemohl jednat přestupkový orgán, čemuž bránila překážka rei iudicatae, jak bylo zmíněno v rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 02. července 1973, sp. zn. Plfs 1/73, publikovaném pod č. 3/1974 Sb. rozh. tr. Tato úvaha platí i v současnosti. Zadruhé nadřazenost trestního práva znamenala, že naopak při rozhodnutí o přestupku či jiném správním deliktu nebylo toto překážkou věci rozhodnuté a nebránilo se tak tím trestnímu stíhání stejné osoby pro stejný skutek, kdy v tomto případě soud musel pouze přihlídnout k uložené sankci za tento přestupek, dle rozsudku Nejvyššího soudu ČR ze dne 11. ledna 1988, sp. zn. Tz

46/87, publikováno pod č. 47/1989 Sb. rozh. tr. Tato druhá varianta nyní neplatí absolutně.⁵⁸

Ve věci vztahu trestních a správních sankcí se považuje za průlomový rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 11 Tdo 738/2003 ze dne 22. července 2004, kdy soud dovodil, že je porušením zásady *ne bis in idem*, jestliže byl obviněný trestně stíhán a odsouzen pro stejný skutek, který byl již dříve projednán v přestupkovém řízení, jež skončilo pravomocným rozhodnutím, a to ve vztahu k čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Dle soudu tak bylo v tomto případě trestní stíhání nepřipustné. Tento přístup vycházel z judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Z hlediska sankce se totiž ve věci pohlíží kromě její přísnosti i na její funkci či účel. Důležitou otázkou je tak v každém jednotlivém případě, zda byla zachována takzvaná totožnost skutku. Rozpory pravidelně nastávají v případech, kdy má každá sankce a každé řízení jiný účel. Totožnost skutku je tak důležitou podmínkou pro možnost uplatnění zásady *ne bis in idem*.⁵⁹

3.7.2 Účinná lítost

Účinná lítost patří k jednomu z institutů, díky kterým je možný zánik trestní odpovědnosti pachatele. Zákonodárce tak dává najevo, že preferuje ochranu dotčených právních statků, místo toho, aby pachatele potrestal, čímž nakonec nedochází ani k vyslovení viny za spáchaný trestný čin. Dle § 33 trestního zákoníku se takzvaná obecná účinná lítost uplatňuje u trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240, nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení dle § 243 a porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku dle § 227 trestního zákoníku. Uplatňuje se tak ve všech případech kromě trestného činu neodvedené daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby dle § 241 trestního zákoníku, kdy se používá takzvaná zvláštní účinná lítost dle § 242 trestního zákoníku. Tato zvláštní účinná lítost umožňuje pachateli trestného činu zbavit se trestní odpovědnosti dodatečným splněním své povinnosti, a to do okamžiku, než soud prvního stupně

⁵⁸ PELC V., PELC V. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy* Olomouc: ANAG, 2017, ISBN: 978-80-7554-072-0, str. 166-167.

⁵⁹ PELC op. cit., str. 168-170.

započne vyhlašovat rozsudek. U zbylých trestných činů trestní odpovědnost zaniká pouze v případech, kdy pachatel dobrovolně:

- zamezí či napraví škodlivý následek,
- učiní státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu oznámení o spáchaném trestném činu v době, kdy může být ještě zabráněno škodlivému následku.

Důležité je zde ono slovo dobrovolně.⁶⁰

V minulosti tak tomu ovšem nebylo vždy, kdy nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3093/08 ze dne 28. července 2009 byl zpochybněn dosavadní výklad účinné lítosti a trestného činu zkrácení daně. Ústavní soud tvrdil, že je nepřipustné, aby lhůty pro uplatnění účinné lítosti pro trestný čin zkrácení daně a trestný čin neodvedení daně byly toliko rozdílné. Rozporoval tak doslovné znění trestního zákoníku a dovodil, že účinnou lítost u trestného činu zkrácení daně lze splnit i tak, že zkrácená daň není dobrovolně uhrazena, ale dojde k jejímu zaplacení do doby, než soud prvního stupně počne vyhlašovat rozsudek. Od té doby se o účinné lítosti v případě spáchání trestného činu zkrácení daně často diskutuje.⁶¹

Dnes je tato praxe ovšem výjimkou. Nejvyšší soud ČR se totiž proti zmiňovanému výkladu postavil a na základě usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 29. března 2012 sp. zn. 8 Tdo 272/2012, publikovaného pod č. 29/2013 Sb. rozh. tr. rozhodl, že pachatel může zániku trestní odpovědnosti za trestný čin zkrácení daně dosáhnout pouze tak, že splní daňovou povinnost zcela dobrovolně. Zaplacení zkrácené daně nedobrovolně se pak může brát jako polehčující okolnost a může se přihlídnout k tomu, jaký trest bude uložen.⁶²

Hlavním účelem existence trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby je, aby byl zabezpečen řádný výběr daní. Trestný čin zkrácení daně má ovšem na rozdíl od pouhého neodvedení daně povahu podvodného jednání. Advokáti tak své klienty musí uvědomit o tom, že pokud nedobrovolně zaplatí

⁶⁰ PELC op. cit., str. 182-183.

⁶¹ PELC op. cit., str. 183-184.

⁶² PELC op. cit., str. 185.

zkrácení daně, nemusí to v praxi znamenat beztrestnost. Orgány činné v trestním řízení jsou v současné době stále více tlačeny, aby zohledňovaly s co největší pečlivostí okolnosti daného konkrétního případu a zvládly tak posoudit, zda jednání obviněného bylo či nebylo dobrovolné.

3.7.3 Bílí koně

Bílý kůň neboli osoba nastrčená k páčání trestné činnosti zakrývající skutečného pachatele je jedním z velkých problémů u daňové trestné činnosti. K tomu, aby se člověk bílým koněm stal může být buď nucen či tak jedná ze své vlastní vůle, ale často kvůli své špatné životní či finanční situaci a snaží se tak přijít rychle k penězům. Tuto roli často zastávají osoby s nízkým vzděláním, které si ani neuvědomují, že se stávají součástí páčání trestné činnosti. Láká je možnost vydělat si snadno peníze.

Jakožto bílí koně jsou nejčastěji využíváni lidé bez domova. Setkala jsem se s tím v rámci prověřování svých případů již několikrát. Pachatelé trestné činnosti objíždějí místa, kde se tito lidé často vyskytují a oslovují je s nabídkou vydělání si peněz během pár hodin. První fází je sepsání smlouvy ohledně koupě či převodu společnosti na osobu bez domova. Děje se tak nejčastěji formou notářského zápisu, kdy neznámý pachatel a získaný bílý kůň společně dorazí k notáři a podepíší nutné dokumenty. Další fází je nejčastěji založení účtu v bance nebo získání přístupových práv k již existujícím účtům. Tyto přístupové údaje a případné platební karty jsou ihned předávány neznámému pachateli a bílý kůň se sám osobně ani k jakékoliv manipulaci s účtem nedostane. Tímto momentem vše pro bílého koně končí a je mu vyplacena na ruku určitá částka v hotovosti.

Nám se poté stává, že v rámci lustrací osob v informačních systémech policie přijdeme na to, že má jednatel prověřované obchodní společnost adresu trvalého bydliště na adrese nějakého městského úřadu, což už je první znamení toho, že se bude nejspíš jednat o nastrčeného bílého koně. Tyto osoby pak bývá hodně těžké vůbec zkontaktovat a dopátrat se jejich aktuálního pobytu. Ve většině případů je po marných snahách a výzvách nutné vyhlásit pátrání po pobytu dané osoby, aby mohla ve věci podat vysvětlení a objasnit skutečnost, za jakých se k pozici statutárního orgánu ve společnosti dostala. Během podání vysvětlení jsem se ale nejčastěji nedozvěděla žádné informace, které by pomohly skutečně

pachatele vypátrat a věc musela být odložena dle § 159a odst. 5 trestního řádu, kdy je jasné, že se skutek stal, ovšem není znám jeho pachatel.

Pro tyto případy bych navrhovala podmínku přepsání statutárního orgánu na osoby, které mají trvalé bydliště na místě jiném, než je městský úřad, a to po dobu delší než jeden rok. Tak by se mohlo těmto situacím poměrně snadno předcházet.

Podobnou variantou jako přepsání statutárního orgánu na člověka bez domova je přepsání na cizího státního příslušníka. Prověřování osob trvale žijících v zahraničí je další překážkou k úspěšně a rychle vedenému trestním řízení. Nejenže jsou často využívány opět osoby, které vůbec neexistují, a které vlastní ztracené, ukradené či zfalšované doklady, ale jedná se i o osoby, které není možné ani fyzicky dopátrat. V rámci Ředitelství pro mezinárodní policejní spolupráci má policejní orgán možnost pokusit se získat podání vysvětlení cizích státních příslušníků, je k tomu ale nutné uskutečnit předchozí šetření v místě trvalého bydliště cizince a posléze i souhlas státního zástupce dozorujícího daný případ, kterého je nutné na základě určitých podkladů a důkazů přesvědčit o tom, že by dané podání vysvětlení mělo smysl a bylo by důvodem například pro zahájení trestního stíhání. Právní pomoc do zahraničí je totiž náročným úkonem, a to i z finančního hlediska. Je nutné požadované výsledky nechávat přeložit od překladatelů a doba prověřování či vyšetřování je natažena až o několik měsíců, než se závěrem vykonaný a opět přeložený výsledek dostane do rukou vyšetřovatele, který danou trestnou činností prověřuje.

Poslední častou variantou toho, jak se člověk stane bílým koněm, je možnost, kdy o to člověka poprosí například jeho příbuzný, který se odvolává na to, že má problémy s nějakými exekucemi či si z různých dalších důvodů nemůže dovolit v rámci svého podnikání mít na sebe napsanou společnost, a tak poprosí svého příbuzného či dobrého kamaráda, jestli by na něj společnost nemohl přepsat. Osoby méně vzdělané a důvěřivé si v tu chvíli vůbec neuvědomují, že jim z pozice statutárního orgánu mohou plynout povinnosti a do budoucna se jim může stát, že budou v rámci nějakého daňového nebo dokonce trestního řízení nuceni podávat vysvětlení. V tomto směru by byla dobrá větší všeobecná vzdělanost o základech obchodního práva, případně určitá prevence mezi občany i ve věcech páchání hospodářské trestné činnosti. Já sama, než jsem začala pracovat u policie, jsem

neměla velké povědomí o tom, jaké hospodářské trestné činy existují, jelikož média se mnohem častěji zajímají o trestnou činnost násilnou či majetkovou a o hospodářské se zmiňují jen v souvislosti s pácháním organizovaného zločinu.

3.7.5 Notáři

V oblasti notářské činnosti jsem během své praxe narazila na problém, kdy v rámci přepisu jednatelů v různých obchodních společnostech prostřednictvím notářského zápisu stačí, aby osoba podepisující danou listinu neměla průkaz totožnosti, ale aby byli přítomni dva svědci, ti tedy již ztotožnění, kteří jakožto svědci potvrdí totožnost dané osoby. Přijde mi naprosto nepředstavitelné, že takováto varianta vůbec existuje, jelikož je samozřejmě zneužívána k přepisu společností na neexistující fyzické osoby či osoby, které o zápisu vůbec nic nevědí a někdo se za ně pouze vydává. Další variantou je přepis na bílé koně, a to osoby bez domova, kteří třeba ani občanský průkaz nemají, jelikož ho ztratili a z jejich jednatelství opět nebude v budoucnu plynout nic dobrého.

Tuto možnost bych já osobně úplně zakázala, jelikož každý člověk normálně jednající za účelem podnikání a života jako takového vždy nějaký doklad totožnosti vlastní a není důvod, aby si ho v případě ztráty či poškození sám nechtěl co nejdříve znovu nechat vyhotovit.

4 Případová studie

V rámci případové studie jsem zvolila případ, který je zatím, co se týče stádia prověřování, mým nejobsáhlejší a dá se říct i „nejzamotanější“ z těch, se kterými jsem se za dobu mé praxe na oddělení hospodářské kriminality setkala, a v rámci kterého došlo k několika různým zvrátům, které obrátily směr prověřování a samotné konečné rozhodnutí policejního orgánu ve věci.

Osoby, které v případech uvádím, jsou smyšlené, ale průběh prověřování a realita případu je skutečná. Jedná se pouze o demonstrativní příklad, který má podrobněji popsat průběh prověřování policejního orgánu v praxi.

4.1 Popis případu

Dne 16.05.2022 bylo na Policii České republiky, Oddělení hospodářské kriminality doručeno trestní oznámení od Obvodního státního zastupitelství pro Prahu 10, na které bylo toto oznámení doručeno dne 06.05.2022 od Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště v Pardubicích, se sídlem Boženy Němcové č. p. 2625, 530 02 Pardubice, pro podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku, kterého se měl dopustit M.Z. jako předseda spolku Daňový ráj, z.s., za zdaňovací období leden - červen 2021, kdy uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od několika společností, kdy v úmyslu vylákat výhodu na dani z přidané hodnoty vytvořili společně řetězec obchodních transakcí bez zjevné ekonomické podstaty spočívající v principu, že jeden ze subjektů neodvedl správci daně tvrzenou daň a další si ji účelově odečetl proto, aby neoprávněně vylákal od správce daně daňovou výhodu, tedy nadměrný odpočet na DPH, čímž měla být poškozenému: České republice, zastoupené Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10, se sídlem Petrohradská 1486/6, Praha 10-Vršovice, způsobena škoda ve výši 2.975.731,- Kč. Na základě podaného trestního oznámení byly dne 24.05.2022 zahájeny úkony trestního řízení dle § 158 odst. 3 trestního řádu.

Správce daně podal již zmiňované trestní oznámení z důvodu toho, že společnost Daňový ráj, z.s. vykazala v rámci svých kontrolních hlášení pouze uskutečněná zdanitelná plnění v rádech milionů korun, u kterých uvedla jako své odběratele společnosti M1, s.r.o., M2, s.r.o., M3, s.r.o., M4, s.r.o., M5, s.r.o., M6, s.r.o. a M7, s.r.o. Spolek Daňový ráj, z.s. následně své daňové povinnosti neuhradil. Správce daně následně poslal výzvy k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1 písm. b) a § 93 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu výše uvedeným společnostem, aby předložili kopie daňových dokladů obdržených od spolku Daňový ráj, z.s., včetně příloh, objednávek a dalších. Poskytnuté odpovědi správci daně ovšem nestačily jako dostatečné důkazní břemeno, a ne všechny společnosti dokázaly doložit všechna plnění.

Náhledem do centrálního registru vozidel bylo zjištěno, že spolek Daňový ráj, z.s. není vlastníkem ani provozovatelem žádných vozidel. Vlastníkem vozidla FORD

TRANSIT, kterým měla být dle odpovědí od odběratelů vykonávána přijatá plnění, je pan M.K.

Dále bylo provedeno místní šetření v industriálním areálu Kladruby nad Labem, ve kterém měl spolek Daňový ráj, z.s. pronajímat odběratelům skladové prostory. V rámci šetření bylo zjištěno, že se zde nachází několik skladovacích hal a má zde pronajaty prostory několik společností, ale spolek Daňový ráj, z.s. mezi nimi uveden není. Z odpovědi Pražské správy sociálního zabezpečení vyplývá, že spolek v prověřovaném období neměl žádné zaměstnance. Ode dne 08.08.2021 se u spolku Daňový ráj, z.s. jedná o nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty.

Následnou lustrací v policejních databázích bylo zjištěno, že všechny osoby jednající za prověřované společnosti Daňový ráj, z.s., M1, s.r.o., M2, s.r.o., M3, s.r.o., M4, s.r.o., M5, s.r.o., M6, s.r.o. a M7, s.r.o. mají trvalé bydliště v Pardubickém kraji, tudíž jejich výsledky se plánovaly provést cestou institutu takzvaného dožádání, kdy zdejší policejní orgán pošle žádost skrze svého vedoucího na oddělení hospodářské kriminality v Pardubickém kraji, a to již s připravenými otázkami a všemi náležitostmi, které je třeba v rámci podání vysvětlení dle § 158 odst. 6 trestního řádu s požadovanými osobami provést.

K objasnění pohybů peněžních prostředků byly ve věci vyžádány dle § 8 odst. 2 trestního řádu informace podléhající bankovnímu tajemství, a to k bankovnímu účtu č. 333222/0100, vedeného u Komerční banka, a.s., sídlem Na Příkopě 33 čp. 969, 114 07 Praha 1, IČ 45317054, který využívala společnost Daňový ráj, z.s. ke svému podnikání. Z obdržených informací bylo zjištěno, že dispoziční práva k účtu měli společnost Daňový ráj, z.s. a T.K. K internetovému bankovníctví měli v prověřovaném období přístup M.Z. a J.M. V pravidelných měsíčních intervalech odcházely z účtu "Transakce platební kartou" - platby nejčastěji ve výši 80.000,- Kč, na účet č. 111222333/0100, v celkové hodnotě 9.161.926,66,- Kč za období 01-06/2021, kdy se dle informací od Komerční banky, od paní V.J., odbor 8630 - Exekuce, vyplývá, že zmíněný účet je vnitřním účtem Komerční banky a.s. a nemohou k němu být poskytnuty bližší informace. Odběratelské společnosti M1, s.r.o., M2, s.r.o., M3, s.r.o., M4, s.r.o., M5, s.r.o., M6, s.r.o. a M7, s.r.o. v rámci prověřovaného období převedli na účet několik desítek plateb za vystavené

faktury, které byly zaznamenány i v kontrolních hlášeních společnosti Daňový ráj, z.s.

Ve věci bylo v souladu s § 8 odst. 1 trestního řádu požádáno o poskytnutí informací k datovým schránkám všech prověřovaných společností. Z poskytnutých informací nebyly zjištěny žádné další jiné osoby, které by v prověřovaném období nebyly jednali daných společností, a které by měly k těmto datovým schránkám přístup.

Dne 10.08.2022 ve věci podal vysvětlení dle § 158 odst. 6 trestního řádu J.M., který měl přístup k internetovému bankovníctví k bankovnímu účtu používaného k obchodní činnosti spolku Daňový ráj, z.s., který uvedl, že v době jeho působení ještě jako ve spolku s názvem Pomáháme, z.s, byla společnost neziskovou organizací, která pomáhala spotřebitelům s nevýhodnými smlouvami převážně s dodavateli elektrické energie a plynu, a že nyní již pro společnost nepracuje.

Dále pak dne 10.08.2022 ve věci podal vysvětlení dle § 158 odst. 6 trestního řádu T.K., který měl dispoziční práva k bankovnímu účtu používanému k obchodní činnosti spolku Daňový ráj, z.s., a který uvedl, že byl v minulosti předsedou tohoto spolku, kdy spolek zprostředkoval pomoc klientům s nevýhodnými smlouvami, převážně s dodavateli elektrické energie a plynu, a kdy spolek při skončení své činnosti předal panu M.Z.

Dne 23.08.2022 a dále dne 30.09.2022 obdržel policejní orgán odpovědi na žádost dle § 8 odst. 1 trestního řádu od společnosti M1, s.r.o., se sídlem Politických vězňů 934/15, 110 00 Praha 1 – Nové Město, Česko, která doložila prověřované faktury i s objednávkami. Dále doložila objednávky ke zbývajícím uvedeným fakturám týkající se:

- pomoci při zajištění reklamních akcí v měsíci únoru
- k přípravě třídění + archivaci fotografií
- úklidových prací
- pomoci při zajištění reklamních akcí v měsíci březnu
- výroby dokumentací
- oprav a inventarizace reklamních plachet

- pomoci při zajištění reklamních akcí v měsíci dubnu
- zajištění fotografických prací v měsíci dubnu
- pomoci s účetnictvím
- fotografických prací
- čištění plachet
- IT služeb
- reklamy
- prezentace

Dále byly k odpovědi přiloženy předávací protokoly k přípravám k archivaci, třídění fotografií, osobnímu automobilu značky FORD, model TRANZIT a k údržbě bannerů. Posledními písemnostmi byly nájemní smlouvy na pronájem vozidla FORD TRANZIT.

Dne 23.08.2022 a dále dne 08.09.2022 obdržel policejní orgán odpovědi na žádost dle § 8 odst. 1 trestního řádu od společnosti M2, s.r.o., se sídlem Dyjská 845/4, 196 00 Praha 9 – Čakovice, Česko, která doložila prověřované faktury a pokladní doklady od plateb v hotovosti. Dále byly doloženy objednávky a předávací protokoly na:

- kartóny
- inventarizace skladových zásob + pomocné práce ve skladě
- mikiny, čepice a trička s reklamním potiskem
- deštníky a sportovní čepice s logem
- dopravy kartónů -> Ballingen – Praha
- dopravy kartónů -> Alza Klecany, Alza Počernice, Senec, Lovosice

Společnost M2, s.r.o. doložila i podnájemní smlouva k prostoru sloužícímu k podnikání – Kladruby nad Labem a nájemní smlouvu na vozidlo IVECO a jeho předávací protokol.

Dne 23.08.2022 a dále dne 08.09.2022 obdržel policejní orgán odpověď na žádost dle § 8 odst. 1 trestního řádu od společnosti M3, s.r.o., se sídlem Dyjská 845/4, 196 00 Praha 9 – Čakovice, Česko, která doložila prověřované faktury a stvrzenky k jejich platbám v hotovosti, případně potvrzení o platbě s převodem z účtu u

plateb, které proběhly bankovním převodem. Dále odpověď od společnosti M3, s.r.o. obsahovala objednávky a předávací protokoly na:

- plachty
- bloky, tužky, propisky, diáře a hrnky s logem
- inventarizace skladových zásob
- dopravy kartónů
- pomocné práce při expedici a příjmu zboží
- kovových regálů
- úklid kanceláří v ulici Vlkova 40, Praha 3
- výroba + grafické zpracování katalogu NAMED SPORT
- plakáty, obálky, letáky a bannery
- mikiny, vesty a trička s reklamním logem
- kartóny

Dále byly společností M3, s.r.o. doloženy nájemní smlouvy na vozidlo FORD TRANZIT, smlouva o pronájmu vozu FORD TRANZIT, podnájemní smlouvy k prostoru sloužícímu k podnikání – Kladruby nad Labem + Praha – Žižkov (pronajímatel paní A.V., tel. 608 666 333, Vlkova 807/40, Praha 3, 130 00) a rámcová smlouva o dílo z 01.02.2021.

Dne 24.08.2022 obdržel policejní orgán odpověď na žádost dle § 8 odst. 1 trestního řádu od společnosti M4, s.r.o., se sídlem Pražská 810/16, 102 00 Praha 10 – Hostivař, Česko, která doložila také prověřované faktury společně s potvrzením plateb z internetového bankovníctví, a i s dodacími listy. Dále bylo doloženo několik objednávek zajištění reklamních prostor při televizních utkáních a několik potvrzení o předání plnění a Usnesení dle § 159a odst. 5 trestního řádu ohledně odložení trestní věci podezření ze spáchání přečinu krádeže dle § 205 odst. 1, písm. b) trestního zákoníku ze dne 16.06.2022, kdy neznámý pachatel odcizil ze zaparkovaného osobního automobilu v Praze v Hostivaři, kromě jiného, účetnictví společnosti M4, s.r.o. od roku 2018.

Dne 05.09.2022 ve věci podal vysvětlení dle § 158 odst. 6 trestního řádu M.Z., předseda spolku Daňový ráj, z.s., který uvedl, že je společnost v současné době pozastavená, za společnost v prověřovaném období jednal, a i nyní jedná pouze

on, a potvrdil spolupráci se všemi prověřovanými společnostmi. Dále doložil následující písemnosti:

- výpis z bankovního účtu č. 333222/0100 vedeného u Komerční banka, a.s., se sídlem Na Příkopě 33, Praha 1, a to za období 01.02. - 28.02.2021, kdy je z výpisu patrné pouze to, že v daném období proběhlo celkem 41 transakcí, kdy bylo připsáno 1.024.496,54,- Kč a odepsáno 1.100.707,- Kč, s konečným zůstatkem 321.239,29,- Kč,
- 3 objednávky a 2 předávací protokoly od společnosti M1, s.r.o., v období 12/2020-04/2021,
- 2 objednávky od společnosti M2, s.r.o., v období 04/2021-05/2021,
- 4 objednávky a 1 předávací protokol od společnosti M3, s.r.o., v období 01/2021-05/2021 a
- smlouva o dílo od M4, s.r.o., ze dne 27.11.2020.

Dále pak dne 07.09.2022 ve věci podal vysvětlení dle § 158 odst. 6 trestního řádu M.K., majitel a provozovatel vozidla FORD TRANSIT, které dle dostupných informací bylo využíváno k obchodní činnosti společnosti Daňový ráj, z.s., který o tomto vozidlu uvedl, že ho původně vlastnil jeho otec A.K. a cca před 6-7 lety jej na něj přepsal. Vozidlo dle jeho informací užívá jeho otec, on sám naposledy před přibližně 4 roky.

Dne 20.09.2022 obdržel policejní orgán odpověď na žádost dle § 8 odst. 1 trestního řádu od společnosti M5, s.r.o., která doložila prověřované faktury a stvrzenky k hotovostním úhradám.

Ve věci dne 02.11.2022 podal vysvětlení dle § 158 odst. 6 trestního řádu Z.S., jednatel společností M6, s.r.o. a M7, s.r.o., který potvrdil spolupráci obou společností se Daňový ráj, z.s. a přislíbil dodat požadované písemnosti dokazující tuto spolupráci.

Následně dne 11.11.2022 ve věci podal vysvětlení dle § 158 odst. 6 trestního řádu A.K., který je dle informací od jeho syna M.K. původním vlastníkem a aktuálním provozovatelem vozidla FORD TRANSIT, které se nyní nachází na adrese jeho trvalého bydliště, a které dle dostupných informací bylo využíváno k obchodní činnosti společnosti Daňový ráj, z.s., kdy A.K. uvedl, že nezná žádnou z

prověřovaných společností, a že dané vozidlo parkuje před jeho domem a jezdím s ním pouze on. Tímto se bohužel nepodařilo ani potvrdit ani vyvrátit, že dané vozidlo bylo používáno k obchodní činnosti společnosti Daňový ráj, z.s.

Tímto bylo ověřeno 5 dodavatelsko odběratelských vztahů se společností Daňový ráj, z.s., kdy prověřování plnění od zbývajících M6, s.r.o. a M7, s.r.o., kdy se nepodařilo prověřované plnění jednoznačně doložit účetními doklady, by bylo neúčelné a docházelo by k průtahům trestního řízení.

Dne 25.01.2023 obdržel zdejší policejní orgán odpověď na žádost dle o spolupráci dle § 7 odst. 1 trestního řádu od Generální inspekce bezpečnostních sborů, oddělení závažné trestné činnosti, vyžadovanou v rámci jimi prověřovaného podezření ze spáchání přečinu zneužití pravomoci úřední osoby dle § 329 odst. 1 písm. a), c) trestního zákoníku a dalších trestných činů.

V odpovědi bylo sděleno, že zdejším policejním orgánem prověřovaný M.Z., byl na základě povolení státního zástupce v jejich věci sledován, a to konkrétně jeho dvě pronajaté garáže v Pardubicích, kde v jejich blízkosti docházelo ke schůzkové činnosti M.Z. s příslušníkem Policie ČR, přičemž v jedné garáži přechovával a distribuoval pervitin a druhou využíval k úschově svého motocyklu.

Na základě příkazu soudce Okresního soudu v Pardubicích policejní orgán GIBS dále v rámci trestního řízení přistoupil k realizaci odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu podezřelého M.Z. a podezřelého příslušníka Policie ČR.

Policejní orgán GIBS se ve zprávě odkazoval na několik pořízených záznamů telefonických hovorů a osobní schůzky M.Z. s příslušníkem Policie ČR, v rámci kterých prověřovaný zjistil informace ohledně jeho plánovaného výslechu, kontaktoval další zúčastněné osoby, probíral s nimi obsah výslechu, čímž mohl získat neoprávněnou výhodu v trestním řízení a významně tak ovlivnit samotný výsledek celého trestního řízení pro svůj prospěch.

Ke zprávě policejního orgánu GIBS byl přiložen přepis osobní schůzky mezi M.Z. a příslušníkem Policie ČR. Tento přepis neobsahuje žádné konkrétní informace, které by mohly být co do důkazní síly použity v rámci trestního řízení.

Z výše uvedeného vyplývá, že nebylo prokázáno úmyslné jednání žádné z uvedených osob, které by naplňovalo znaky skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku či jiného trestného činu, nebo přestupku, kdy nezbylo než věc odložit dle § 159a odst. 1 trestního řádu.

4.2 Vyhodnocení případu

V tomto případě učinil podnět k prověřování Finanční úřad pro Pardubický kraj, který zaslal své trestní oznámení přímo na Obvodní státní zastupitelství pro Prahu 10, který jej postoupil posléze na místní součást policie. Místní příslušnost byla stanovena dle sídla spolku Daňový ráj, z.s., který sídlil na Praze 10 spadající pod našeho Obvodní ředitelství. V rámci spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku se místní příslušnost totiž odvíjí od místa vzniku skutku a za toto místo je považováno sídlo finančního úřadu, kde společnost podává své daňové přiznání.

Předmětem prověřování bylo zjistit, zda ve skutečnosti došlo k plnění mezi Daňový ráj, z.s. a společnostmi M1, s.r.o., M2, s.r.o., M3, s.r.o., M4, s.r.o., M5, s.r.o., M6, s.r.o. a M7, s.r.o. Během celého roku, kdy probíhalo prověřování, docházelo neustálým průtahům, co se týče zaslání odpovědí na žádosti dle § 8 odst. 1 trestního řádu od prověřovaných společností a dále také v rámci plánovaných podání vysvětlení prověřovaných osob. Prověřované osoby oproti sídlům společností totiž měly všechny trvalé bydliště v Pardubickém kraji, a tudíž byly vyslýchány pomocí dožádání, kdy zdejší policejní orgán musel ke každému výslechu napsat podrobnou žádost se seznamem otázek, které mají pokládat kolegové v Pardubickém kraji. Už tato skutečnost je časově náročná, jelikož dožádání musí schvalovat vedoucí oddělení, poté je teprve zasláno na místo dožádání a dále ještě přerozděleno novému zpracovateli, které toto dožádání vyhotovuje. Sám zpracovatel musí prvně danou osobu vylustrovat v policejních informačních systémech a zjistit, kde a jakým způsobem je kontaktní a domluvit se s ním na termínu podání vysvětlení.

V průběhu prověřování mně samotné bylo zvláštní, že všechny prověřované společnosti neustále žádají o prodloužení termínu zaslání odpovědi na mnou

poslané žádosti, a že z Pardubického kraje dochází i zprávy o tom, že naprostá většina osob, která měla ve věci podat vysvětlení, minimálně jednou o posunutí termínu žádala také. Posléze v rámci podání vysvětlení všechny osoby pohotově odpovídaly, hned znaly odpověď, mluvily dosti detailně a o dané problematice dokázaly bez přemýšlení rychle mluvit.

Po obdržení většiny zpráv od prověřovaných společností a uskutečnění podání vysvětlení mne kontaktovala Generální inspekce bezpečnostních sborů, která přišla s důkazy, které by měly směr celého prověřování změnit. Já osobně jsem byla již dle získaných podkladů a informací věc odložit dle § 159a odst. 1 trestního řádu, kdy se nejedná o trestný čin. Z jejich vedeného trestního řízení v jiné věci ovšem vyplývalo, že mnou prověřovaný M.Z. s pomocí příslušníka Policie ČR získal informace o jeho plánovaném podání vysvětlení a zvládl se jak on sám, tak všechny prověřované společnosti a zainteresované osoby přichystat se svými výpověďmi a vše dát dohromady tak, aby nebylo pochyb o tom, že nedošlo k žádné trestné činnosti a získal tak neoprávněnou výhodu. Důkazní prostředky, které policejní orgán GIBS nashromáždil bohužel, co do důkazní síly, nemohly být použity pro mnou vedené trestní řízení, jelikož byly pouze všeobecné a ne konkrétní.

Věc tedy byla ve výsledku odložena z důvodů důkazní nouze, i když se částečně ukázalo, že pověřovaný M.Z. nebude tak bezúhonný, jak z průběhu prověřování vyplývalo. Nasvědčuje tomu i fakt, že se prověřovaný momentálně nachází ve vazební věznici za drogovou trestnou činnost, za kterou byl obviněn, a za kterou s největší pravděpodobností nastoupím v nejbližších týdnech do výkonu trestu odnětí svobody.

ZÁVĚR

V mé diplomové práci jsem postupovala záměrně strukturovaně od výkladu základních pojmů souvisejících s daňovými trestnými činy, rozdělení druhů povinných plateb odváděných státu v naší zemi a srovnání daňového a trestního řízení, přes vymezení trestných činů daňových, poplatkových a devizových, se zaměřením na trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a jiné povinné platby, s metodikou jejich vyšetřování až po popis jedné případové studie a její analýzu. Všechny kapitoly jsem se snažila rozčlenit na přehledné logické celky.

Cílem mé práce bylo zjistit aktuální problémy, které je třeba v oblasti metodiky vyšetřování trestných činů daňových, poplatkových a devizových řešit a navrhnout způsoby zlepšení činností spojených s fungováním obchodních společností, které by do budoucna mohly zabránit páchání daňové trestné činnosti jako takové, a aby se objasněnost již spáchaných trestných činů do budoucna zvyšovala. Ve své práci jsem se tak zaměřila na problematiku bílých koní, notářských zápisů či účinné lítosti. Podařilo se mi také popsat jaké preventivní nástroje a pomůcky jsou při boji s daňovou trestnou činností využívány.

Každý den se mi potvrzuje, že daňová trestná činnost patří k závažné trestné činnosti, díky které stát přichází o stovky milionů korun příjmů do státního rozpočtu. Aby se člověk v této problematice zvládl vyznat, je nutné prohlubovat svoji znalost jak daňových zákonů, tak i těch trestních. Je třeba ale podotknout, že daňová řízení vedená správcem daně jsou v posledních letech vedená na poměrně vysoké úrovni, díky čemuž orgány činné v trestním řízení dostávají k dispozici poměrně rozsáhlý listinný materiál, který vede k efektivnějšímu dokazování v počátcích trestního řízení. Do budoucna je jistě potřeba i nadále zdokonalovat právní předpisy, aby pro pachatele daňové trestné činnosti byla vidina zisků z této trestné činnosti nesnadná, a aby se jim tato trestná činnost nevyplácela!

Seznam použité literatury

Odborná literatura

FRYŠTÁK, M. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: KEY Publishing, 2007, ISBN: 978-80-87071-18-2.

CHMELÍK J., HÁJEK P., NEČAS S. *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2005, ISBN: 80-86898-13-X.

KUNEŠ Z., VONDRÁK Z. *Abeceda DPH 2021* Olomouc: ANAG, 2021, ISBN: 978-80-7554-304-2.

LICHNOVSKÝ O., VUČKA J., KŘÍSTEK L. *Trestí právo daňové. 1. vydání*. Praha: C.H.Beck, 2020, ISBN: 978-80-7400-800-9.

NĚMEC, M. a kolektiv. *Teorie a metodologie kriminalistiky pro magisterské studium II*. Praha: ABOOK, 2019, ISBN: 978-80-906974-2-3.

PELC V., PELC V. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy* Olomouc: ANAG, 2017, ISBN: 978-80-7554-072-0.

POLČÁK R., PÚRY F., HARAŠATA J. a kolektiv. *Elektronické důkazy v trestním řízení*. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2015, ISBN: 978-80-210-8073-7.

STRAUS, J. a kolektiv. *Kriminalistická metodika*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2008, ISBN: 978-80-7380-124-3.

ŠAMKO, P. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Bratislava: Wolters Kluwer, s.r.o., 2012, ISBN: 978-80-8168-262-9.

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

Zákonná úprava

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., *Listina základních práv a svobod* v posledním znění

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

Zákon č. 141/1961 Sb., *trestní řád* v posledním znění

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

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

Soudní judikáty

Rozsudek Nejvyššího soudu ČSSR sp. zn. Plfs 1/73 ze dne 02. července 1973

Rozsudek Nejvyššího soudu ČSR sp. zn. Tz 46/87 ze dne 11. ledna 1988

Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 11 Tdo 738/2003 ze dne 22. července 2004

Rozsudek Nejvyššího soudu ČR sp. zn. 8 Tdo 272/2012 ze dne 29. března 2012

Nález Ústavního soudu ČR sp. zn. IV. ÚS 3093/08 ze dne 28. července 2009

Internetové zdroje

SOLITEA, a.s. Druhy daní přehledně pro rok 2022: jak se dělí a kolik jich musíte platit. *Money S3 Blog* [online]. [cit. 10.01.2023]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/druhy-dani-prehledne-jak-se-deli-a-kolik-jich-musite-platit/>

Kontrolní hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. [cit. 16.01.2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/zakladni-informace>

Informace ke změnám zákona o DPH s účinností od 1.1.2023 – oblast kontrolního hlášení DPH. *Finanční správa* [online]. [cit. 16.01.2023]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/aktuality/2023/informace-ke-zmenam-zakona-o-dph-s>

KUBÁTOVÁ A. Nespolehlivý plátce a ručení za DPH. *Portál POHODA* [online]. [cit. 16.01.2023]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/nespolehlivy-platce-a-ruceni-za-dph/>

BÍLÝ R. Pravidla pro tuzemský reverse charge. *Portál POHODA* [online]. [cit. 17.01.2023]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/pravidla-pro-tuzemsky-rezim-preneseni-danove-povin/>

BÍLÝ R. Pravidla pro reverse charge při obchodování v EU. *Portál POHODA* [online]. [cit. 17.01.2023]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/pravidla-pro-reverse-charge-pri-obchodovani-v-ramci/>

Zrušení elektronické evidence tržeb od 1. 1. 2023. *eTržby* [online]. [cit. 17.01.2023]. Dostupné z: https://www.etrzby.cz/cs/tiskove-zpravy_1588

WEISS T. Senát schválil úplné zrušení EET od příštího roku. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 17.01.2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/senat-schvalil-uplne-zruseni-eet-od-pris-46800/>

TRUNEČEK, J. Hospodářská kriminalita a její nejrozšířenější případy. *Ústav práva a právní vědy* [online]. [cit. 13.10.2022]. Dostupné z: <https://www.ustavprava.cz/blog/2018/01/hospodarska-kriminalita-a-jeji-nejrozsirenejsi-pripady/>

Kdo jsme a co děláme? *Finanční analytický úřad* [online]. [cit. 14.02.2023]. Dostupné z: <https://www.financnianalytickyurad.cz/o-uradu#kdo-jsme-a-co-delame>