

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostně právní

Katedra kriminalistiky

Metodika vyšetřování trestné činnosti

v oblasti daně z příjmů

Diplomová práce

Methodology for investigation of income tax crime

Masters thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

plk.v.v PhDr. Čáp Jan Ph.D.

AUTOR PRÁCE

Bc. Klára Mikešová

Praha

2024

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 21. 02. 2024

Bc. Klára MIKEŠOVÁ

Poděkování

Děkuji svému vedoucímu práce panu plk.v.v PhDr. Janu Čápovi Ph.D. za odborné vedení práce, věcné připomínky, dobré rady a vstřícnost při konzultacích a vypracovávání diplomové práce.

ANOTACE

Cílem diplomové práce je zmapovat oblast hospodářských trestných činů v oblasti daňových podvodů se zaměřením na oblast daně z příjmů a blíže popsat strukturu metodiky trestné činnosti v této oblasti. Konkrétně se autorka práce zaměří na popis například typických stop, typických podnětů k vyšetřování, typických počátečních úkonů a samozřejmě na popis typové kriminální charakteristiky dané skupiny trestných činů. Zohledněna je i oblast legislativní, tedy trestněprávní popis daného trestného činu, jenž bude následovat po stručném shrnutí daňové soustavy ČR. Po teoretické části následuje analýza příkladů z praxe. V závěru je provedeno shrnutí v podobě posouzení rozdílů v přístupu státních orgánů k dané problematice a zároveň zhodnocení využitelnosti metodiky vyšetřování týkající se daňové kriminality zaměřené na oblast daně z příjmů.

KLÍČOVÁ SLOVA

Trestný čin * trestný čin zkrácení daně * trestný čin neodvedení daně * metodika vyšetřování* orgány činné v trestním řízení * kriminalistické stopy* pachatel* motivy* daň* daň z příjmu * daňová soustava* daňová kriminalita* hospodářská kriminalita * správce daně * správní orgán*

ANNOTATION

The aim of the thesis is to map the area of economic crimes in the field of tax fraud, focusing on the income tax area, and to describe in more detail the structure of the methodology of criminal activity in this area. Specifically, the author will focus on describing typical traces, typical stimuli for investigation, typical initial acts, and of course, the description of the typical criminal characteristics of the given group of offenses. Legislative aspects are also taken into account, i.e., the criminal law description of the offense, which will follow a brief summary of the tax system in the Czech Republic. After the theoretical part, an analysis of practical examples follows. In conclusion, a summary is provided in the form of an assessment of the differences in the approach of state authorities to the issue and an evaluation of the usability of the investigation methodology concerning tax crimes focusing on income tax.

KEYWORDS

Criminal offense * tax evasion *tax non-payment * investigation methodology * law enforcement agencies * forensic evidence * perpetrator * motives * tax * income tax * tax system * tax crime * economic crime * tax administrator * administrative authority *

Obsah

Úvod.....	8
1 Terminologie.....	13
2 Právní úprava trestných činů v oblasti daně z příjmu v právním řádu České republiky.....	20
2.1 Trestné činy v oblasti daně z příjmu z hlediska jeho legislativního vymezení	20
2.1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ ..	21
2.2 Trestné činy v oblasti daně z příjmu z hlediska jeho kriminalistického vymezení	23
2.3 Trestné činy v oblasti daně z příjmu z hlediska jeho kriminologického vymezení	24
3 Ústavní limity výkonu státní, veřejné moci a s nimi související základní zásady trestního a daňového řízení	25
3.1 Základní zásady trestního řízení	28
3.1.1 Zásada stíhání jen ze zákonných důvodů	28
3.1.2 Zásada presumpce neviny	29
3.1.3 Zásada zjištění skutkového stavu věci bez důvodných pochybností	30
3.2 Základní zásady daňového řízení	30
3.2.1 Zásada zákonnosti	31
3.2.2 Zásada proporcionality	32
3.2.3 Zásada volného hodnocení důkazů.....	32
4 Struktura metodiky vyšetřování trestných činů v oblasti daně z příjmu.....	34
4.1 Kriminalistická charakteristika trestných činů v oblasti daně z příjmu ...	35
4.2 Stopy typické pro trestné činy v oblasti daně z příjmu	37
4.3 Typické podněty k vyšetřování a jejich specifika.....	38
4.4 Zvláštnosti předmětu vyšetřování	40
4.5 Typické počáteční úkony a jejich specifika.....	40
4.6 Vyšetřovací verze a zvláštnosti vytyčování vyšetřovacích verzí, plánování a organizace vyšetřování	41
4.7 Zvláštnosti následné etapy vyšetřování	42
4.8 Zvláštnosti zapojení veřejnosti do vyšetřování a kriminalistická prevence	44
5 Způsoby dokumentace trestné činnosti v oblasti daně z příjmu.....	46
5.1 Výslech a jeho forma dokumentace	49
5.2 Znalecké posudky či jiná odborná vyjádření	50

5.3	Prohlídky a jejich forma dokumentace	53
5.4	Finanční šetření a jeho forma dokumentace	56
6	Kritická analýza kriminalistickou vědou stanovených postupů práce v oblasti daňové kriminality se současnou praxí	59
6.1	Řízený rozhovor č. 1	59
6.2	Řízený rozhovor č. 2	67
7	Analýza konkrétních případů z praxe	71
7.1	Případ č. 1	72
7.2	Případ č. 2	75
	Závěr	78
	Seznam použitých zkratk	80
	Seznam použité literatury a dalších zdrojů	81
	Seznam příloh	86

Úvod

Jakou formou lze blíže charakterizovat či popsat trestnou činnost v oblasti daně z příjmu – a to co možná nejjednodušším způsobem? A z jakého důvodu je vlastně důležité o tomto tématu mluvit? Pravděpodobně má většina z nás pocit, že dané téma není důležité, protože jich osobně se vlastně ani moc netýká, ale ve skutečnosti je to obrovský omyl. Jak lze dané téma správně uchopit? **Především je nutné si položit otázku, proč se daňové trestné činy nějakým způsobem dotýkají každého z nás – respektive, proč je pro každého z nás důležité, zda jsou daňové trestné činy vyšetřovány a odhalovány?**

Ve stručnosti lze říci, že daňové trestné činy spočívají v porušování právních předpisů. Tato velmi obecná charakteristika zní docela nevinně. Ve skutečnosti se ale jedná o velmi vážné téma, spadající do oblasti ekonomického či společenského života nás všech, neboť daně, poplatky a podobné povinné platby představují jeden z nejdůležitějších nástrojů fiskální politiky státu a jsou základním zdrojem financování jeho chodu, neboť tvoří největší část příjmů státního rozpočtu¹. Daň je transferem, tedy jednostranným pohybem peněz od převážně soukromého sektoru do sektoru veřejného².

Ve vztahu k danému tématu je nejprve důležité odpovědět na otázku, co je to daňový únik? Dle doc. JUDr. Mgr. Jany Šimonové, Ph.D., která v závěru svého článku s názvem *Daňové úniky – Precizácia všeobecnej terminológie* uvádí toto shrnutí: „*pod daným pojmem rozumím konání, při kterém povinný daňový subjekt úplně anebo částečně snižuje svojí daňovou povinnost, která mu byla uložena daňovou – právní normou, případně si tuto daňovou povinnost neplní porušováním*

¹ TŮGLOVÁ, Markéta. *Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. Diplomová práce. JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D. (vedoucí práce). Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2021. 1.s. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. <https://dspace.cuni.cz/handle/20.500.11956/125336>. [citováno 2023-03-03].

² BELTRAN, Simona-Estrella. *Daňové trestné činy*. Diplomová práce, JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D. (vedoucí práce). Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2021. 4.s. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. <https://dspace.cuni.cz/handle/20.500.11956/171413>. [citováno 2023-03-01].

*právních předpisů, ať už úmyslně nebo neúmyslně. Daňový únik je tedy výsledkem celkového ekonomického chování daňových subjektů orientovaný na snížení, resp. vynulování daňové povinnosti daňového subjektu vůči státu na nelegálním principu.*³

Z hlediska vyšetřování daňových trestných činů je obecně velkým problémem skutečnost, že daňová kriminalita je nejen velice obtížně prokazatelná, ale je zde i vysoká míra latence. Jedná se tedy o trestné činy, které ve vysoké míře nejsou vůbec oznámeny policii nebo policií nebyly vůbec zjištěny. V boji proti daňovým únikům je dalším negativním aspektem např. i profesionalita pachatelů či nepřehlednost daňových předpisů. Jedná se tedy o velmi závažnou oblast, která se nějakým způsobem dotýká úplně každého občana, neboť tato prostupuje i do sféry politické, potažmo do sféry ekonomické. Daňové úniky poškozují především stabilitu finančního sektoru a mají negativní dopady na státní rozpočet. Škody, které jsou způsobeny hospodářskou trestnou činností, mezi něž se řadí i tzv. daňová trestná činnost, jsou velmi velkého rozsahu – z celkového počtu škod způsobených celkovou trestnou činností je to právě hospodářská trestná činnost, která zaujímá nejvyšší podíl na způsobených škodách – data čerpaná dle Studie vydané Institutem pro kriminologii a sociální prevenci nazývající se – *Analýza trendu kriminality za rok 2021*. Dle této Studie obsahující údaje za rok 2021 se na celkových škodách z trestné činnosti podílela hospodářská kriminalita 69 %⁴.

³ ŠIMONOVÁ, Jana. Daňové úniky – precizácia všeobecnej terminológie (absentujúceho aspektu daňového práva). *Acta Universitatis Carolinae. Iuridica: Iuridica* 1, 2018., roč. 64, č. 1, s.133 ISSN 0323-0619.

⁴ SCHEINOST, Miroslav, Simona Diblíková, Jana HULMÁKOVÁ, Kazimír VEČERKA, Eva BIEDERMANOVÁ, Šárka, BLATNÍKOVÁ, Petr ZEMAN, *Analýza trendů kriminality v České republice v roce 2021*. Praha,2022. Institut pro kriminologii a sociální prevenci: Ediční řada STUDIE. 978-80-7338-200-1. 17 s. Dostupné z: <https://www.iksp.cz/analyza-trendu-kriminality-v-ceske-republice-v-roce-2021>. [citováno 2023-03-03]

V případě krácení příjmů státu na daních a jiných povinných platbách je jedním ze subjektů vztahu stát, který předmětné finanční prostředky obhospodařuje, tedy rozděljuje a používá tyto peněžní prostředky a jejich části.⁵

Autorka se domnívá, že pokud by státní aparát nevěnoval dostatečnou péči řádnému odhalování a vyšetřování daňových trestných činů a samozřejmě i následnému sankcionování čili uplatňování odpovídající trestní politiky za daňové trestné činy, mělo by to výrazné negativní dopady, neboť daně tvoří podstatnou příjmovou složku státního rozpočtu a je zřejmé, že výsledek tohoto velmi negativního ekonomického chování pachatelů daňových trestných činů má výrazné negativní dopady na celé společenství – oslabení daňových zájmů státu, zejména na straně příjmové stránky veřejných financí a vlastně oslabení celého systému ekonomiky státu – ohrožení řádného fungování tržního hospodářství a řádné hospodářské soutěže. Neméně významný negativní dopad má, kromě plnění státního rozpočtu, tento druh trestné činnosti i na deformování podnikatelského prostředí tím, že pachatelé této trestné činnosti získávají významnou finanční výhodu oproti poctivým plátcům, což v konečném důsledku může vést a často vede k jejich likvidaci a faktické monopolizaci jednoho nebo několika málo nepoctivých podnikatelů se všemi důsledky s tím do budoucnosti spojenými.

Poškozeným tedy není pouze stát a jeho organizační složky, ale sekundární obětí těchto trestných činů jsme my všichni. Protože pakliže není stát ekonomicky dostatečně stabilní, může nastat situace, že stát nebude schopen plnit své základní funkce ve vztahu ke svým občanům. Jako příklad lze uvést systém sociálních dávek, starobních důchodů a jiné.

⁵ MIŠIANIK, Peter, *Hospodářská kriminalita a její prevence*. Diplomová práce. Doc. JUDr. Tomáš Gřivna, Ph.D. (vedoucí práce) Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2012. 10.s. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. <https://docplayer.cz/33000925-Hospodarska-kriminalita-a-jeji-prevence.html>. [citováno 2023-03-03]

Cílem této práce je snaha o zmapování trestných činů dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., Trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TZ“) – Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, jež jsou součástí hospodářské kriminality ve vzájemné souvislosti s daňovými úniky, respektive spolupráce orgánů činných v trestním řízení (dále jen „OČTŘ“) s Finanční správou (dále jen „FS“) – v postavení tzv. správce daně ve věcech daňových. V této věci si autorka práce klade za cíl najít odpověď na otázku, zda skutečnost zjištěná správcem daně, že daňový subjekt, který svým úmyslným jednáním zkrátil či vůbec neodvedl státu povinnou platbu – v daném případě daň z příjmu, a způsobil tak škodu státu, sama o sobě činí z daňového subjektu pachatele trestného činu dle § 240 TZ a dále zjištění případných rozdílů v přístupu k pachatelům těchto trestných činů v trestním řízení versus v daňovém řízení, neboť převážná většina podání správce daně, respektive trestných oznámení podaných ze strany FS na Policii ČR končí rozhodnutím o odložení věci dle § 159 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., Trestní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „TŘ“), čili, že v daném případě se nejedná o podezření ze spáchání předmětného trestného činu. Autorka práce si klade otázku, proč se děje to, že jeden orgán státní správy postupuje zcela odlišně (ve smyslu použití sankcí proti subjektu) a druhý orgán státní správy ho nepostihne vůbec a považuje ho za nevinného – v rámci zásady presumpce neviny.

V rámci této diplomové práce bude autorka používat především níže uvedené metody a výzkumné nástroje neboli výzkumné techniky:

- 1) Dotazování formou řízeného rozhovoru – viz kapitola č. 6 - Kritická analýza kriminalistickou vědou stanovených postupů práce v oblasti daňové kriminality se současnou praxí,
- 2) Studium a analýza dokumentů, práce s kazuistikou a metoda zevšeobecňování – viz kapitola č. 7 – Analýza dvou případů z praxe.

Tato diplomová práce je strukturována tak, že první „teoretická“ část je rozdělena do pěti hlavních kapitol. První kapitola vymezuje základní terminologii, jež je pro správné vyložení následujícího textu nezbytná. Druhá a třetí kapitola

stručně vymezuje právní úpravu trestných činů v dané oblasti včetně uvedení tzv. ústavních limitů a vymezení základních zásad řízení, jež jsou podstatné pro řádný průběh trestního i daňového řízení. Teoretická část je završena čtvrtou a pátou kapitolou. Čtvrtá kapitola, ve které autorka pojednává o struktuře metodiky vyšetřování trestných činů v oblasti daně z příjmů a je pomyslnou kostrou této diplomové práce. Pátá kapitola poskytne informace o způsobech dokumentace této trestné činnosti se zaměřením na dokumentaci dvou procesních úkonů, kterými jsou výslech a prohlídka, dále na kriminalistické zkoumání formou znaleckých posudků či jiných odborných vyjádření a také na poměrně nový institut, kterým je finanční šetření.

Ve druhé „praktické“ části se autorka pokusila o provedení kritické analýzy postupů práce stanovených a doporučovaných kriminalistickou vědou versus postupů uplatňovaných současnou praxí, a to výzkumnou technikou formou řízeného rozhovoru s pracovníky Policie ČR, kteří odpovídali na předem připravené otázky autorky práce. Cílem předmětného rozhovoru bylo zjištění, zda v oblasti vyšetřování daňové kriminality se zaměřením na oblast daně z příjmu fyzických osob existuje oficiální metodika, dle které orgány činné v trestním řízení postupují. V kladném případě, zda je v praxi předmětná metodika využívána, respektive, zda se v praxi nějakým způsobem liší způsob vyšetřování daňových trestných činů od této oficiální metodiky. Součástí praktické části je dále i analýza dvou případů z praxe.

1 Terminologie

Daň – lze specifikovat jako povinnou, zákonem stanovenou peněžitou částku odváděnou do státního rozpočtu dle zákonem stanovené výše a dle lhůt stanovených zákonem. Daň je odváděna fyzickými a právníckými osobami dle výše jejich zdanitelných příjmů, či na základě jiných, zákonem stanovených skutečností.⁶ Jejími typickými znaky je její neúčelovost – tedy, že daň nemá předem specifikován záměr, či určení k jejímu využití a dále její neekvivalentnost – tedy, že poplatník nemá nárok na získání nějaké protihodnoty.⁷

Dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) je dle ustanovení § 241 zakázán přenos daňové povinnosti, respektive je zde uvedeno, že:“ *Dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná, to neplatí, pokud jiná osoba plní povinnost, která této osobě vznikla v důsledku zajištění daně podle zákona.*“

Daňová soustava v České republice – daně jsou v České republice děleny na daně přímé (daň z příjmu fyzických či právnických osob, majetkové daně) a na daně nepřímé – ze spotřeby (DPH, spotřební daně) a dále na tzv. ostatní daně (pojistné na veřejné zdravotní pojištění pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti).

Daňový subjekt – dle § 20 odst.1 DŘ je uvedeno, že daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka (osoba, která daň skutečně uhradí) nebo jako plátce daně (osoba, které se daň vyměřuje a odvádí jí do státního rozpočtu).

⁶ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Velké komentáře. V Praze: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5. s.2416

⁷ BORČEVSKÝ, Pavel. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6. s.367.

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob – dle § 2 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) jsou poplatníky daně z příjmu fyzické osoby. Poplatníci jsou buď daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob – dle § 17 odst. 1 a odst. 2 ZDP, jsou poplatníky daně z příjmu právnických osob: právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, podfond akciové společnosti s proměnným akciovým základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření, svěrenský fond podle občanského zákoníku, jednotka zřízena či založena jako poplatník dle právního řádu státu, fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu. Poplatníci jsou buď daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty.

Plátce a poplatník jsou v případě přímých daní jedna a tatáž osoba. V případě nepřímých daní se ale jedná o dvě různé osoby (např. zaplacená daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v ceně nákupu zboží zákazníkem x obchodník).

Správce daně – dle § 10 odst.1.DŘ je správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

Správní orgán – dle § 10 odst.2 DŘ je uvedeno, že správním orgánem se pro účely předmětného zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.

Hospodářská kriminalita – všeobecně platná formulace hospodářské kriminality neexistuje. Ve skutečnosti lze hospodářskou kriminalitu charakterizovat různými způsoby, neboť jde o velmi variabilní jev, který jakákoliv zobecňující formulace, či definice nemůže zcela obsáhnout. Hospodářskou kriminalitu lze charakterizovat jako kriminalitu nenásilnou, jenž má značný dopad na sociální a ekonomickou stabilitu státu. Jedná se o zaviněné společensky nebezpečné jednání, jenž je charakterizováno ve zvláštní části trestního zákona.⁸

Finanční kriminalita – pouze jedna z forem a jeden ze způsobu páchání hospodářské kriminality, jenž je zaměřena na delikty majetkového charakteru, jejímž cílem jsou útoky zejména na majetek státu (zejména zkrácení daně, neodvedení daně) či útoky směřující na banky, pojišťovny, stavební spořitelny, penzijní fondy a jiné.⁹

Orgány činné v trestním řízení – dle § 12 zákona TŘ je uvedeno, že orgány činnými v trestním řízení se rozumějí soud, státní zástupce a policejní orgán.

Trestný čin – dle § 13 odst. 1,2 TZ je uvedeno, že trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně. K trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba úmyslného zavinění, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.

Zkrácení daně nebo jiné povinné platby – jedná se o jakékoli protiprávní jednání, kterým pachatel způsobil, že mu byla vyměřena daň v nižší výši, než jaká měla být skutečně vyměřena a zaplácena, případně k jejímu vyměření vůbec nedošlo. Daň či jiná povinná platba může být zkrácena jak komisivním způsobem (konáním) – například úmyslné zkreslení údajů evidovaných v daňovém přiznání, tak omisivním způsobem (opomenutím nějaké povinnosti) – například úmyslným nepodáním daňového přiznání, ač pachatel v daném období dosáhl příjmů, které

⁸ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 229.

⁹ Tamtéž, s. 230.

dle ZDP podléhají zdanění a měl tedy povinnost daňové přiznání podat. O spáchání trestného činu zkrácení daně dle § 240 TZ lze hovořit pouze do doby, než byla tato povinná platba ve stanovené výši řádně vyměřena.¹⁰

Samotné nezaplacení (neodvedení) daně, která je však řádně vypočtena, přiznána a vyměřena, respektive nebyla-li zatajena skutečnost, mající vliv na vznik daňové povinnosti, nelze posuzovat jako spáchání předmětného trestného činu.¹¹

Výše zkrácené daně, tedy škoda způsobená na majetku státu, se počítá jako rozdíl mezi daní, kterou má poplatník dle zákonných předpisů skutečně zaplatit a daní vyměřenou, tedy nižší daní dle zkreslených údajů poskytnutých pachatelem.¹²

Vylákání výhody na některé z povinných plateb – jedná se o situace, kdy pachatel nezkracuje plnění vůči státu, ale naopak kdy od státu uplatňuje daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty, a to uvedením či předstíráním nepravdivých údajů, respektive zfalšovaných skutečností, ze kterých ale vyplývá povinnost státu tyto plnění poskytnout.¹³ Typicky se jedná o nárokování tzv. nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty.

Metodika vyšetřování – jedná se o zvláštní část kriminalistické vědy, kdy je potřeba zkoumat i zvláštnosti vzniku, vyhledávání a využívání stop, jiných soudních důkazů a kriminalisticky relevantních událostí v souvislosti s předpokládanými nebo reálnými vyšetřovacími situacemi. Jedná se o metodiku procesu poznání kriminalisticky relevantních událostí, jež plní funkci nejen poznávací (popis kriminalistických charakteristik trestných činů – typických stop vznikajících při jejich páchaní a typických vyšetřovacích situací vznikajících při vyšetřování

¹⁰ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Velké komentáře. V Praze: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2420-2421

¹¹ Tamtéž, s. 2424

¹² BORČEVSKÝ, Pavel. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6. s.368.

¹³ ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Velké komentáře. V Praze: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5. s. 2426

trestných činů seskupených do stejnorodých skupin), ale i funkci formativní (sestavování typových modelů činností, respektive uspořádaných systémů doporučovaných metod a operací)¹⁴

Kriminalisticky relevantní událost – trestné činy, přestupky a správní delikty, sebevraždy, náhlá úmrtí, nešťastné náhody a působení přírodních sil (u posledních čtyř uvedených událostí pouze v případě, že se prokáže, že se nejedná o trestný čin, přestupek či správní delikt)¹⁵

Kriminalistická stopa – je každá změna vzniklá v materiálním prostředí (materiální stopa), či ve vědomí člověka (paměťová stopa), která je především v příčinné, případně místní, časové či jiné souvislosti s kriminalisticky relevantní událostí. Tato změna musí existovat minimálně od svého vzniku do svého zjištění a musí být zjištělná, zajistitelná a vyhodnotitelná současnými kriminalistickými metodami a prostředky.¹⁶

Pachatel – dle § 22 odst. 1,2 TZ je uvedeno, že „*pachatelem trestného činu je, kdo svým jednáním naplnil znaky skutkové podstaty trestného činu nebo jeho pokusu či přípravy, je-li trestná. Pachatelem trestného činu je i ten, kdo k provedení činu užil jiné osoby, která není trestně odpovědná pro nedostatek věku, nepříčetnost, omyl, anebo proto, že jednala v nutné obraně, krajní nouzi či za jiné okolnosti vylučující protiprávnost, anebo sama nejednala nebo nejednala zaviněně. Pachatelem trestného činu je i ten, kdo k provedení činu užil takové osoby, která nejednala ve zvláštním úmyslu či z pohnutky předpokládané zákonem; v těchto případech není vyloučena trestní odpovědnost takové osoby za jiný trestný čin, který tímto jednáním spáchala*“.

¹⁴ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 13–14.

¹⁵ KONRÁD, Zdeněk, PORADA, Viktor, STRAUS, Jiří a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika: teorie, metodologie a metody kriminalistické techniky*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2014. ISBN 978-80-7380-535-7. s. 54

¹⁶ Tamtéž, s. 54

Pachatelem trestného činu dle § 240 TZ je tzv. subjekt obecný. Tedy osoba, jež není nositelem speciálních vlastností, způsobilosti nebo postavení (speciální subjekt specifikuje § 114 odst. 1 TZ). Pachatelem může být nejen fyzická osoba, tedy například daňový subjekt, jednatel či daňový poradce, ale i právnická osoba. Toto vyplývá ze znění § 7 zákona č. 418/2011 Sb., Zákon o odpovědnosti právnických osob (dále jen „ZoPO“).

Teorie vyšetřování – specifická teorie v systému kriminalistické vědy zkoumající zákonitosti vzniku, průběhu a projevů trestných činů v materiálním prostředí a ve vědomí lidí, jejímž cílem je vypracování tzv. ideálních předloh vyšetřovacích metod, metodik, technik, postupů a operací a jejich následné využití v procesu vyšetřování a prevence trestných činů.¹⁷

Kriminalistická charakteristika trestného činu – souhrn znaků souvisejících s kriminalisticky relevantními vlastnostmi trestného činu, jež jsou základem pro tvorbu vyšetřovacích verzí a pro stanovení vyšetřovacích plánů.¹⁸

Vyšetřovací situace – jedná se o složitý systém vzájemného působení jednotlivých subjektů v průběhu dokazování, které se uskutečňuje v konkrétních podmínkách času, místa, okolního prostředí, či pod vlivem dalších, často ještě neznámých faktů.¹⁹

Typické kriminální situace – situace, za nichž jsou opakovaně páchany trestné činy určitého druhu, jejichž znalost umožňuje vytvořit typické verze a jež jsou významné i z hlediska kriminalistické prevence.²⁰

¹⁷ PORADA, Viktor a kolektiv. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 829

¹⁸ Tamtéž, s. 830-831.

¹⁹ Tamtéž, s. 834-835.

²⁰ Tamtéž, s. 837.

Typické vyšetřovací situace – teoretické zobecnění vyšetřovacích situací, které se při vyšetřování daného druhu trestných činů vyskytují nejčastěji.²¹

Vyšetřovací verze – domněnky odůvodněné na základě zjištěných skutečností o reálně možném průběhu vyšetřované události nebo o dosud neznámých skutečnostech.²²

Typické verze – jedná se pouze o hypotetické modely vzniklé z poznatků o opakujících se formách trestné činnosti, jejichž význam, v podobě hrubé orientace pro plánování dalšího postupu, se projeví nejčastěji v počátcích vyšetřování, kdy má policejní orgán většinou nedostatek podstatných informací.²³

²¹ PORADA, Viktor a kolektiv. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2.aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o.,2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 838.

²² Tamtéž, s. 839.

²³ Tamtéž, s. 839.

2 Právní úprava trestných činů v oblasti daně z příjmu v právním řádu České republiky

V České republice je ve věci trestné činnosti v oblasti daně z příjmu primárním zákonem TZ, ve kterém nalezneme všechna rozhodující, či v dané věci podstatná ustanovení týkající se trestního práva daňového, které jako takové nemá v České republice samostatnou, speciální právní úpravu. Trestné činy daňové jsou trestnými činy úmyslnými, u nichž je zásadní zejména výše způsobené škody.²⁴ V zásadě platí, že obsah skutkové podstaty trestných činů v oblasti daně z příjmu se odvíjí především od daňových předpisů.²⁵

2.1 Trestné činy v oblasti daně z příjmu z hlediska jeho legislativního vymezení

Trestné činy hospodářské jsou upraveny ve zvláštní části trestního zákoníku v hlavě VI. Hlava VI. se dále člení do níže uvedených oddílů:

- Díl 1 Trestné činy proti měně a platebním prostředkům
- Díl 2 Trestné činy daňové, poplatkové a devizové
- Díl 3 Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou
- Díl 4 Trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu

Obsahové zaměření této diplomové práce se vztahuje pouze k Dílu 2 Trestné činy daňové, poplatkové a devizové, a to konkrétně k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, které vymezuje TZ dle § 240 takto:

²⁴ Epravo.cz: Trestní právo daňové. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>. [citováno 2023-05-22]

²⁵ BELTRAN, Simona-Estrella. *Daňové trestné činy*. Diplomová práce, JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D. (vedoucí práce). Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2021. 4.s. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. <https://dspace.cuni.cz/handle/20.500.11956/171413>. [citováno 2023-03-01].

2.1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ

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

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

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

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

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

(4) Příprava je trestná.

V úvodu této kapitoly považuje autorka práce za podstatné uvést, že zatajení, resp. nezdanění příjmu dosaženého trestnou činností se nepovažuje za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Hlavním důvodem je, že pachatele trestného činu nelze nutit, aby se pod hrozbou trestního stíhání za zkrácení daně doznal ke své vlastní trestné činnosti, ze které tento zatajený příjem pochází.²⁶

²⁶ Epravo.cz: Trestní právo daňové. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>. [citováno 2023-05-22]

Objektem předmětného trestného činu je zájem na ochraně příjmů a výdajů veřejných rozpočtů, konkrétně zájem na ochraně řádného odvedení daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu. Trestným činem dle předmětného ustanovení není „pouhé“ neuhrazení řádně evidované povinné platby, ale jednání, kdy pachatel úmyslně zatají skutečnosti mající vliv na vznik platební povinnosti, či se úmyslně snaží získat od státu finanční výhodu, na kterou nemá zákonný nárok. Toto jednání lze označit za zvláštní typ podvodného jednání.²⁷

Objektivní stránka záleží v jednání, kdy pachatel ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou platbu nebo vyláká výhodu na některé z těchto povinností. Tímto úmyslným jednáním pachatel způsobí, že státní orgán vyměří povinnou platbu nižší, než jaká měla být dle zákona vyměřena, případně nevyměří žádnou povinnou platbu, ač vyměřena být měla.²⁸ Vzhledem k tomu, že předmětná skutková podstata je velmi obsáhlá, je zájem OČTŘ zacílen především na ty nejdůležitější daně, tedy daň z příjmu, daň z přidané hodnoty, či spotřební daň.²⁹

Subjektem tohoto trestného činu je subjekt obecný. Pachatelem nemusí být pouze subjekt daně, poplatku a podobné povinné platby, ale prakticky kdokoliv, kdo svým úmyslným jednáním způsobí zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby.³⁰

²⁷ BORČEVSKÝ, Pavel. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6. s.366.

²⁸ HODR, Milan. *Přípravné řízení ve věcech daňových trestných činů*. Rigorózní práce. JUDr. Simona Stočesová, PhD. LL.M. (vedoucí práce) Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická.2020.15.s. Dostupné z: Digitální knihovna Západočeské univerzity. <https://dspace5.zcu.cz/handle/11025/43569>. [citováno 2023-06-05]

²⁹ BORČEVSKÝ, Pavel. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6. s.366.

³⁰ JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Student (Leges). Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-236-3. s. 691-692.

Subjektem daně a subjektem tohoto trestného činu tak nemusí být vždy jedna a tatáž osoba, a to z toho důvodu, že je zásadní rozdíl mezi daňovou odpovědností, kterou má subjekt daně a trestně právní odpovědností za zkrácení daně, kterou má subjekt trestného činu zkrácení daně. Tato situace nastává například v případě, kdy subjektem daně je právnická osoba, ale trestní odpovědnost za zkrácení daně má odpovědná fyzická osoba, jestliže úmyslně zkrátila daňovou povinnost této právnické osoby.³¹

Subjektivní stránka vyžaduje úmysl – trestný čin dle § 240 TZ je trestným činem úmyslným, avšak postačí i úmysl nepřímý (§ 15 odst. 1 písm. a) TZ) - nevyžaduje se tedy úmysl přímý (§ 15 odst. 1 písm. b) TZ). Zda se jedná o úmyslné jednání pachatele lze usuzovat na základě různých signálů, jako jsou například způsoby zásahů do účetnictví, způsoby vedení účetnictví, způsoby nakládání s doklady a listinami apod.³²

Skutková podstata tohoto trestného činu má popisnou normu – tedy sama popisuje zakázané jednání, aniž by se dovolávala porušení mimotrestních právních norem – daňových zákonů.³³

2.2 Trestné činy v oblasti daně z příjmu z hlediska jeho kriminalistického vymezení

Z hlediska věcného vyjádření jsou trestné činy z oblasti daně z příjmu taková jednání, která naplňují skutkovou podstatu trestného činu uvedeného ve zvláštní části TZ dle § 240 v odd. 2 - *Trestné činy daňové, poplatkové a devizové*, u nichž dochází ke krácení daně z příjmu fyzických či právnických osob, a to v případě,

³¹ BORČEVSKÝ, Pavel. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6. s.370.

³² ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vyd. Velké komentáře. V Praze: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5. s.2432

³³ BORČEVSKÝ, Pavel. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6. s.370.

kdy pachatelem je ve většině případů osoba vykonávající podnikatelskou činnost, či jinou ekonomickou činnost.³⁴

2.3 Trestné činy v oblasti daně z příjmu z hlediska jeho kriminologického vymezení

Obecně lze hospodářskou kriminalitu, jejíž podskupinu tvoří právě i hospodářské trestné činy (v užším slova smyslu) obsažené ve výše uvedené hlavě VI zvláštní části trestního zákoníku, v daném případě trestné činy uvedené v oddílu II daňové, poplatkové a devizové – konkrétně § 240 TZ, charakterizovat zejména jako jednání poškozující široký okruh osob. Hospodářská kriminalita se většinou vyznačuje vyšším počtem obětí, než bývá běžné u obecné kriminality. Oběťmi jsou nejen tzv. přímé oběti – přímé cíle útoku (stát, právnické osoby a fyzické osoby působící v ekonomické sféře), ale i nepřímé oběti – tedy i občané na něž také dopadají důsledky chybějících prostředků ve státním rozpočtu následkem daňových úniků. Toto protiprávní jednání ohrožuje sociální a ekonomickou stabilitu státu, vyznačuje se dlouhodobou plánovitostí, organizovaností a často je pácháno skupinově (může mít i charakter organizované zločinecké skupiny). Z hlediska zavinění se jedná o úmyslné jednání. Vyznačuje se velmi sofistikovaným způsobem jednání a má vysokou latenci.³⁵

³⁴ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 229-230.

³⁵ GRIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana a dále. *Kriminologie*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2019. ISBN 978-80-7598-554--5. s. 333–334.

3 Ústavní limity výkonu státní, veřejné moci a s nimi související základní zásady trestního a daňového řízení

Nejen při vyšetřování trestných činů v oblasti daně z příjmů, ale při vyšetřování jakýchkoliv trestných činů jsou pomyslnou hranicí, respektive základním rámcem, ve kterém se orgány činné v trestném řízení musí pohybovat tzv. „ústavní limity“. Ústavní limity mají velmi podstatný význam v průběhu vyšetřování, neboť státní, veřejná moc se jimi musí řídit – čl. 2 odst. 3, 4 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava ČR“)³⁶

Čl. 2 Ústavy ČR:

(3) Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

(4) Každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.

Totožné znění ústavních limitů je součástí také Listiny základních práv a svobod (dále jen „LZPS“).

Čl. 2 LZPS:

(2) Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.

(3) Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.

³⁶ ČÁP, Jan. *Prohlídky: kriminalisticko-taktický pohled*. 1. vydání. Praha: Policejní akademie České republiky v Praze, 2022. ISBN 978-80-7251-545-5. s.27.

Mezi další ústavní limity, které zásadním způsobem ovlivňují průběh vyšetřování trestných činů v oblasti daně z příjmů a navazují na níže uvedené základní zásady řízení patří zejména:

Čl. 4 LZPS:

- (1) Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.

Čl. 8 LZPS:

- (2) Nikdo nesmí být stíhán nebo zbaven svobody jinak než z důvodů a způsobem, který stanoví zákon. Nikdo nesmí být zbaven svobody pouze pro neschopnost dostát smluvnímu závazku.

Čl. 11 LZPS:

- (5) Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Čl. 39 LZPS:

Jen zákon stanoví, které jednání je trestným činem a jaký trest, jakož i jaké jiné újmy na právech nebo majetku, lze za jeho spáchání uložit.

Čl. 40 LZPS:

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

Zásady řízení jsou tzv. interpretační pravidla sloužící k interpretaci zákona. Jedná se o soustavu vnitřně ucelených zásad, přičemž jednotlivé zásady spolu vzájemně korespondují, vzájemně se prolínají, ale leckdy se mohou i vzájemně vylučovat, neboť každé řízení (trestní, daňové) je odlišné. Zásady řízení slouží k plnění úkolů každého řízení a v každé z jednotlivých fází řízení lze uplatňovat odlišné zásady. Zásady řízení mají pro řádný průběh trestního i daňového řízení

podstatný význam, jejichž dodržování je předpokladem pro správné, úplné a přesné rozhodování příslušných orgánů.³⁷

Právní stát je založen na uplatňování nejen zákonů či jiných právních předpisů, ale i na obecně platných principech a zásadách. Závěrem lze shrnout, že základní zásady jsou tzv. *základními stavebními kameny, prvky či pilíři* každého trestního či daňového řízení, jehož úspěšnost je závislá na dodržování především zákonných mantinelů, které jednotlivé zásady stanoví. Jejich nedodržování může zapříčinit velmi negativní důsledky jak na straně správce daně, tak na straně OČTŘ.³⁸

Ve své podstatě lze říct, že znalost a uplatňování základních zásad v průběhu řízení je tzv. zárukou správnosti postupů aplikovaných v průběhu trestního či daňového řízení.³⁹

Základní zásady jakožto jakási pravidla určující chování nejen orgánů státní moci, ale vlastně všech osob, jež jsou aktéry daného řízení, mají poměrně abstraktnější povahu, a tudíž pravidla chování nestanoví zcela jasně a konkrétně.⁴⁰

³⁷ ČÁP, Jan a Miroslav PETRÁK. *K rozhodovací praxi policejního orgánu ve světle (vybraných) základních zásad trestního řízení. Teória a prax dokazovania vo vyšetrovaní: zborník vedeckých prác.* 1. vydání. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2021. ISBN 978-80-8054-897--1. s. 58.

³⁸ Grossová, Marie Emílie, Lenka Matyášová. § 5. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář, (§1-9) [Systém ASPI],* Nakladatelství Leges. [citováno 2023-06-12]. ASPI ID KO 280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

³⁹ ČÁP, Jan a Miroslav PETRÁK. *K rozhodovací praxi policejního orgánu ve světle (vybraných) základních zásad trestního řízení. Teória a prax dokazovania vo vyšetrovaní: zborník vedeckých prác.* 1. vydání. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2021. ISBN 978-80-8054-897--1. s. 64.

⁴⁰ VICHER, Pavel. *Zásada materiální pravdy v trestním řízení. Diplomová práce.* JUDr. Jiří Mulák, Ph.D. (vedoucí práce), Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta. 2022. 5.s. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. <https://dspace.cuni.cz/handle/20.500.11956/177625>. [citováno 2023-06-12].

V rámci této kapitoly autorka práce přiblíží tři nejvýznamnější zásady uplatňované v trestním řízení a tři nejvýznamnější zásady uplatňované v daňovém řízení.

3.1 Základní zásady trestního řízení

Dle § 1 odst. 1 trestního řádu je uvedeno, že: *„účelem trestního řádu je upravit postup OČTŘ tak, aby trestné činy byly náležitě zjištěny a jejich pachatelé podle zákona spravedlivě potrestáni. Řízení přitom musí působit k upevňování zákonnosti, k předcházení a zamezování trestné činnosti, k výchově občanů v duchu důsledného zachovávání zákonů a pravidel občanského soužití i čestného plnění povinností ke státu a společnosti.“*

Základní zásady trestního řízení upravuje § 2 TŘ. Jejich významné postavení zajišťuje řádné fungování trestního práva procesního a významným způsobem ovlivňují jednotlivé postupy neboli dílčí úkony trestního řízení. Každé rozhodnutí či postupy orgánů činných v trestním řízení musí být v souladu se zásadami trestního řízení, které svým způsobem stanoví jeho mantinely. Některé ze zásad trestního řízení se řadí i mezi tzv. ústavní zásady, neboť jsou součástí Ústavy ČR a LZPS. Do této skupiny řadíme zásady veřejnosti, presumpce nevinny, ústnosti, právo na rychlé řízení, stíhání jen ze zákonných důvodů, právo na obhajobu.⁴¹

3.1.1 Zásada stíhání jen ze zákonných důvodů

§ 2 odst. 1 TŘ

„Nikdo nemůže být stíhán jinak než ze zákonných důvodů a způsobem který stanoví tento zákon“

⁴¹ ČÁP, Jan a Miroslav PETRÁK. *K rozhodovací praxi policejního orgánu ve světle (vybraných) základních zásad trestního řízení. Teória a prax dokazovania vo vyšetrovaní: zborník vedeckých prác.* 1. vydání. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2021. ISBN 978-80-8054-897--1. s.59-60.

Jedná se o nejdůležitější zásadu trestního řízení, která velmi úzce souvisí s obecnou zásadou zákonnosti výkonu státní moci dle čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a dle čl. 2 odst. 2 LZPS a dále navazuje na zásady uvedené v čl. 8 odst. 2 věty první a v čl. 39 LZPS. Zásada stíhání jen ze zákonných důvodů znamená, že nelze zjišťovat pravdu za cenu porušení zákonem stanovených podmínek, respektive za situace, kdy jednání orgánů činných v trestním řízení není v souladu s právní úpravou. V praxi jde například o jednání policejního orgánu, který své rozhodnutí opírá o důkazní prostředek získaný nezákonným donucením.⁴²

3.1.2 Zásada presumpce nevinny

§ 2 odst. 2 TŘ

„Dokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu není vina vyslovena, nelze na toho, proti němuž se vede trestní řízení, hledět, jako by byl vinen“

Zásada presumpce nevinny znamená především povinnost OČTŘ pohlížet na toho, proti komu je vedeno trestní řízení, jako na nevinného, a to do té doby, než je jeho vina vyslovena pravomocným odsuzujícím rozsudkem. Smyslem této zásady je ve své podstatě splnění zákonného požadavku nepochybného prokázání viny obviněného, respektive obžalovaného. Tato zásada velmi úzce souvisí s principem in dubio pro reo, neboli v pochybnostech ve prospěch obviněného. Zároveň se jedná o ústavní zásadu dle čl. 40 odst. 2 LZPS, jež má i mezinárodní rozsah – čl. 6 odst. 2 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod ve znění protokolů č. 3, 5 a 8. (publ. pod č. 209/1992 Sb.)⁴³

⁴² ČÁP, Jan a Miroslav PETRÁK. *K rozhodovací praxi policejního orgánu ve světle (vybraných) základních zásad trestního řízení. Teória a prax dokazovania vo vyšetrovaní: zborník vedeckých prác.* 1. vydání. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2021. ISBN 978-80-8054-897--1. s.60.

⁴³ Tamtéž, s.61.

3.1.3 Zásada zjištění skutkového stavu věci bez důvodných pochybností

§ 2 odst. 5 věta první TŘ

„Orgány činné v trestním řízení postupují v souladu se svými právy a povinnostmi uvedenými v tomto zákoně a za součinnosti stran tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jejich rozhodnutí“

Zásada zjištění skutkového stavu věci bez důvodných pochybností bývá označovaná také jako zásada materiální pravdy. Ve své podstatě tato zásada zdůrazňuje skutečnost, že skutkový stav věci má být zjištěn úplně a bezpečně, bez ohledu na to, co účastníci daného řízení jako pravdu prezentují. Pokud tedy OČTŘ mají pochybnosti o skutkovém stavu věci v podobě, kterou účastníci prezentují OČTŘ, je jejich povinností aktivně provádět vyhledávání a zajišťování důkazních prostředků, za účelem zjištění všech relevantních okolností. S touto zásadou opět úzce souvisí shora uvedený princip in dubio pro reo, neboť pokud OČTŘ nemají dostatek důkazních prostředků, kterými jsou schopny odstranit pochybnosti o vině obviněného, musí rozhodnout v jeho prospěch. V souladu s tímto principem lze tedy shrnout, že ani značný stupeň podezření, bez existence důkazních prostředků, jež jsou schopny prokázat existenci relevantních skutkových okolností ve vztahu k osobě pachatele či ve vztahu k danému skutku, nemůže být podstatný z hlediska vynesení odsuzujícího výroku.⁴⁴

3.2 Základní zásady daňového řízení

Dle § 1 odst. 1,2 DŘ je uvedeno, že: *„tento zákon upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při*

⁴⁴ ČÁP, Jan a Miroslav PETRÁK. *K rozhodovací praxi policejního orgánu ve světle (vybraných) základních zásad trestního řízení. Teória a prax dokazovania vo vyšetrovaní: zborník vedeckých prác.* 1. vydání. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2021. ISBN 978-80-8054-897--1. s.62.

správě daní. Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Základní zásady správy daní zákonodárce kodifikoval v části první v hlavě II, konkrétně v § 5 až § 9 DŘ. Shodně, jako v případě trestního řízení, jsou základní zásady pro fungování správy daní stěžejními body, dle kterých orgány státní správy v průběhu daňových řízení postupují a v souladu s nimi vydávají své rozhodnutí. Jejich společným rysem je jejich přímá závaznost. Jejich případné porušení je vždy vadou řízení – a pakliže je taková vada příčinnou nezákonnosti rozhodnutí – může způsobit zrušení již vydaného rozhodnutí.

3.2.1 Zásada zákonnosti

§ 5 odst. 1 DŘ

„Správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu“

Jedná se o jednu z nejdůležitějších a primárních zásad správy daní, která vyjadřuje povinnost správce daně jednat pouze v souladu se zákony a jinými právními předpisy spadajícími do právního řádu. Pro správnou aplikaci daňového řízení, je respektování této zásady nutností.⁴⁵

Zásada zákonnosti neboli jinak řečeno zásada legality postupu správce daně navazuje na ústavní zásadu obsaženou v čl.11 odst. 5 LZPS, dle které lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona.⁴⁶

⁴⁵ ROZEHNAL, Tomáš. § 5 (*Zásada zákonnosti, legitimacy a přiměřenosti*). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář, (§1-9)* [Systém ASPI], Wolters Kluwer ČR, a.s. [cit. 12.06.2023] ASPI ID KO 280_p12009CZ. Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

⁴⁶ LAVICKÝ, Petr. § 5 (*Zákonnost, zdrženlivost a přiměřenost*). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář, (§1-9)* [Systém ASPI], Wolters Kluwer ČR, a.s. [citováno 2023-06-12] ASPI ID KO 280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

3.2.2 Zásada proporcionality

§ 5 odst. 3 DŘ

„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní“

Zásada proporcionality nebo také zásada přiměřenosti či zdrženlivosti ve své podstatě navazuje na ústavní zásady uvedené v čl. 2 odst. 3 a 4 a v čl.4. odst. 1 LZPS a dále na čl. 4 Ústavy ČR. Její zásadní význam spočívá ve snaze zákonodárce šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě, respektive zasahovat do jejich subjektivních práv jen v nezbytném rozsahu, který je vymezen hranicemi zákona.⁴⁷

3.2.3 Zásada volného hodnocení důkazů

§ 8 odst. 1 DŘ

„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo“

Zásada volného hodnocení důkazů ve své podstatě znamená, že správce daně je při hodnocení důkazů aktivní v tom smyslu, že není vázán pouze důkazy předloženými daňovými subjekty, ale všemi důkazy, které vyšly v průběhu daňového řízení najevo. Tedy i důkazy, které si správce daně opatří vlastní činností. Správce daně všechny důkazy hodnotí dle vlastní úvahy – tedy na základě svého vlastního přesvědčení opírající se o znalost zákonů a jiných

⁴⁷ LAVICKÝ, Petr. § 5 (Zákonnost, zdrženlivost a přiměřenost). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář*, (§1-9) [Systém ASPI], Wolters Kluwer ČR, a.s. [citováno 2023-06-12] ASPI ID KO 280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

právních předpisů. Hodnotí nejprve každý důkaz jednotlivě a poté všechny důkazy ve své vzájemné souvislosti.⁴⁸

Závěrem nutno říct, že hodnocení důkazů není postaveno na libovůli správce daně, naopak je postaveno na logických a úplných závěrech, které musí být správcem daně přesvědčivé a přezkoumatelným způsobem odůvodněno.⁴⁹

Již z výše uvedených základních zásad trestního versus daňového řízení je dle názoru autorky zřejmý rozdílný přístup státních orgánů vůči pachatelům daňové kriminality, a to zejména ve věci prokazování relevantních skutečností, respektive v oblasti tzv. důkazního břemene. V průběhu trestního řízení leží důkazní břemeno na OČTŘ, které musí průkazným způsobem odstranit veškeré pochybnosti o vině obviněného. V průběhu daňového řízení však důkazní břemeno leží především na daňovém subjektu, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen ve svých podáních učiněných vůči správci daně uvádět. Dále lze například v průběhu daňového řízení, na rozdíl od trestního řízení, využít institutu tzv. správního uvážení (jeho použití samozřejmě není neomezené – je přezkoumatelné ve správním soudnictví). Jedná se o situace, kdy je vydané rozhodnutí založeno na vlastním uvážení správce daně, kdy zákonodárce v průběhu daňového řízení umožnil jisté eventuality.

⁴⁸ ROZEHNAL, Tomáš. § 8 (Zjištění skutkového stavu a rozhodování). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář, (§1-9)* [Systém ASPI], Wolters Kluwer ČR, a.s. [citováno 2023-06-12] ASPI ID KO 280_p12009CZ. Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

⁴⁹ BAXA, Josef. § 8 (*Zásady volného hodnocení důkazů, legitimní očekávání a materiální pravdy*). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář, (§1-9)* [Systém ASPI], Wolters Kluwer ČR, a.s. [citováno 2023-06-12] ASPI ID KO 280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

4 Struktura metodiky vyšetřování trestných činů v oblasti daně z příjmu

Obecně lze metodiku vyšetřování charakterizovat jako účinný návod obsahující systém informací zejména o trestných činech, o kriminalistických stopách, o vyšetřovacích situacích vznikajících při vyšetřování a o typových modelech činnosti kriminalistů, jež má nejen funkci poznávací (obsahuje popis kriminalistické charakteristiky, typických stop a typických vyšetřovacích situací dle homogenních skupin trestných činů), ale i funkci formativní (vytváření systémů kriminalistických metod, použitelných při odhalování, vyšetřování a prevenci jednotlivých trestných činů).⁵⁰

Jedná se tedy o ucelenou soustavu poznatků a doporučení s pevně ukotvenou strukturou obsahující následující prvky:⁵¹

- typová kriminalistická charakteristika dané skupiny trestných činů,
- stopy typické pro daný typ trestných činů,
- typické podněty k vyšetřování a jejich specifika,
- zvláštnosti předmětu vyšetřování,
- typické vyšetřovací situace vyskytující se při vyšetřování daného typu trestných činů,
- typické počáteční úkony a jejich specifika,
- typové vyšetřovací verze a zvláštnosti vytyčování vyšetřovacích verzí, plánování a organizace vyšetřování,
- zvláštnosti následné etapy vyšetřování,
- zvláštnosti zapojení veřejnosti do vyšetřování a kriminalistická prevence.

⁵⁰ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 836.

⁵¹ KONRÁD, Zdeněk, PORADA, Viktor, STRAUS, Jiří a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika: kriminalistická taktika a metodiky vyšetřování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-547-0. s. 166-167.

Tento uspořádaný systém vyznačující se pevnou strukturou lze pojmut jako tzv. „typový model“ činnosti kriminalistů, jenž obsahuje jednak poznatky z kriminalistické teorie využitelné dle podmínek jednotlivých skupin trestných činů, jednak zevšeobecněné poznatky kriminalistické praxe. Metodika vyšetřování obsahuje popis zvláštností procesu poznání a provádění jednotlivých úkonů a dále upozorňuje na typické chyby, kterých by se měl kriminalista vyvarovat.⁵²

Jak již bylo uvedeno, trestné činy týkající se oblasti daně z příjmu jsou pouze dílčí částí hospodářské kriminality, která jako taková se od ostatních typů kriminality v mnohém odlišuje – má samozřejmě svoje specifika, která je potřeba blíže představit. Obsahem výše uvedených jednotlivých prvků jsou právě tyto specifika neboli zvláštnosti, která jsou typická pro daný typ trestného činu.

4.1 Kriminalistická charakteristika trestných činů v oblasti daně z příjmu

Charakterizovat trestný čin, jako objekt lidského zkoumání znamená specifikovat jeho hlavní vlastnosti dle druhu vědeckého zkoumání. Existují trestněprávní charakteristika trestného činu, kriminologická charakteristika, psychologická či sociologická charakteristika trestného činu.⁵³

Základním prvkem kriminalistické charakteristiky trestného činu je způsob spáchání trestného činu, jenž lze popsat jako vzájemně propojený systém úkonů jednání pachatele včetně toho, jaké prostředky pachatel volí a jakým způsobem využívá objektivní podmínky v procesu přípravy, páchání a při utajování trestného činu.⁵⁴

Pro kriminalistickou praktickou činnost je poznatek o způsobu páchání trestného činu velmi podstatný, neboť na jeho základě lze usuzovat na doposud

⁵² PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s.836-837.

⁵³ Tamtéž, s.830.

⁵⁴ Tamtéž, s.830-831.

nepoznané faktory, které způsob spáchání trestného činu mohly ovlivnit. Známeli způsob spáchání trestného činu, lze z toho vyvodit jistou úvahu o některých subjektivních či objektivních faktorech. Váhu tohoto základního komponentu kriminalistické charakteristiky tedy určují:⁵⁵

- objektivní faktory - mezi něž patří například schopnost způsobu trestného činu zvláště výrazně se projevovat ve stopách trestného činu a předurčovat jeho charakter, či podmíněnost způsobu páchaní trestného činu objektivními faktory (klimatické podmínky, dostupnost nástrojů, prostor, čas, pohyb osob a jiné) a dále také opakovatelnost způsobu páchaní trestných činů ve smyslu statické zákonnosti (způsoby páchaní trestných činů spáchaným jedním pachatelem mají více totožných znaků a méně rozdílných znaků, než trestné činy spáchané různými pachateli),
- subjektivními faktory – mezi něž například patří psychické a fyziologické vlastnosti pachatele, motiv a cíl pachatele, pohlaví pachatele, vztah pachatele k místu činu a jiné.

Kriminalistická charakteristika, jak je výše uvedeno, je popisem kriminalisticky typických relevantních znaků, které mají zásadní vliv na tvorbu stop, případně na samotný proces poznání trestného činu. Těmito znaky jsou především:

- typické způsoby páchaní – zkrácení daně například tím, že pachatel porušil ust. § 23 odst. 3 písmena a) bod 1 ZDP, kdy do svého základu daně nezahrnul veškeré své příjmy podléhající předmětné dani, čímž úmyslně ohrozili včasné a řádné stanovení daně a takto mohl způsobit škodu stanovenou § 240 TZ,

⁵⁵ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s.831-832.

- typické vlastnosti pachatelů – pro pachatele těchto trestných činů (často označované jako *pachatelé kriminality bílých límečků*) je z kriminologického hlediska typické, že se většinou jedná o dosud bezúhonnou osobu. Ve většině případů se jedná o osobu, která má až nadprůměrné znalosti z dotčeného oboru, případně svá jednání často předem konzultuje s právníky, či s odborníky z dotčeného oboru.⁵⁶

4.2 Stopy typické pro trestné činy v oblasti daně z příjmu

V rámci tohoto druhu kriminality se setkáváme (více než u ostatních forem kriminality) především s listinnými a jinými důkazy, kterých bývá zpravidla velké množství, mají různou podobu a mohou se vyskytovat na velmi různých nosičích – písemné dokumenty, záznamové prostředky výpočetní techniky (CD-R, zip jednotky, elektronické diáře, mobilní telefony atd., vyžadující velmi často speciální znalosti i techniku – a to pro jejich řádné zajištění a následné použití pro účely trestního řízení) Na těchto důkazech lze například nalézt stopy padělání, stopy obsahující informace podstatné pro trestní řízení apod. ⁵⁷

V rámci tohoto druhu kriminality jsou samozřejmě podstatné informace uložené ve vědomí osoby (paměťové stopy) – například informace poskytnuté konzultacemi k odborným problémům, které byly využity při páchání daňových podvodů nebo od získání informací od osob, které zjistily podezřelé či nelegální obchodní, finanční či jiné aktivity pachatelů.⁵⁸

Jako typické stopy, které lze velmi často nalézt v prostorách konkrétních subjektů – kanceláře pachatelů, jejich advokátů, účetních či jiných zástupců, lze považovat zejména: účetnictví subjektu, kupní a prodejní smlouvy movitého či

⁵⁶ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 236.

⁵⁷ Tamtéž, s. 238.

⁵⁸ Tamtéž, s. 238.

nemovitého majetku, smlouvy o půjčce, vklady na účet v bance, vystavené faktury za služby a zboží a jiné.

4.3 Typické podněty k vyšetřování a jejich specifika

Dle ustanovení § 158 odst. 3 TŘ je policejnímu orgánu uloženo, aby neprodleně sepsal záznam o zahájení úkonů trestního řízení k objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin. Podstatným výchozím bodem, v případě existence podezření ze spáchání trestného činu, v určité konkrétní věci je tedy vyšší stupeň pravděpodobnosti. Z výše uvedeného je zřejmé, že jako důvod pro zahájení prověřování tedy nestačí neopodstatněné domněnky, podezření či pouhé předpoklady. Informační hodnota podnětů výrazným způsobem určuje následné počáteční vyšetřovací situace, taktické úlohy a prostředky jejich řešení.⁵⁹

V případě tohoto druhu kriminality se jedná o typické podněty, které lze rozdělit do dvou hlavních skupin:

- podněty (oznámení) občanů, fyzických či právnických osob – ve většině případů oznámení od občanů se jedná o anonymní udání, jejichž typickým rysem je nekonkrétnost a nekvalifikovanost, tedy bez uvedení konkrétních skutečností. Ve věci oznámení podnikajících fyzických osob, či právnických osob se jedná o oznámení například od auditorů, externích účetních a daňových poradců, likvidátorů, nucených správců či notářů, jejichž oznámení již má značnou důkazní hodnotu, neboť se jedná o podání od osob v tomto směru velmi kvalifikovaných,
- podněty (oznámení) kontrolních orgánů – tedy orgánů specializovaných, vykonávajících kontrolu nejen veřejné správy, ale i v oblasti hospodaření

⁵⁹ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 239.

soukromých subjektů (Nejvyšší kontrolní úřad, Finanční analytický úřad, Finanční úřady, finanční a úvěrové instituce a jiné).⁶⁰

Typickým oznamovatelem podnětů spadajících do 2.skupiny je tedy státní orgán, a to především finanční úřady (zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů), jako jeden z hlavních oznamovatelů trestných činů zkrácení daně. Pokud správce daně v rámci své daňové činnosti (například v rámci daňové kontroly) pojme podezření na spáchaný daňový trestný čin, oznámí z úřední povinnosti tuto skutečnost orgánům činným v trestním řízení.⁶¹

Finanční analytický úřad (dále jen „FAU“) jako samostatný správní úřad s celostátní působností, který plní funkci finanční zpravodajské jednotky České republiky, je také typickým oznamovatelem podnětů spadajících do 2.skupiny. FAU je hlavním gestorem opatření zaměřených na prevenci a boj proti praní špinavých peněz (legalizace výnosů z trestné činnosti), který zejména provádí sběr a analýzu údajů o podezřelých obchodech a provádí další úkony, které z analýzy vyplývají.⁶²

Podezřelým obchodem se dle § 6 odst. 1 zákona č. 253/2008 Sb., Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 253/2008 Sb.“) rozumí: *obchod uskutečněný za okolností vyvolávajících podezření ze snahy o legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo podezření, že v obchodu užitá prostředky jsou určeny k financování terorismu, nebo že obchod jinak souvisí nebo je spojen s financováním terorismu, anebo jiná skutečnost, která by mohla*

⁶⁰ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 240-241.

⁶¹ HODR, Milan. *Přípravné řízení ve věcech daňových trestných činů*. Rigorózní práce. JUDr. Simona Stočesová, PhD. LL.M. (vedoucí práce) Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická. 2020. 41.s. Dostupné z: Digitální knihovna Západočeské univerzity. <https://dspace5.zcu.cz/handle/11025/43569>. [citováno 2023-06-05]

⁶² Fau.gov.cz: O úřadu. Dostupné z <https://fau.gov.cz/o-uradu#kdo-jsme-a-co-delame>. [citováno 2023-06-05]

takovému podezření nasvědčovat. Informace o podezřelých obchodech FAU získává od tzv. povinných osob vymezených dle § 2 odst. 1 zákona č. 253/2008 Sb., kterým tato povinnost vyplývá ze zákona.

4.4 Zvláštnosti předmětu vyšetřování

zvláštnosti při vyšetřování lze spatřovat zejména v těchto situacích:

- zjišťování odpovědnosti konkrétní osoby (pachatele) například v případech členů statutárních orgánů, manažerů či majitelů společností, respektive právnických osob a příčinnou souvislostí mezi vznikem následku a rozhodnutím či pokynem vedoucích pracovníků či majitelů,
- zjišťování a dokazování úmyslného zavinění konkrétních fyzických osob směřujícího k zjištěnému úmyslu či k získání neoprávněných výhod,
- zjišťování a dokazování vzniklých následků, respektive výši obohacení pachatele, výši způsobené škody a jiné. Vždy je důležité zjištění a prokázání, jakým způsobem bylo se získanými hodnotami naloženo včetně přijetí rozhodnutí o zajišťovacích úkonech k zabezpečení náhrady způsobené škody.⁶³

4.5 Typické počáteční úkony a jejich specifika

Jedná se o ucelený soubor typických nástrojů, které lze využít při počátečních vyšetřovacích situacích, respektive při zajištění typických stop a jiných důkazů či informací. Počáteční úkony často řadíme do kategorie neodkladných úkonů.⁶⁴

Po přijetí oznámení je nutno se rozhodnout, zda bude prováděno prověřování nebo provedení neodkladných či neopakovatelných úkonů, či zda budou obviněny již konkrétní fyzické osoby. Ve většině případů se provádí tzv. skryté vyšetřování neboli rozpracování věci, jehož cílem je získání co největšího množství

⁶³ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 242-243.

⁶⁴ Tamtéž, s.18.

kriminalisticky relevantních informací o tom, zda se jedná o skutečnosti důvodně nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin a o podezřelých subjektech dle § 158/1 a zejména § 158/3 TŘ. Mezi typické počáteční úkony lze zařadit úkony jako je:

- zjištění a případně zajištění peněžních prostředků na bankovních účtech,
- provedení výslechu oznamovatele,
- vyžádání uzavřených smluv,
- zajištění účetní evidence v materiální nebo digitální podobě,
- vydání a odnětí věcí,
- expertizy z oboru účetnictví,
- domovní prohlídka a prohlídka jiných prostor, či klasické ohledání.⁶⁵

4.6 Vyšetřovací verze a zvláštnosti vytyčování vyšetřovacích verzí, plánování a organizace vyšetřování

Vyšetřovací verze jsou jedním ze tří druhů kriminalistických verzí rozdělených dle sféry činnosti, mezi něž dále řadíme verze Operativně pátrací a Soudní. Vyšetřovací verze se používají v průběhu trestního řízení a jejich primárním cílem je zjištění a dokazování skutkového stavu věci. Vytváření a prověřování vyšetřovacích verzí není v žádném případě založeno na náhodném či chaotickém způsobu myšlení, ale naopak se jedná o složitý proces myšlení ve formě kriminalistické verze, založený na vzájemném souladu psychiky, logiky a poznávání.⁶⁶

Při tvorbě vyšetřovacích verzí je vhodné pracovat s informacemi, které má policejní orgán k dispozici například od oznamovatele, nebo které získá z protokolů daňových, kontrolních či celních orgánů, či je možné využít informace získané pomocí prostředků operativně – pátrací činnosti a informačně –

⁶⁵ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 243-244.

⁶⁶ KONRÁD, Zdeněk, PORADA, Viktor, STRAUS, Jiří a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika: Kriminalistická taktika a metodiky vyšetřování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-547-0. s. 23-24.

technických prostředků. Při jejich tvorbě není podstatné, zda svědčí ve prospěch, anebo v neprospěch pachatele a zda potvrzují, či vylučují spáchání trestného činu dle § 240 TZ. Vyšetřovací verze se tvoří zejména k těmto okolnostem:⁶⁷

- k původu příjmu, či majetku – z jakého zdroje byl získán,
- ke způsobu zakrytí jejich původu,
- ke způsobu převodu na jinou osobu,
- k pachatelovi,
- k motivu.

Na základě zajištěných skutečností a důkazních prostředků si vyšetřovatel stanoví nejčastěji níže uvedené vyšetřovací verze:

- zda podezřelá osoba nezkresluje svoje účetnictví, či zda si tzv. „nemaluje faktury“,
- zda nedochází k nezaúčtování všech přijatých plnění (výnosů/příjmů), či naopak zda úmyslně neoprávněně nezvyšuje své náklady/výdaje,
- zda podezřelá osoba vede daňovou evidenci dle § 7b ZDP, či účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOÚ“) - příloha č. 1.
- zda je podezřelá osoba plátcem DPH či neplátcem DPH – příloha č. 1.

4.7 Zvláštnosti následné etapy vyšetřování

- výslech osoby podezřelé, obviněné či svědka – zde je velmi důležité zvážit pořadí předkládaných důkazních prostředků a také přípravu konkrétních otázek a jejich pořadí. V případě pachatelů předmětných trestných činů jde většinou o osoby s dostatkem nejen vzdělání či odborných znalostí, ale i dostatkem finančních prostředků, aby si mohly najmout ty nejlepší advokáty a odborníky. Není pro ně ničím neobvyklým předstírání

⁶⁷ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2.aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o.,2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s.1033-1034.

a poskytování lživých informací či zastírání trestných jednání.⁶⁸ Výslech se pravidelně děje za přítomnosti jejich zástupců i advokátů, kteří často vykovávají činnosti daňových poradců. Osoba vyslychaná velmi často přichází k výslechu se svým advokátem velmi dobře připravena. Ve věci výslechu svědka je možné se setkat se širokou paletou osob, které se mohou ocitnout v postavení svědka – a to například osoby ve společnostech, jež jsou obchodními partnery pachatele, rodinní příslušníci, ale například i pracovníci kontrolních orgánů, zaměstnanci FS či příslušníci policie,⁶⁹

- znalecké dokazování – znalecké posudky patří k velmi podstatným důkazním prostředkům, které zkoumají především pravost listin a dokumentů, správnost a řádné vedení účetnictví včetně výpočtu a rozsahu zkrácené daně, obsah elektronických médií (například paměťové karty, diskety, USB Flash disk). V případě znaleckého zkoumání však platí zásada, že znalec se nesmí vyjadřovat k právním otázkám,⁷⁰
- auditorské zprávy (odborná vyjádření) - a to zejména ve věci zjišťování a prokazování výše způsobené škody,⁷¹
- konfrontace – výjimečný důkazní prostředek uplatňovaný v trestním řízení především v případech, kdy se ve výpovědích obviněného anebo obviněného a svědků (poškozených) vyskytnou závažné rozpory, které není možné odstranit jinými procesními úkony. Na provedení konfrontace

⁶⁸ STRAUS, Jiří. *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. V Plzni: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 248-249.

⁶⁹ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 1035.

⁷⁰ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 248-249.

⁷¹ Tamtéž, s. 248-249.

se musí OČTŘ velmi důkladně připravit – stanovit si cíl, otázky, taktiku při kladení otázek i jejich pořadí,⁷²

- spolupráce s oznamovatelem trestného oznámení (podnětu) - vyplývající například z proběhlých výsledků svědků, či z jiného důkazního materiálu, který má oznamovatel k dispozici a na jehož základě vzniklo podezření, že byl spáchán předmětný trestný čin.

4.8 Zvláštnosti zapojení veřejnosti do vyšetřování a kriminalistická prevence

Vzhledem ke skutečnosti, že předmětná protiprávní jednání bezprostředně neohrožují běžné občany, je spolupráce veřejnosti s OČTŘ na velmi nízké úrovni. V této věci je nutné působit na zvýšení morálních hodnot v podnikatelské oblasti, respektive jednoznačné morální odsouzení nekalých podnikatelských aktivit. K vyššímu preventivnímu účinku by zcela jistě přispěla i zvýšená činnost různých kontrolních orgánů.⁷³

Vzhledem k tomu, že v boji proti této trestné činnosti je prevence velmi podstatnou záležitostí, byly do kriminalistické prevence zapojené i finanční a úvěrové instituce a další právnické a fyzické osoby, jimž byly směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2015/849 o předcházení využívání finančního systému na účely praní špinavých peněz a financování terorismu přijatou v květnu 2015 ve Štrasburku stanoveny zejména tyto povinnosti, na jejichž základě lze zjistit bližší informace k předmětnému trestnému činu:⁷⁴

⁷² PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 1034.

⁷³ STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3. s. 243-244.

⁷⁴ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 1036.

- provádět identifikace a ověření identifikace klienta,
- posuzovat obchodní operace,
- zjišťovat neobvyklé obchodní operace,
- ohlásit neobvyklou obchodní operaci,
- zpracovávat a uchovávat údaje,
- poskytnout součinnosti finanční zpravodajské jednotce.

V obecné rovině je poznávání různých druhů trestných činů a zjišťování dalších informací o nich velmi důležité. Avšak oblast daňové kriminality včetně trestných činů zaměřených na daň z příjmu fyzických osob je poměrně specifickou oblastí, velmi úzce zaměřenou. Často zde také dochází k různým legislativním změnám, které mají při vyšetřování daňových trestných činů svůj význam. Nabízí se tedy otázka, zda by případná existence metodiky zabývající se vyšetřováním daňových trestných činů, konkrétně zaměřené na oblast daně z příjmů fyzických osob, byla vlastně potřebná a využitelná a zda by vytvořená metodika vždy nepokulhávala za aktuálním vývojem kriminality.

5 Způsoby dokumentace trestné činnosti v oblasti daně z příjmu

Kriminalistická dokumentace je metoda, která aktuálně dostupnými kriminalistickými prostředky a formami zaznamenává materiální situaci a stav kriminalisticky relevantních skutečností, respektive, která dokumentuje průběh a výsledky kriminalistických úkonů a znaleckého zkoumání. Jako taková je jednou z nejvýznamnějších částí kriminalisticky praktické činnosti sloužící k získávání důkazních prostředků pro trestní řízení. Kriminalistická dokumentace neslouží pouze k dokumentaci stop na místě činu, ale i k dokumentaci ostatních informací mající vypovídající charakter o činnosti pachatele. Kriminalistická dokumentace musí splňovat základní požadavky na zachycení věrného obrazu dokumentovaného místa, či věci týkající se vyšetřované události, musí zajišťovat shodnost obnovené situace v případě potřeby její obnovy a musí z ní být zřejmé druhy a rozsah použitých metod, prostředků, způsobů a provedených úkonů.⁷⁵

Cílem kriminalistické dokumentace je tedy nejen zadokumentování kriminalistických stop, ale i dokumentace dalších podstatných údajů o trestné činnosti pachatele, jako je například způsob spáchání trestného činu či informace o vzniklé škodě a jiné, které vyplynou v průběhu celého vyšetřovacího procesu.⁷⁶

Kriminalistická dokumentace je zásadním zdrojem trvalých a objektivních informací zjišťovaných různými prostředky dokumentace. Z důvodu jejího řádného postupu a efektivnosti výsledku musí být dodrženy tyto základní zásady:

- požadavek včasnosti dokumentovaných informací, které nejsou-li včas zafixovány se již nedají později ničím nahradit,

⁷⁵ ŠIMON, Ladislav. *Kriminalistická dokumentácia a jej trendy. Teória a prax dokazovania vo vyšetrovaní*, 1. vydání. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2021. ISBN 978-80-8054-897--1. s. 312.

⁷⁶ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 482.

- požadavek na objektivní podchycení materiální situace v dokumentaci,
- úplnost a komplexnost provedené dokumentace,
- použití co nejúčinnějších metod a prostředků z důvodu co největšího účinku dokumentace a zároveň z důvodu snahy o zamezení chyb a informačních ztrát.⁷⁷

Způsoby dokumentace neboli dokládání určitých skutečností důkazním materiálem je u každého typu vyšetřované události individuální. Co by ale mělo být při dokumentaci společné pro všechny typy vyšetřovaných událostí je potřeba, respektive nutnost vždy dodržovat zákonná zmocnění.⁷⁸

V této věci je samozřejmě podstatným aspektem především dodržování tzv. ústavního rámce. Na analýzu nevyhnutelných zásahů do základních lidských práv a svobod v souvislosti s používáním specifických důkazních prostředků se ve své práci⁷⁹ zaměřil autor JUDr. Juraj Drugda, PhD., který mimo jiné uvádí, že: „*Dodržiavanie základných ľudských práv a slobôd všetkých subjektov zúčastnených v rámci prípravneho konania môžeme považovať za jeden z jeho najdôležitejších aspektov, ktorý priamo ovplyvňuje nie len zákonnosť získavania dôkazov, ale aj celkovú úspešnosť spravlivého rozhodnutia v trestnej veci. Pri rešpektovaní dodržiavania základných ľudských práv a slobôd však netreba zabúdať aj na aktivity orgánov činných v trestnom konaní v štádiu pred začatím testného stíhania.*“⁸⁰

⁷⁷ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2.aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s.482-483.

⁷⁸ ČÁP, Jan. *Plánování a organizování realizace procesních úkonů na úseku trestné činnosti organizovaného charakteru*. Vyšetřovanie a dokazovanie prostrednictvom špecifických důkazných prostriedkov: zbornik z mezinárodní vědecké konference, zo dňa 27.5.2021, Bratislava 2021, ISBN 978-80-8054-932-9. s.41

⁷⁹ DRUGDA, Juraj. *Špecifické dôkazné prostriedky ako nevyhnutné zásahy do základných ľudských práv a slobôd*. Vyšetřovanie a dokazovanie prostrednictvom špecifických důkazných prostriedkov: zbornik z mezinárodní vědecké konference, zo dňa 27.5.2021, Bratislava 2021, ISBN 978-80-8054-932-9. s.43-48.

⁸⁰ Tamtéž. s.43.

Je zřejmé, že k tzv. nevyhnutelným zásahům do základních lidských práv a svobod může dojít pouze za splnění přísných podmínek, které jsou upraveny zákonnými normami, či předpisy, neboť stále musíme mít na paměti zájmy zúčastněných osob a jejich ústavou garantovaná práva a svobody.⁸¹

Závěrem této své práce autor JUDr. Juraj Drugda, PhD konstatuje, že: *„Dôležitosť zabezpečenia náležitej ochrany základných ľudských práv a slobôd vyplýva z množstvá medzinárodných aj národných právnych predpisov, ktoré im poskytujú legálny rámec a zabezpečujú ich dodržiavanie a priamu vynútiteľnosť.“* Dále že: *„V neposlední rade ďalším významným faktorom je aj skutočnosť, že pokiaľ sa kedykoľvek v priebehu trestného konania preukáže, že zásah do základných práv a slobôd zo strany orgánov činných v trestnom konaní prekročil zákonné hranice, tak všetky týmto spôsobom získané informácie nemožno použiť na účely trestného konania a je ich potrebné bezodkladne zničiť.“⁸²*

V souvislosti s vyšetřováním trestné činnosti v oblasti daně z příjmu fyzických osob, respektive s procesem finančního vyšetřování je předpokladem mimo jiné nutnost zajištění všech potřebných důkazů týkající se příjmů plynoucích z trestné činnosti, taktéž ostatních věcí či celého majetku, kterým obviněný disponuje, a který pochází, byť jen zčásti z trestné činnosti. Tedy jak velký rozsah majetku obviněného pochází z trestné činnosti, či zda, případně v jakém rozsahu je majetek nabytý na základě zákona.⁸³

V případě daňových trestných činů jsou nejtypičtějšími způsoby její dokumentace zejména provedení výslechů osob podezřelých, obviněných či svědků, různé znalecké posudky či odborná vyjádření, protokoly o provedené

⁸¹ DRUGDA, Juraj. *Špecifické dôkazné prostriedky ako nevyhnutné zásahy do základných ľudských práv a slobôd*. Vyšetovanie a dokazovanie prostredníctvom špecifických dôkazných prostriedkov: zborník z mezinárodní vědecké konference, zo dňa 27.5.2021, Bratislava 2021, ISBN 978-80-8054-932-9. s.46.

⁸² Tamtéž, s.47-48.

⁸³ KHANDL, Jozef. *Využívanie špecifických dôkazných prostriedkov v procese finančního vyšetřovania*. Vyšetovanie a dokazovanie prostredníctvom špecifických dôkazných prostriedkov: zborník z mezinárodní vědecké konference, zo dňa 27.5.2021, Bratislava 2021, ISBN 978-80-8054-932-9. s.78.

prohlídce – v daném případě se jedná především o prohlídky jiných prostor a pozemků – kanceláří, živnostenských provozoven, výrobních hal, skladových prostor atd., tedy prostor související s ekonomickou – především tedy s podnikatelskou činností subjektu, kde lze očekávat existenci různých listin, písemností, dokumentů či účetnictví subjektu – ať již v hmotné či digitální podobě.

5.1 Výslech a jeho forma dokumentace

Z pohledu kriminalistiky se jedná o kriminalistickou metodu, v jejímž průběhu dochází, za dodržení příslušných právních norem, k získávání kriminalisticky a právně relevantních informací uložených ve vědomí vyslychaných osob, a to formou podání jejich výpovědi (vysvětlení). Cílem výslechu je získání úplné a pravdivé informace z důvodu poznání skutkového stavu věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Výsledky dělíme dle různých hledisek, z nichž nejdůležitějším hlediskem je procesní postavení vyslychané osoby. Dle tohoto hlediska rozlišujeme výsledky na: výslech podezřelé zadržené osoby, výslech obviněného, výslech obžalovaného, výslech svědka, výslech znalce a výslech osoby podávající vysvětlení. Dalším hlediskem je dělení výslechu například i dle psychického či fyzického stavu vyslychané osoby, či dle vztahu vyslychané osoby k vlastní výpovědi.⁸⁴

Povinnou formou dokumentace průběhu a výsledků výslechu je její písemná forma (dle druhu prováděného výslechu rozeznáváme v jednotlivých tiskopisech různé zvláštnosti či odlišnosti), jejímž účelem je zadokumentovat obraz průběhu a výsledků výslechu. Jako doplnění základní písemné formy lze využít i formu elektromagnetického záznamu zvuku (magnetonový záznam) či zvuku a obrazu (videozáznam). Vzhledem k významné procesní hodnotě zadokumentovaného výslechu – zejména má-li být uznán v trestním řízení jako důkaz, musí mít nejen

⁸⁴ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s.526.

určitou formu, ale musí obsahovat všechny podstatné údaje, které jsou na příslušných tiskopisech uvedeny (identifikační údaje vyslychaných osob, název útvaru Policie ČR atd.), dále zejména poučení osoby dle jejího procesního postavení, informování o použití nahrávacího zařízení v průběhu příslušného úkonu a jiné.⁸⁵

Použití záznamové techniky v průběhu výslechu má nejen své výhody, ale i jisté nevýhody. Při provádění výslechu je pravděpodobně nejdůležitější výhodou to, že možnost improvizace ze strany vyslychaného se použitím záznamové techniky eliminuje na minimum, neboť vyslychaný nemá dostatečný časový prostor k promýšlení „lživé“ odpovědi a neví jaká konkrétní otázka bude následovat. Zároveň je ale zřejmé, že ze záznamové techniky lze poté odhalit případné časově neúměrné odmlky, či snahy o „úmyslně zkreslené“ odpovědi. Mezi nevýhodu použití záznamové techniky v průběhu výslechu lze uvést to, že při jejím použití může u vyslychaných osob způsobovat určitou trému, která ale většinou po krátké době odezní. Tato tréma se objevuje i u vyslychajících (vyšetřovatelů, či kriminalistů) především, pokud záznamovou techniku nepoužívají běžně, ale i v tomto případě lze tento negativní aspekt eliminovat například odzkoušením záznamové techniky před provedením předmětného výslechu.⁸⁶

5.2 Znalecké posudky či jiná odborná vyjádření

Výkon znalecké činnosti je upraven zejména zákonem č. 254/2019 Sb., Zákon o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech a dále prováděcí vyhláškou Ministerstva spravedlnosti o znalečném č. 504/2020 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁵ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s.534-535.

⁸⁶ Tamtéž, s.535.

Znalecké posudky a odborná vyjádření se používají v rámci metody označované jako kriminalistická expertiza, která jako taková slouží k získávání nebo upřesňování kriminalisticky významných informací. Jedná se o zkoumání různých objektů vztahující se k danému případu, a to za použití odborných metod, postupů a znalostí. V průběhu odhalování, objasňování a vyšetřování trestné činnosti se orgány činné v trestním řízení setkávají se spoustou různorodých skutečností, které je třeba v rámci procesu odhalování, objasňování a vyšetřování trestné činnosti odborně posoudit. Z tohoto důvodu TŘ v § 105 odst. 1 uvádí i podmínky, za jakých okolností je nezbytné přibrat znalce či jiného odborníka k zodpovězení odborných otázek, které s daným případem souvisí. Výsledkem této metody, respektive kriminalistická expertízy je tzv. dekódování kriminalisticky relevantní informace a je důkazním prostředkem upraveným TŘ. Ačkoliv pojem expertíza TŘ nepoužívá, upravuje však procesní postupy opatření a zajištění důkazu znalcem.⁸⁷

Přesná definice kriminalistické expertízy, tak jak je uvedena v knize Kriminalistika. Kriminalistická taktika a metodiky vyšetřování, zní takto:⁸⁸ „Kriminalistická expertíza je metoda sestávající ze systému úkonů a operací, směřující k získání nebo upřesnění kriminalisticky významných informací, a to za využití odborných znalostí, metod a prostředků z různých oblastí vědy, umění a řemesel.“

Znaleckými ústavy jsou právnické osoby nebo jejich organizační složky specializující se na znaleckou činnost a jsou zapsány do seznamu znaleckých ústavů. Znalecké ústavy podávají posudek vždy písemně a odpovídají za jeho

⁸⁷ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 559-560.

⁸⁸ KONRÁD, Zdeněk, PORADA, Viktor, STRAUS, Jiří a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika: Kriminalistická taktika a metodiky vyšetřování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-547-0. s. 38.

včasné a řádné provedení.⁸⁹ Vedle znaleckých ústavů plní totožnou funkci i znalci coby fyzické osoby jmenované Ministerstvem spravedlnosti.

Znalecké posudky lze dělit na dvě základní kategorie:⁹⁰

- pro orgány veřejné moci – přibrání znalce dle § 105 TŘ,
- na základě smlouvy pro právnické a fyzické osoby – znalecký posudek předložený stranou dle § 110 a) TŘ.

Při jejich zpracovávání je nutné, a to i vzhledem k jejich vysoké důkazní hodnotě, dodržovat zákonem stanovené mantinely, kterými jsou například zákaz podání posudku znalcem, pokud by mohla vzniknout pochybnost o jeho nepodjatosti, či pokud znalec nebyl jmenován jako znalec v daném oboru, specializaci či odvětví, pro které se posudek zpracovává.⁹¹

Dalším důležitým aspektem je tzv. skladba znaleckého posudku, který musí být sešitý, každá strana očíslována, sešivací šňůrka musí být připevněna k poslední straně posudku a přetištěn znaleckou pečetí. Znalecká doložka obsahující číslo položky, pod kterou je úkon zapsán ve znaleckém deníku a dále seznam, v němž je znalec zapsán a obor k němuž je oprávněn podávat posudky připojí znalec na poslední stranu znaleckého posudku. Předepsanými částmi znaleckého posudku jsou: nález, posudek, znalecký úkol a znalecké postupy, shrnutí dílčích závěrů, uvedení konkrétních otázek a odpovědí, případně i návrh na opatření. Znalec pracuje s podklady, které mají vliv na rozsah a kvalitu znaleckého posudku. Tyto podklady lze dělit na dvě základní kategorie – podklady objektivní (zde je malá možnost zkreslení podávaných informací, jako jsou například fotodokumentace, stereofotogrammetrická dokumentace, videozáznam a jiné) a dále na podklady

⁸⁹ PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 550.

⁹⁰ Tamtéž, s. 553.

⁹¹ Tamtéž, s. 555.

subjektivní (tedy podklady, u kterých existuje možnost, že podávané informace jsou zkresleny, jako jsou například svědecké výpovědi).⁹²

Při hodnocení znaleckého posudku se státní orgán zajímá především o skutečnosti, zda znalec měl k dispozici všechny potřebné podklady a zda je všechny využil a zda jeho zdůvodnění je logické a v souladu s obecnými zkušenostmi. V případě vzniklých pochybností lze znalci uložit jejich vysvětlení, či doplnění, v nejkrajnějším případě je možnost přibrat jiného znalce nebo znalecký ústav.⁹³

5.3 Prohlídky a jejich forma dokumentace

TŘ v oddíle pátém vymezuje druhy prohlídek takto: domovní prohlídka (§ 82 odst. 1 a § 83), osobní prohlídka (§ 82 odst. 3 a 4, a § 83b), prohlídka jiných prostor a pozemků (§82 odst. 2 a § 83a), vstup do obydlí, jiných prostor a pozemků (§ 83c a § 85 a násl.)

Kriminalistická věda druhy prohlídek rozlišuje nejčastěji podle charakteru objektu, který má být prohledán, a to na osobní prohlídky, domovní prohlídky, prohlídky dopravních prostředků, prohlídky jiných prostor a pozemků, prohlídky prostorů a pozemků volně přístupných.⁹⁴

Jak již bylo uvedeno v kapitole č. 4 - *Struktura metodiky vyšetřování trestných činů v oblasti daně z příjmu*, jsou prohlídky typickými zajišťovacími úkony realizovanými policisty v průběhu vyšetřování tohoto trestného činu. Předpokladem řádného provedení a dosažení cíle prohlídky je dodržování

⁹² PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2.aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 556-557.

⁹³ Tamtéž, s. 558.

⁹⁴ ČÁP, Jan. *Prohlídky: kriminalisticko-taktický pohled*. 1. vydání. Praha: Policejní akademie České republiky v Praze, 2022. ISBN 978-80-7251-545-5. s.27.

základních taktických zásad a také znalost metod a postupů, jež byly kriminalistickou vědou zpracovány.⁹⁵

Mezi základní taktické zásady kriminalistická věda řadí:⁹⁶

- překvapivost – neboli provedení prohlídky v takovém čase či v době, aby osoba, u níž se má prohlídka konat, nestihla věci zničit, či je přemístit na jiné místo,
- systematicčnost – je doporučován systematický, nikoliv chaotický přístup, a to především rajónový, vstřícný či koncentrický postup provedení prohlídky objektu,
- důslednost – velmi úzce souvisí se zásadou systematicčnosti a znamená provedení prohlídky tak, aby byl prohledávaný objekt prohlednut velmi svědomitě a přesně. Nedodržení této zásady může být zdrojem chyb při prohlídkách,
- pozorování osoby, u níž se prohlídka koná a ostražitost – znamená, že u prohledávané osoby pozorujeme její reakce, stresové vypětí či jiné negativní projevy v průběhu prohlídky, či náznaky o pokus prohlídku zmařit,
- utajení skutečností zjištěných při prohlídce – znamená nejen dodržení zásady mlčenlivosti, ale také nijak nesdělovat závěry prohlídky či jiné informace o zjištěných skutečnostech při provádění prohlídky.

Ve věci provádění jednotlivých druhů prohlídek je určitě zajímavé se ohlédnout i do dob minulých, konkrétně tedy na začátek 20.stol., kdy profesor Dr. Hans Gross ve své publikaci⁹⁷ přesněji v kapitole nazvané „Místní ohledání“ mj. představuje či nabízí pohled na sedm kriminalistických otázek, které doslova popisuje

⁹⁵ ČÁP, Jan. *Prohlídky: kriminalisticko-taktický pohled*. 1. vydání. Praha: Policejní akademie České republiky v Praze, 2022. ISBN 978-80-7251-545-5. s.43.

⁹⁶ KONRÁD, Zdeněk, PORADA, Viktor, STRAUS, Jiří a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika: Kriminalistická taktika a metodiky vyšetřování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-547-0. s. 132.

⁹⁷ GROSS, Hans, HÖPLER VON HERMINGEN Erwein. *Vyšetřování skutkové podstaty trestných činů: učebnice pro úředníky policejní a bezpečnostní služby*. 5. doplněné vydání. Vídeň: J.Schweitzera /dr. Arthur Sellier/, 1902. s. 311

následovně, cit.: „...přikročíme k vlastní práci, jsouce vedeni starou zásadou všech právníků: *Quis, quid, ubi, quibus, auxiliis, cur quomodo, quando, čili: kdo, co, kde, čím, proč, jak a kdy?* Kdo se této „zlaté sedmy“ drží, nemůže se dopustit hrubé chyby. Sedma nám usnadňuje práci, umožňuje její stálé přezkušování a brání zbytečností. Řídí náš postup do té míry, že jej nebude třeba podstatně doplňovat, zvláště když si hned stanovíme určitý rozvrh a dokončíme vše, co jsme jednou začali, zvláště při popisování.“⁹⁸

Dokumentace o průběhu a výsledcích prohlídky, zpravidla v podobě protokolu, musí odpovídat zákonným požadavkům, které vychází především z ustanovení § 55 TŘ a ze struktury protokolu o ohledání místa činu. Dokumentační hodnota protokolu o prohlídce se odvíjí také od dalších použitých dokumentačních metod, které dále doplňují slovní popis, jež je obsahem protokolu. Jedná se o plánky, náčrtky, fotografie, či o videozáznam, jež dále přispívají k zajištění objektivnosti posuzování průběhu prohlídky a jejího výsledku. Protokol o prohlídce je tvořen třemi základními částmi:⁹⁹

- úvodní část – obligatorně obsahuje zejména označení, jméno a zařazení policejního orgánu a číslo jednacích, datum, přesná specifikace objektu či osoby, zda byl předán příkaz k prohlídce, poučení osob podle jejich procesního postavení,
- popisná část – obligatorně obsahuje především detailní popis prohlídky, specifikace a způsob označení nalezených objektů a kde byly objekty nalezeny, jaké technické prostředky byly použity a s jakým výsledkem,
- závěrečná část – obligatorně obsahuje především seznam příloh a pořízené dokumentace, časové rozmezí počátku a konce prohlídky, uvedení, jak bylo se zjištěnými věcmi naloženo, další vyjádření, námítky osob a podpisy zúčastněných osob.

⁹⁸ ČÁP, Jan. *Prohlídky: kriminalisticko-taktický pohled*. 1. vydání. Praha: Policejní akademie České republiky v Praze, 2022. ISBN 978-80-7251-545-5.s.18

⁹⁹ KONRÁD, Zdeněk, PORADA, Viktor, STRAUS, Jiří a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika: Kriminalistická taktika a metodiky vyšetřování*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-547-0. s. 138-139.

V rámci výkonu prohlídek dochází velmi často k zajišťování digitálních stop, neboť s rozvojem digitálního prostředí se stále více dokumentů, písemných listin, ale i činností, jako je například zpracovávání účetnictví či daňové evidence, vystavování faktur či jiných daňových dokladů přesouvá do digitálního prostředí. A samozřejmě je stále více žádoucích, aby policejní orgán v průběhu plnění úkolů trestního řízení byl schopen v tomto prostředí zajišťovat procesně způsobilé důkazy. Digitální stopy se zajišťují na hmotném nosiči informace, tedy „in natura“, či zkopírováním digitálních dat, vyhotovením bitové kopie případně fotodokumentací či videodokumentací.¹⁰⁰

Forma a způsob dokumentace je zásadní činností, sloužící k získávání důkazních prostředků nejen v průběhu trestního, ale i v průběhu daňového řízení. Pokud v průběhu daňového řízení nemá správce daně dostatek důkazních prostředků, například pokud daňový subjekt nedoloží účetnictví, či se správcem daně nespolupracuje, pak správce daně daň doměří na základě pomůcek, které si sám obstará. Z pohledu trestního řízení však musí být zjištěn skutkový stav věci bez důvodných pochybností, (jedna ze základních zásad trestního řízení) a nelze tedy přijmout výpočty či rozsah zkrácené daně bez dalšího. OČTŘ jsou pak nuceny například využít znalecké posudky.

5.4 Finanční šetření a jeho forma dokumentace

Jedná se o proces zjišťování informací o majetku pocházejícího z trestné činnosti, při němž lze v určitých případech využít institutů souhrnně označovaných jako operativně pátrací prostředky (sledování osob a věcí, zabezpečovací technika a použití agenta), případně podpůrně operativně pátrací prostředky (informátor, krycí prostředky, krycí doklad, zabezpečovací technika a zvláštní finanční prostředky). Úkolem finančního šetření je odhalování protiprávních skutečností a s tím souvisejících informací o pachatelích trestné činnosti s cílem

¹⁰⁰ ČÁP, Jan. *Prohlídky: kriminalisticko-taktický pohled*. 1. vydání. Praha: Policejní akademie České republiky v Praze, 2022. ISBN 978-80-7251-545-5. s.85.

vyhotovení majetkového profilu zájmové osoby¹⁰¹, a to získáváním informací postupem dle trestního řádu či dalších zákonných předpisů. Jedná se zejména o získání bankovních záznamů či údajů z daňových řízení, monitorování finančních transakcí, vyšetřování majetku například zjišťováním informací o vlastnictví nemovitostí dle výpisu z katastru nemovitostí a jiné.

Pojem finanční šetření není trestním řádem jednoznačně upraveno a jeho provádění pro OČTŘ není závazné. Je však upraveno závazným pokynem policejního prezidenta č. 174 ze dne 12. září 2011 k provádění finančního šetření v trestním řízení.

Dle předmětného pokynu je institut finančního šetření procesem:

- vyhledávání, dokumentace a zjišťování výnosů z trestné činnosti nebo zajišťování náhradní hodnoty,
- vyhotovení majetkového profilu pro účely zajištění výkonu trestu či ochranného opatření,
- zajištění nároku poškozeného v trestním řízení,
- další úkoly spojené se správou takto zajištěného majetku.¹⁰²

V průběhu provádění finančního šetření může jako důkaz, že konkrétní věc nebo jiná majetková hodnota byla získána trestným činem nebo jako odměna za něj, nebo kterou pachatel, byť jen z části, nabyl za věc získanou trestným činem, sloužit vše, co přispěje k objasnění věci. Jedná se především o výpovědi obviněného a svědků, digitální stopy, znalecké posudky a dále o listiny a věci podstatné pro trestní řízení a ohledání.¹⁰³

¹⁰¹ Zájmová osoba – fyzická či právnická osoba, která je podezřelá, že trestnou činností získala či mohla získat majetkový prospěch, nebo která způsobila majetkovou újmu osobám poškozeným touto trestnou činností.

¹⁰² ŠUGÁR, Ján. *Finanční šetření v trestním řízení.: Financial investigation in criminal proceedings.* Eupress. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. ISBN 978-80-7408-121-7. s.15

¹⁰³ Tamtéž, s.20.

Finanční šetření lze dělit dle jednotlivých etap: ¹⁰⁴

1. Fáze před zahájením úkonů trestního řízení – policejní orgán postupuje dle zákona č. 273/2008 Sb., o Policii ČR za využití zejména těchto oprávnění a prostředků: § 61 – podání vysvětlení, § 62 – pořizování záznamu, § 63 – prokázání totožnosti, § 66 získání informací z evidencí, § 68 – pátrání po osobách a věcech a dále je oprávněn používat podpůrné operativně pátrací prostředky.
2. Fáze před zahájením trestního stíhání – policejní orgán postupuje dle TŘ a je oprávněn dle § 158 odst. 3 TŘ vyžadovat zejména: vysvětlení od fyzických a právnických osob a státních orgánů, odborné vyjádření či znalecké posudky, obstarávat potřebné podklady, spisy a jiné, provádět ohledání věci a místa činu a činit rozhodnutí a opatření dle § 78 až 81 TŘ, tzn., zajišťovat výnosy z trestné činnosti, či náhradní hodnoty za spotřebovaný výnos.
3. Fáze po zahájení trestního stíhání – policejní orgán je oprávněn využít kromě procesních postupů před zahájením trestního stíhání i úkony podle hlavy čtvrté TŘ, jež TŘ označuje jako *Předběžná opatření a zjištění osob a věcí důležitých pro trestní řízení*, mimo úkonů opravňujících k provedení pouze státní zástupce či soudce.

Hlavním účelem předmětného institutu je zajištění a odčerpávání majetku – nástrojů a výnosů pocházejících zejména z trestné činnosti. K odčerpávání výnosů z trestné činnosti slouží ochranná opatření dle § 101 TZ „zabrání věci“, dle § 102 TZ „zabrání náhradní hodnoty“ a dle § 102a TZ „zabrání části majetku“. K zabránění pachateli trestné činnosti v užívání nebo skrývání nelegálně získaných prostředků slouží i další prostředky. Jedná se o „zajišťovací instituty“ jako jsou například zákaz disponování majetkem či blokování bankovních účtů. Získané důkazy slouží nejen k řádnému zadokumentování trestné činnosti pachatelů, ale také jsou podkladem k provedení těchto zajišťovacích úkonů.

¹⁰⁴ ŠUGÁR, Ján. *Finanční šetření v trestním řízení.: Financial investigation in criminal proceedings.* Eupress. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. ISBN 978-80-7408-121-7. s.18-19.

6 Kritická analýza kriminalistickou vědou stanovených postupů práce v oblasti daňové kriminality se současnou praxí

Ve snaze o provedení kritické analýzy kriminalistickou vědou stanovených postupů práce v oblasti daňové kriminality se současnou praxí, provedla autorka níže řízené rozhovory s pracovníky Policie ČR, kteří se dané oblasti věnují již velmi dlouhou dobu.

6.1 Řízený rozhovor č. 1

Otázka č. 1

Jaká je Vaše pracovní pozice, respektive na kterém oddělení, či útvaru Policie ČR pracujete a na řešení kterých oblastí se tento útvar/oddělení zaměřuje?

Odpověď: Pracuji na Krajském ředitelství policie hl. m. Prahy, na služebním místě vedoucího odboru hospodářské kriminality. Jak již vyplývá z jeho názvu, odbor hospodářské kriminality se zabývá hospodářskou, chcete-li ekonomickou kriminalitou. Tato oblast sice není nikde přesně definována, ale zjednodušeně se dá funkční příslušnost odboru vymezit na trestné činy hospodářské, vymezené v hlavě VI. TZ a dále trestné činy proti majetku, spáchané v souvislosti s ekonomickou činností podnikatelských subjektů popř. tzv. zevnitř těchto subjektů, tzn. např. zaměstnanci, statutárními orgány apod. Dále do naší působnosti spadá také korupční jednání a vybraná trestná činnost úředních osob. Zabýváme se také některými trestnými činy proti životnímu prostředí. Odbor zpracovává trestní věci spadající do věcné působnosti krajského soudu dle § 17 TŘ tj., až na výjimky, případy s dolní trestní sazbou nejméně 5 let.

Otázka č. 2

Obsahuje Vaše profesní náplň i oblast daňové kriminality?

Odpověď: Daňová kriminalita je ryze hospodářskou trestnou činností, upravenou ve zmíněné hlavě VI. TZ. Nejenže se jí tedy zabýváme, ale tvoří významnou náplň naší činnosti, ať už jde o počet případů, jejich složitost a rozsah či výši způsobené škody, resp. v případě krácení daní o jeho rozsah. V zásadě zpracováváme případy, kde je rozsah zkrácení daně nejméně 10 mil. Kč, horní hranice, kde nastupuje věcná příslušnost Národní centrály organizovaného zločinu (dál jen „NCOZ“) je 150 mil. Kč, ovšem i tyto případy jsme v minulosti z důvodů omezených kapacit jmenovaného útvaru zpracovávali. Dnes, po zavedení kontrolních hlášení k DPH, se případy s rozsahem nad 150 milionů vyskytují zcela výjimečně.

Otázka č. 3

Co bývá, dle Vašeho názoru, nejčastějším problémem pro OČTŘ v průběhu vyšetřování daňové kriminality?

Odpověď: Těch problémů je celá řada. Pokud odhlédnu od těch personálních, kvantitativních i kvalitativních, které ale nejsou předmětem Vaší práce, lze mezi největší problémy zařadit kvalifikovanost, chcete-li profesionalitu většiny pachatelů, rozsah daňových věcí co do počtu útoků tak i subjektů v nich figurujících a mezinárodní prvek, který mnoho daňových trestných činů provází. Pachatelé daňové trestné činnosti mají většinou bohaté zkušenosti z oblasti podnikání včetně vedení povinné dokumentace pro daňové účely a velmi dobrý přehled o způsobech, jak dosáhnout, nelegální cestou samozřejmě, snížení základu daně a tím daně samotné. Jen na okraj, u DPH lze nelegálně nejen snížit svoji daňovou povinnost, ale dokonce i získat její „vratku“, neboli nadměrný odpočet daně, aniž by byla vůbec odvedena, nedojde tedy „jen“ ke zkrácení daně, ale k jejímu úbytku. Naši pachatelé se v tomto prostředí velice chytře pohybují, mají povětšinou k dispozici daňové poradce a právníky, od kterých čerpají informace jak k daním samotným, tak ohledně způsobů a metod maskování trestné činnosti. Bohužel tyto osoby ve většině případů trestní odpovědnosti úspěšně unikají. Pachatelé mají pro tyto účely dostatek prostředků, získaných

právě trestnou činností, které využívají nejen k hrazení uvedené „poradenské činnosti“, ale paradoxně i pro úhradu nákladné obhajoby v případech jejich obvinění. Rozdíl mezi obhajobou ex offa a obhajobou movitého klienta je mnohdy markantní. Nutno podotknout, že v našich trestních věcech se obhajoba ex offa vyskytuje pouze výjimečně a i tzv. bílí koně mají velmi kvalitní a drahé obhájce. Kdo je hradí, je nabíledni.

Když se budeme bavit o problému s rozsahem neboli počtem útoků, kde útok si lze představit jako jedno dílčí zdanitelné nebo daňově uznatelné plnění, a množstvím subjektů, které se na této trestné činnosti účastní, tak v oblasti daně z příjmů jednoznačně převažuje první hledisko. Platí to však o případech, u nichž jde pouze o daň z příjmů, kde je počet subjektů většinou minimální. Nutno však dodat, že krácení daně z příjmů jde ve většině případů ruku v ruce s krácením DPH. Myslím tím to, že většina trestných činů daňových směřuje primárně na DPH, je zdaňovací období většinou měsíční. Navíc je zde možnost čerpat nadměrný odpočet, jak jsem zmínil již dříve. Daň z příjmů, kde je zdaňovací období většinou jeden rok, je příjmově mnohem vzdálenější a předpokládá také existenci zdanitelného zisku za dané období, z něhož by bylo možno ubírat. Z pohledu efektivity je i přes zavedení kontrolních hlášení u DPH, pachatelé nadále preferován výnos z krácení daní přes DPH. Pouze část pak krácení DPH následně promítne i do daně z příjmů, už jen například proto, že účelově vytvořený dodavatelsko – odběratelský řetězec má z důvodů existence kontrolního hlášení jen krátkou existenci. Jen poměrně zřídka, odhlédnu-li od míry latence u této formy trestné činnosti, pachatelé realizují zkrácení daně pouze na dani z příjmů.

Mezinárodní prvek v daňové trestné činnosti, to znamená, že na závadovém jednání se nějakou měrou podílí subjekty sídlící v zahraničí nebo finanční a jiné operace probíhají alespoň částečně mimo území ČR, značně komplikuje, prodlužuje a mnohdy i zcela znemožňuje prověření podezření a jeho objasnění. Přestože, zejména v rámci EU byla přijata právní úprava mezinárodní právní pomoci, která měla urychlit a usnadnit tuto oblast, většina států, hlavně na západ od nás je v této oblasti i nadále značně laxní. Mnohdy nepřekonatelný problém pak nastává u spolupráce se zeměmi z jiných kontinentů, čehož si jsou pachatelé

velmi dobře vědomi a této okolnosti často využívají. Některé státy, typicky např. USA, justiční spolupráci v oblasti daní vyloženě odmítají z důvodu odlišné právní úpravy této oblasti.

Otázka č. 4

Existuje nějaká oficiální metodika používaná při vyšetřování hospodářské kriminality – konkrétně zaměřená na daňové trestné činy?

Odpověď: Speciální metodika na daňové trestné činy neexistuje a pokud vím ani nikdy neexistovala. Metodickým pracovištěm v rámci policie je pro tuto oblast Národní centrála organizovaného zločinu (dále jen „NCOZ“), kde je vytvořeno jedno systémové místo metodika pro daňovou trestnou činnost. Na něm se střídají více, ale spíše méně kvalifikovaní pracovníci, jejichž přínos pro praxi je prakticky nulový. Aktuálně tato pozice není obsazena asi půl roku. Jediným výstupem je tak jakési doporučení nazvané: „*Postup obecně od přijetí trestního oznámení či od získání vlastního poznatku*“ (příloha č. 2), kde jsou shrnuty obecné postupy, užívané při prověřování většiny druhů trestné činnosti, což ale obecně nepovažuji za závadu. Podle mého názoru je vytvoření metodiky na tak úzkou problematiku více než problematické až nemožné, protože postihnout jednotlivá specifika u jednotlivých případů by znamenalo vytvářet metodiku ad hoc na každý případ, což by byl jednak nekonečný, jednak zcela zbytečný úkol. Pro praxi naprosto postačuje přehled úkonů, které je třeba provést ve všech nebo ve většině případů hospodářské trestné činnosti a specifické postupy a úkony se poté tvoří ad hoc na míru každému konkrétnímu případu. Mít k dispozici tu tzv. obecnou metodiku je dobré nejen např. pro nováčky, kteří nemají postupy ještě zcela zažitě, ale i pro ostatní, pro kontrolu, zda některý z „obligatorních“ úkonů neopomněli provést. V případě podrobných metodických postupů vytvářených pro každý trestný čin hrozí potlačení kreativity a hledání řešení specifických problémů, které většina případů s sebou přináší a tím de facto k zakonzervování určitého stavu poznání dané problematiky do formalizovaných postupů. Nemá, podle mého názoru, smysl vytvářet speciálně metodiku pouze třeba na daň z příjmu, protože by to ve výsledku mohlo vést k formálnímu přístupu k prověřování tím, že vyčerpám

všechny body metodiky a pokud nedospějí k výsledku, prohlásím věc za neobjasnitelnou se všemi s tím spojenými důsledky. Zejména v oblasti hospodářských trestných činů, daňové nevyjímaje, považuji za důležité přisvojit si základní postupy a dále postupovat podle aktuální skutkové a důkazní situace, s nezbytným zapojením kreativního přístupu a nepřetržitého sledování a studia aktuální právní a ekonomické reality v daném čase a prostředí. Zejména hospodářská trestná činnost se velmi dynamicky vyvíjí, a to nejen proto, že dochází v oblasti k velmi častým změnám v zákonech, které ekonomickou stránku společnosti regulují, ale pachatelé také velmi rychle a pružně reagují na metody odhalování trestné činnosti, které zjišťují z probíhajících trestních řízení.

Více než na vytváření speciálních, úzce zaměřených metodik je třeba klást důraz na průběžné vzdělávání, jak organizované, tak samo vzdělávání a udržování přehledu o dané oblasti, která se velmi rychle v oblasti hospodářské trestné činnosti v čase vyvíjí a mění. Hospodářská trestná činnost, daňovou nevyjímaje, je specifická mimo jiné i tím, že vychází především z porušení mimotrestních norem, které upravují jednotlivé formy ekonomické činnosti. Znalost a orientace v nich je nezbytnou součástí úspěšného boje proti ní. Řečeno, jinak, a musím se opět zmínit o personální otázce, mnohem více než, zjednodušeně řečeno, na metodice záleží na osobnosti vyšetřovatele, na jeho rozumových, kreativních a dalších schopnostech a zkušenostech, jako je např. schopnost přizpůsobit se aktuální právní, skutkové a důkazní situaci. Těm, kteří tyto schopnosti mají, postačí osvojení základních úkonů a ostatní, specifické postupy, které se mění případ od případu, také případ od případu vymýšlet a aplikovat. U těch méně schopných by vytvoření jakési speciální kuchařky, chcete-li metodiky, vedlo jen k tomu, co jsem myslím uvedl již výše, že by provedli popsané postupy bez vlastní invence, což by možná stačilo na jednoduché „učebnicové“ případy, ale rozhodně ne na valnou většinu těch reálných.

Otázka č. 5

Pokud oficiální metodika vyšetřování daňových trestných činů neexistuje, existují nějaké obecně používané, či doporučované konkrétní postupy, pokyny atd., podle nichž Policie ČR v průběhu vyšetřování postupuje?

Odpověď: Jak jsem řekl již výše, oficiální metodika neexistuje a je k dispozici na stránkách policejního prezidia pouze jakýsi přehled základních úkonů. Problém v tom nespatřuji z důvodů, které jsem rovněž zmínil dříve. V praxi pak v začátcích zpracovatel trestní věci dostává nejjednodušší případy, na kterých se, za dohledu kolegy, popř. vedoucího pracovníka, učí základním postupům, taktice, metodám apod. a takto postupuje k závažnějším a složitějším kauzám, pokud se samozřejmě neukáže, že jeho schopnosti jsou do určité míry omezené a není při vší snaze a aktivitě schopen tzv. překročit vlastní stín. Je to asi stejné jako v každém jiném oboru lidské činnosti, buď na to člověk má a zvládá ji nebo nemá či nechce zvládat. To se ale ukáže až po určité době, obecně se uvádí, že v průběhu tří, někdy až pěti let.

Otázka č. 6

Na co se OČTR při vyšetřování daňové kriminality nejvíce zaměřují?

Odpověď: Zjednodušeně řečeno na získání takových důkazů, které ve finále obstojí před soudem. Nebo na druhé straně na zjištění nezpochybnitelného skutkového stavu, při vyčerpání všech reálných možností, jak jej zjistit, který nám umožní konstatovat, že ke spáchání trestného činu nedošlo, což je mnohdy paradoxně mnohem složitější. Takový závěr je také specifický pro hospodářskou trestnou činnost, byť je často vynucen omezenými schopnostmi, resp. možnostmi získat relativní usvědčující důkazy. V podmínkách daně z příjmů je naprosto zásadní existence, resp. dostupnost účetnictví podezřelého subjektu či daňové evidence. Málokterý případ krácení příjmové daně vychází z nepřiznání jednoho významného výnosu či příjmu nebo fingování jednoho nebo jen několika nákladů či výdajů. Pak se bez evidence těchto položek nelze prakticky obejít, pokud musíme dostát jedné ze základních zásad trestního práva, tj. povinnosti zjistit

skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti neboli po staru, objektivní pravdu. Takže odpověď zní, u daně z příjmů se policejní orgán musí v první řadě zaměřit na získání účetnictví nejlépe v písemné nebo v elektronické podobě, popř. jiného přehledu příjmů a výdajů, z něhož by šlo zjistit skutečná výše daně. Tedy účetnictví, které odráží skutečný obraz hospodaření, nikoliv verzi zkreslenou, kterou může podezřelý subjekt vytvářet pro potřeby finanční správy nebo přímo orgány činné v trestním řízení. Jsou samozřejmě případy, kdy daňový subjekt ve snaze daň zkrátit buď v účetnictví neoprávněně nadhodnotí náklady, popř. sníží účelově příjmy. V takových případech je nezbytné přibrat v trestním řízení znalce ke zjištění skutečné výše zkreslené položky nebo položek. Není-li tedy kompletní, zjednodušeně řečeno, účetnictví k dispozici, a nelze je získat ani například cestou domovní prohlídky či prohlídky jiných prostor, je možné někdy cestou opět znalce provést jeho rekonstrukci, a pokud ani to není možné, nezbyvá než se pokusit potřebná data získat jinou cestou. Nabízí se např. účetní, daňový poradce, finanční úřad, pokud jej má k dispozici např. ze své kontroly apod. Nutno dodat, že úspěšnost je tu velmi malá. Nelze vyloučit ani svědeckou výpověď zasvěcené osoby, ale i zde je pravděpodobnost získání relevantních informací velmi nízká.

Další komplikací, zejména v poslední době, je vyčíslení rozsahu zkrácení daně z příjmů neboli snížení odvodu do státního rozpočtu. Jedná se o případy, kdy daňový subjekt uplatňuje náklady či výdaje za plnění od sice existujícího daňového subjektu, který je však fakticky neposkytl. Děje se tak poměrně často v případech, kdy plnění je realizováno jiným subjektem nebo subjekty bez tzv. fakturace, nebo nejde o registrovaný podnikatelský subjekt, ale skupinu neregistrovaných zahraničních dělníků. Při nedostatku volných pracovníků na trhu a snaze o co nejnižší náklady se jedná o frekventovanou praxi. Soudy ovšem již v několika případech judikovaly, že OČTŘ musí zohlednit jaké náklady byly na plnění fakticky vynaloženy a o tuto částku snížit trestně postižitelné zkrácení daně. To je však bez aktivní spolupráce podezřelého subjektu často nemožné, což značně komplikuje důkazní situaci a nahrává daňovému subjektu. Ty si jsou této situace samozřejmě velmi dobře vědomi. Dalším „efektem“, a to se částečně dotýká i daně z příjmů, je nezdanění práce zmíněných „černých dodavatelů, kteří z obdrženého

příjmu neodvedou nejen daň z příjmů, ale ani pojistné na sociální a zdravotní pojištění.

Otázka č. 7

Co by dle Vašeho názoru pomohlo k lepšímu odhalování a trestání pachatelů daňové kriminality?

Odpověď: Zejména se domnívám, že mnohem lepší je zločinu předcházet. Dobře to lze např. vidět na stavu krácení DPH po zavedení kontrolních hlášení. Toto opatření sice podvody na DPH úplně nevymýtilo, ale významně omezilo a značně se snížil rozsah krácení daně v tzv. řetězci firem neboli karuselových podvodech. Ne, že by zcela vymizely, ale délka jejich existence a tím rozsah zkrácení daně se značně snížil. U daně z příjmů mělo obdobné ambice zavedení elektronické evidence tržeb, které kromě snížení nezdaněných příjmů mělo pomoci k vytvoření rovnějších podmínek na trhu. Mluvil jsem o tom již na začátku a musím se k této otázce ještě jednou vrátit. Domnívám se opravdu, že možná ještě závažnější důsledek daňových podvodů, než dopad na fiskální politiku je pokřivení trhu, likvidace poctivé konkurence v rámci hospodářské soutěže nebo její de facto nucený přesun do šedé zóny. Z trhu volné soutěže a konkurenčního boje se stává trh ovládaný monopoly se všemi negativními důsledky, které co z toho vyplývají jak pro spotřebitele, tak pro fiskální zájmy státu. Naposledy a opět pouze na okraj musím zmínit, že ke zlepšení situace by velmi významně pomohla rázná personální opatření směrem k možnosti získat pro práci na daňové i ostatní hospodářské kriminalitě kvalifikované a zkušené odborníky. To je však rozsahem i obsahem téma jdoucí mimo rámec Vaší práce.

6.2 Řízený rozhovor č. 2

Otázka č. 1

Jaká je Vaše pracovní pozice, respektive na kterém oddělení, či útvaru Policie ČR pracujete a na řešení kterých oblastí se tento útvar/oddělení zaměřuje?

Odpověď: Pracuji u Policie ČR – konkrétně se jedná o NCOZ, divize pro finanční kriminalitu, pracuji jako vedoucí na odboru daní.

Otázka č. 2

Obsahuje Vaše profesní náplň i oblast daňové kriminality?

Odpověď: Ano, vesměs veškerá naše činnost se týká oblasti daní. My se tady zabýváme zhruba ze 70 % až 80% daněmi a zbylých 20 % až 30 % tvoří většinou téma z oblasti dotací.

Otázka č. 3

Co bývá, dle Vašeho názoru, nejčastějším problémem pro OČTŘ v průběhu vyšetřování daňové kriminality?

Odpověď: Největším problémem je zajistit dostatek lidí, kteří by se zabývali daňovou kriminalitou. Ale to není problém přímo týkající se vyšetřování daňové kriminality. Dalším velkým problémem je délka trestních řízení. To je asi to největší úskalí. Daňová kriminalita, respektive daňové trestné činy jsou poměrně rozsáhlé téma týkající se to velkého množství osob, které většinou pracují ve skupinách, dochází k zajišťování velkého množství listin a dokumentů či dat a tak dále. Jinak si nemyslím, že bychom měli něco, s čím bychom se potýkali, legislativně to poměrně funguje, víme, co máme dělat.

Otázka č. 4

Existuje nějaká oficiální metodika používaná při vyšetřování hospodářské kriminality – konkrétně zaměřená na daň z příjmu?

Odpověď: Ne, nevím o tom.

Otázka č. 5

Pokud oficiální metodika vyšetřování daňových trestných činů neexistuje, existují nějaké obecně používané, či doporučované konkrétní postupy, pokyny atd., podle nichž Policie ČR v průběhu vyšetřování postupuje?

Odpověď: Vy jste se ptala na daň z příjmů, to je oblast, které se věnujeme prakticky nejméně. Vlastně si ani nepamatuji, že bychom tuto daň někdy dělali samostatně – tedy bez vyšetřování DPH. DPH je vlastně tou nejpodstatnější daní, kterou se zabýváme nejčastěji. Že by na to byla nějaká metodika, to není. Tento odbor funguje cca 20 let. Teď mluvím o tomto odboru. Něco jiného je, jak se daná oblast vyšetřuje u nás, jak na kraji, a jak na obvodech. Na obvodech jsou to většinou tzv. malé spisy, daný pracovník k tomu má sice spoustu věcí, ale řeší kolikrát i staré věci, takže tam bych řekl, že úspěšnost je poměrně nízká. Na kraji je to dost podobné. Jsou to dost podobné věci, které tam chodí na základě například trestných oznámení. O něco lepší situace je, pokud probíhá spolupráce s celníky, kteří mají také na starost prověřování a mimo to mají oddělení zabývající se pátráním i oddělení, které se zabývá daněmi, tedy konkrétně DPH. Na našem odboru si konkrétní kauzy – tzv. spisy vybíráme, momentálně máme asi 30 spisů, ale jsou to tzv. velké spisy, kde se škody pohybují v řádech desítek, někdy i stovek miliónů Kč. Většinou se snažíme hodně zapojit operativu – to znamená využít operativních prostředků, která nám TŘ dovoluje, tedy například odposlechy, sledování a jiné. Toto vše funguje jako všude jinde, ale nějaká jednotná metodika ta není. Tento odbor funguje zhruba 20 let a vedoucí oddělení mají s touto prací již určité zkušenosti, které se samozřejmě stále přenáší mezi ostatní pracovníky. V oblasti daní se vše stále vyvíjí. Když jsem začínal, bylo populárním tématem tzv.

nafta a reklamy. Pak se zavedla legislativní opatření na dovoz nafty, tím tento problém poměrně vymizel a zase se to přelilo do DPH, do řetězců, vlastně i spisy s tématem „reklama“ poměrně ubyly. Momentálně je nejčastějším tématem, které vyšetřujeme oblast tzv. řetězců na distribuci faktur a nezdaněný dovoz zboží z Číny.

Otázka č. 6

Na co se OČTR při vyšetřování předmětné daňové kriminality nejvíce zaměřují?

Odpověď: My reagujeme vždy na nějaké téma, které je v danou dobu populární či výnosné. Někaké téma se otevře, pak se změní judikatura – to byly například již výše zmiňované dovozy nafty. Pak se zavedl institut Evropského žalobce, tím se v tomto směru také pohnuly ledy.

Otázka č. 7

Co by dle Vašeho názoru pomohlo k lepšímu odhalování a trestání pachatelů daňové kriminality?

Odpověď: Nástrojů, pokud je využíváme, máme dost. Problém je spíše v tom, že na krajské úrovni je potřeba zefektivnit práci – například podávání méně trestních oznámení, aby kraje a obvody nebyly zahlceny. My tento problém nemáme, neboť náš odbor má výlučné postavení v rámci Policie ČR a my si spisy vybíráme. Většinou se jedná o spisy nad částku 150 mil Kč. Samozřejmě problém je ale složitější, neboť z FS se naopak brání s tím, že mají povinnost trestní oznámení podávat. Pak se to samozřejmě špatně vybírá, pokud nebude stanoven konkrétní postup, tak situace nahrává korupčnímu prostředí. Úřady si vlastně vyrábějí papíry pro papíry, protože se často ví už předem, že z daného spisu tzv. nic nebude. Je potřeba se víc soustředit na konkrétní věci, aby se vše stmelovalo a vyšetřovalo se více záležitosti týkající se řetězců v oblasti DPH, i třeba na té nižší úrovni. FS si v rámci svých daňových řízení své daňové případy doměří, ale z hlediska trestního postihu je to často již problém. Domnívám se, že je tedy potřeba

především lepší spolupráce s FS a soustředit se na ty tzv. „jasnější věci“, aby nedocházelo ke zbytečnému zahlcování OČTŘ.

7 Analýza konkrétních případů z praxe

Typickými podněty, se kterými se autorka ve své praxi setkává nejčastěji jsou podněty – oznámení z FAU obsahující zejména identifikační údaje subjektu (příjmení, jméno, titul, rodné číslo, adresa). Dále podnět obsahuje informace **významné** pro výkon činnosti orgánů FS. Poskytování významných informací je postupováno FS na základě ustanovení § 32 odst. 2 zákona č. 253/2008 Sb. Správce daně při zpracování těchto podnětů musí dle § 38 odst. 3 zákona č. 253/2008 Sb., zachovávat zákonnou povinnost mlčenlivosti o skutečnostech týkající se předmětných oznámení.

Správce daně po obdržení podnětu z FAU zašle žádost o poskytnutí údajů z centrální evidence účtů dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtů, ve znění pozdějších předpisů. Adresátem je Česká národní banka (dále jen „ČNB“), která v rámci své odpovědi zašle správci daně sestavu obsahující výpis z centrální evidence účtů, tedy soupis všech bankovních účtů registrovaných, zřízených pro dotazovaný subjekt.

Dle informací o konkrétních číslech bankovních účtů dotazovaného subjektu, zjištěných z výpisu z centrální evidence účtů, správce daně zašle na jednotlivé bankovní domy výzvy k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1 a 3, § 58 a §93 odst. 4 DŘ. Ve výzvě k poskytnutí informací správce daně požaduje sdělení bankovních čísel, včetně opisů klientských výpisů, všech bankovních účtů, které byly v konkrétním období předmětnou banku vedeny či zřízeny na dotazovaný subjekt.

V případech, kdy je daňovému subjektu po provedené daňové kontrole doměřena daňová povinnost a správce daně zašle trestní oznámení, kde výše škody musí činit min. 100 000,-Kč, pak dle zkušeností autorky práce, požadují OČTŘ od správce daně nejčastěji daňová tvrzení za předmětné roky, faktury, smlouvy, výpisy z bankovních účtů a jinů doklady, listiny a písemnosti, respektive důkazní prostředky, které má v dané věci správce daně k dispozici.

7.1 Příklad č. 1

Identifikace daňového subjektu platná pro kontrolované období:

- daňový subjekt (fyzická osoba) označen: A1,
- cizí státní příslušnost,
- majitel a výhradní disponent několika bankovních účtů,
- dle výpisu z živnostenského rejstříku má daňový subjekt několik živnostenských oprávnění týkajících se poskytování služeb,
- daňový subjekt vede účetnictví a není plátcem DPH,
- dle výpisu z obchodního rejstříku je daňový subjekt jednatelem a společníkem v obchodní společnosti označené jako B1.

Správce daně obdržel podnět – poskytnutí informací z FAU, týkající se šetření podezřelého obchodu vedené FAU, v jehož průběhu byly zjištěny skutečnosti vztahující se ke shora uvedenému daňovému subjektu. Daňovému subjektu A1 bylo na bankovní účet č.1 průběžně připsáno v období od ledna 2020 do prosince 2021 finanční prostředky ve velkém objemu, v řádech několika miliónů Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že daňový subjekt nedokázal bance tyto finanční transakce řádně vysvětlit, vyhodnotila banka svého klienta jako rizikového a ukončila s ním smluvní vztah. Poté, v souladu s ustanovením § 18 odstavce 1 zákona č. 253/2008 Sb., banka tyto informace oznámila FAU. Z důvodu, že FAU poskytnuté informace považoval za významné pro výkon činností orgánů FS, postoupil je příslušnému správci daně, a to v souladu s ustanovením § 32 odstavce 2 zákona č. 253/2008 Sb.,

Správce daně na základě obdrženého podnětu z FAU provedl šetření a na jeho základě přistoupil k provedení daňové kontroly na dani z příjmu fyzických osob za roky 2020 a 2021 (dále jen „daňová kontrola“) u výše uvedeného daňového subjektu.

Daňový subjekt ve svém daňovém tvrzení k dani z příjmu fyzických osob za rok 2020 vykázal následující údaje:

Dílčí základ daně dle § 7 ZDP ve výši	80 000,-Kč
Základ daně po odečtení ztrát ve výši	80 000,-Kč
Daň zaokrouhlená na celé Kč nahoru	12 000,- Kč
Daň po uplatnění slev	0,-Kč

Daňový subjekt ve svém daňovém tvrzení k dani z příjmu fyzických osob za rok 2021 vykázal následující údaje:

Dílčí základ daně dle § 7 ZDP ve výši	105 000,-Kč
Základ daně po odečtení ztrát ve výši	105 000,-Kč
Daň zaokrouhlená na celé Kč nahoru	16 500,-Kč
Daň po uplatnění slev	0,- Kč

Daňová kontrola byla zahájena, neboť správci daně v průběhu šetření vznikly pochybnosti o výši vykazovaných tržeb a o výši vykazované výkonové spotřeby, respektive o výši vykazovaných dílčích základů daně dle § 7 ZDP., které daňový subjekt uvádí ve svých daňových tvrzeních za kontrolované roky. Tyto evidované údaje nekorespondují s finančními transakcemi, které řádově tvořily částky ve výši několika milionů Kč. Jednalo se o vklady v hotovosti ze strany daňového subjektu a dále o převody peněžních prostředků z bankovního účtu společnosti B1, jejímž jednatelem je po celou dobu její existence daňový subjekt A1. Společnost B1 ze svého podnikatelského bankovního účtu převáděla peněžní prostředky daňovému subjektu A1 přesto, že ona sama vykazovala již od počátku svého vzniku ve svých daňových tvrzeních k dani z příjmu právnických osob pouze ztráty.

V průběhu předmětné daňové kontroly daňový subjekt A1 nijak neprokázal zákonné důvody těchto finančních transakcí, respektive neprokázal správci daně, že se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně, či že jsou od daně osvobozeny. Dle ustanovení § 92 odst. 3 DŘ prokazuje daňový subjekt všechny

skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle ustanovení § 92 odst. 4 DŘ vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal to, co sám tvrdí (viz břemeno tvrzení dle § 135 odst. 2 DŘ a následně břemeno důkazní § 92 odst. 3 DŘ).

Tvrzení uváděná daňovým subjektem nebyly ze strany daňového subjektu doloženy žádnými důkazními prostředky, naopak správce daně předmětná tvrzení označil jako účelová a nevěrohodná, Z tohoto důvodu byly daňovému subjektu příjmy – předmětné příchozí platby a vklady v hotovosti dodaněny.

Dle správce daně došlo k porušení § 23 odst. 1, § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP, kdy daňový subjekt do svého základu daně nezahrnul veškeré své příjmy podléhající předmětné dani, čímž úmyslně ohrozil včasné a řádné stanovení daně, kdy takto mohl způsobit škodu ve výši několika set tisíc Kč. Z tohoto důvodu bylo správcem daně podáno na Obvodní státní zastupitelství tzv. trestní oznámení, respektive Oznámení o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Policejní orgán neměl po provedeném kvalifikovaném posouzení a prověření za prokázané, že by daňový subjekt nepřiznal své příjmy v úmyslu zkrátit daň z příjmu fyzických osob za předmětné období, respektive nebyly zjištěny skutečnosti důvodně nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Daňový subjekt svým jednáním nenaplnil skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ust. § 240 odst. 1 TZ. Z hlediska trestního řízení tedy nebylo prokázáno, že předmětné finanční prostředky jsou skutečně příjmem podnikající fyzické osoby. Z tohoto důvodu nebyly zahájeny úkony trestního řízení a případ č. 1 byl uložen bez dalšího opatření.

7.2 Příklad č. 2

Identifikace daňového subjektu platná pro kontrolované období:

- daňový subjekt (právnícká osoba) – označen jako A2,
- dle výpisu z obchodního rejstříku je předmětem podnikání daňového subjektu A2: Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- dle výpisu z obchodního rejstříku je jednatelem a společníkem v obchodní společnosti A2 subjekt označen v daném případě jako B2 (fyzická osoba).

Správce daně obdržel podnět – oznámení od jiné fyzické osoby obsahující informace, na jejichž základě vzniklo příslušnému správci daně podezření, že u daňového subjektu A2 došlo ke zkrácení daně z příjmu právnických osob za příslušné zdaňovací období roku 2014.

Subjekt B2 jako jednatel obchodní společnosti A2 v úmyslu snížit daňovou povinnost podal příslušnému správci daně daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za předmětný rok. V průběhu předmětné daňové kontroly bylo v účetnictví daňového subjektu A2 správcem daně zjištěno zahrnutí nečitelných pokladních dokladů ve výši ve výši 3 000,- Kč a fiktivní přijaté faktury od několika dodavatelů, a to od obchodní společnosti označené jako C2 a dále od několika fyzických osob v celkové výši 2 000 000,- Kč.

Subjekt B2 se v průběhu daňové kontroly argumentoval určitými specifik z prostředí stavebnictví, špatnou komunikaci či nedorozumění při vystavování samotných faktur. Například pokud jde o faktury vystavované fyzickými osobami, měl prý s nimi subjekt B2 dlouhodobé problémy, neboť ho okrádali a jejich vzájemná spolupráce byla velmi komplikovaná. Dále uvedl, že připouští určité nesprávnosti v přístupu (nedostatečné ověření existenci společností, jejichž faktury zahrnul do účetnictví), nicméně v uvedené době prý čelil zdravotním potížím a velkému pracovnímu vypětí. Závěrem shrnul, že vůbec nevěděl, že jde o faktury fiktivní. Ze strany daňového subjektu A2 nebyly správci daně předloženy

žádné důkazní prostředky, na jejichž základě by byly pochybnosti správce daně rozptýleny.

Dle názoru správce daně došlo k neoprávněnému snížení základu daně ve smyslu § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a dále k fiktivnímu zvýšení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 ZDP., čímž došlo ke zkrácení daně z příjmů právnických osob ve výši 380 000,-Kč. Příslušný správce daně ukončil předmětnou daňovou kontrolu a vystavil daňovému subjektu A2 dodatečný platební výměr na dani z příjmu právnických osob za rok 2014, ve kterém mu dodatečně doměřil daň ve výši 380 000,-Kč.

Vzhledem ke skutečnosti, že jednatel B2 tímto svým jednáním způsobil České republice škodu v celkové výši 380 000,-Kč, bylo správcem daně podáno na Obvodní státní zastupitelství tzv. trestní oznámení, respektive Oznámení o podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

Policejní orgán na základě výše uvedeného podnětu zahájil úkony trestního řízení dle § 158/3 TR k objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin a následně byl subjekt B2 obviněn a poté i odsouzen podle § 240 odst. 1 TZ k trestu odnětí svobody v trvání 6 – ti měsíců. Obvodní soud v Praze v rozsudku konstatoval, že obviněný způsobil předmětnou škodu, tedy ve větším rozsahu zkrátil daň, čímž spáchal přečin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 TZ.

K danému případu je nutno uvést, že trestný čin podle § 240 odst. 1 TZ je trestným činem úmyslným, přičemž k jeho spáchání se nevyžaduje úmysl přímý (§ 15 odst. 1 písm. b) TZ), kdy by pachatel chtěl porušit zájem chráněný trestním zákoníkem, ale zcela postačí, pokud je jednání pachatele kryto a prokázáno minimálně v úmyslu nepřímém (§ 15 odst. 1 písm. b) TZ, tedy pokud pachatel věděl, že poruší zájem chráněný trestním právem, a pro případ, že ho poruší s tím byl srozuměn.

Skutečnost, že fiktivní faktury se u shodných dodavatelů v průběhu zdaňovacího období objevovaly opakovaně, vylučuje pravděpodobnost nějaké náhody či snad špatné komunikace či dokonce nedorozumění při jejich vystavování. Pravděpodobnost nějaké náhody či nedorozumění dále vylučuje i celkový objem finančních prostředků ve výši 2 000 000,- Kč, kterými došlo k fiktivnímu navýšení výdajů vynaložených na dosažení zdanitelných příjmů daňového subjektu A2.

V tomto případě je důležité uvést, že subjektem daně a subjektem tohoto trestného činu není jedna a tatáž osoba, neboť mezi daňovou odpovědností a trestně právní odpovědností je podstatný rozdíl. Subjektem daně je daňový subjekt A2, ale trestní odpovědnost za zkrácení daně má odpovědná fyzická osoba, tedy v daném případě subjekt B2, který úmyslně zkreslil daňovou povinnost výše uvedené právnické osoby (daňového subjektu A2).

Závěr

Jak bylo již v úvodu této práce uvedeno, je vyšetřování daňových trestných činů poměrně problémovou oblastí, a to nejen z hlediska vysoké míry latence tohoto druhu kriminality, ale i s ohledem na vysokou profesionalitu pachatelů či nepřehlednost daňových předpisů. Vzhledem ke skutečnosti, že daňové trestní činy jsou obecně považovány za trestné činy s vysokou mírou společenské škodlivosti, je i v této oblasti zřejmý zájem státu na vymahatelnosti daňových povinností. Nelze tedy vyloučit, že takřka každá větší daňová kontrola může potenciálně mít i trestněprávní aspekty. V této věci je třeba uvést, že hranice trestnosti za zkrácení daně z příjmu činí 100 000,-Kč

Přesto je zřejmé, že každý z orgánů státní správy postupuje v mnoha případech zcela odlišně, tedy že FS v případě zjištění daňových úniků používá častěji proti subjektu zákonné sankce a dochází k doměření daňové povinnosti, a to i v případech, kdy OČTŘ považují totožnou osobu za nevinou a nedochází k žádnému postihu. Autorka se domnívá, že odpověď, proč k tomuto v mnoha případech dochází, lze najít již v základních zásadách trestního a daňového řízení. Zejména je nutno upozornit na zásady trestního řízení – *zásadu presumpce nevinny*, která souvisí s požadavkem nepochybného prokázání viny obviněného a dále na *zásadu zjištění skutkového stavu věci bez důvodných pochybností*, tedy pokud OČTŘ nemají dostatek důkazních prostředků majících schopnost odstranit pochybnosti o vině obviněného, musí rozhodnout v jeho prospěch. Naopak v průběhu daňového řízení je dle § 92 odst. 3 DŘ uvedeno, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Je zde tedy zásadní rozdíl v tom, že v případě daňového řízení je důkazní břemeno zásadně na daňovém subjektu, který prokazuje svá tvrzení. Pakliže daňový subjekt své důkazní břemeno neunes, dochází ze strany správce daně k doměření daňové povinnosti. Avšak v průběhu trestního řízení je důkazní břemeno na straně OČTŘ.

Z provedených rozhovorů s odborníky z praxe vyplynul ve vztahu k metodice vyšetřování trestné činnosti v oblasti daně z příjmů jednoznačný závěr. Existence předmětné metodiky, jak je to běžné pro jiné druhy kriminality, jako například majetkové, násilní či drogové, nemá pro praxi prakticky žádný význam. Ukazuje

se, že vytvořit kriminalistickou vědou metodiku zaměřenou na tak úzkou oblast, kterou trestná činnost v oblasti daně z příjmů zcela jistě je, by bylo neúčelné, neboť se jedná o oblast, kde převážná část prověřovaných nebo vyšetřovaných skutečností je právně řešena jinými než hmotněprávními trestními předpisy. Legislativní rámec upravující předmětnou oblast je velmi široký a nelze v této věci ani opomenout časté právní úpravy. To samozřejmě souvisí i s další proměnnou veličinou, a tou je nalézání stále nových forem způsobů páčání tohoto druhu kriminality, neboť pachatelé těchto trestných činů postupně nabývají stále více zkušeností a hledají nové způsoby páčání těchto trestných činů. Vzhledem ke značné proměnlivosti v čase je prakticky nemožné vytvořit metodiku vyšetřování, která by byla v praxi dlouhodobě využitelná. Vzhledem k velmi rychle se měnící formě této kriminality by se pak musely vytvářet ke každému případu neefektivní metodiky tzv. na míru.

Závěrem lze shrnout, že pro kriminalistickou vědu je proces poznání různých způsobů páčání trestných činů zásadní a vytváření metodik vyšetřování jednotlivých druhů trestných činů, které vznikají na základě dlouhodobého sběru dat, zkušeností a nalezení a ověření si konkrétních postupů v praxi, zcela zásadní. Zcela určitě mají velmi podstatný význam pro úspěšné potírání kriminality např. obecné, drogové či mravnostní, ale jak se autorka v této práci snažila popsat a zhodnotit význam metodiky jako produktu kriminalistické vědy v praxi – je zřejmé, že u jednotlivých druhů hospodářské kriminality se vzhledem k jejím mnohým specifikám tato účelnost vytrácí.

Je však nepochybné, že bez ohledu na existenci či neexistenci metodiky vyšetřování trestné činnosti v oblasti daně z příjmů je pro efektivnější potírání tohoto druhu kriminality zcela zásadní hledat stále nové způsoby a možnosti boje proti pachatelům této trestné činnosti.

V závěru této práce autorka po dohodě s vedoucím práce navrhuje začlenit metodu finančního šetření mezi metody kriminalisticko-taktické, konkrétně mezi metody dílčí, a to zvláštní způsoby dokazování, neboť tato metoda má své opodstatnění v kriminalistické praxi a díky tomuto, dnes již ověřenému postupu, je žádoucí majetek pachatele odčerpat v rozsahu škody způsobené trestnou činností, ale i v rámci náhrady škody zajištění nástrojů trestné činnosti.

Seznam použitých zkratek

TZ – Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

OČTŘ – Orgány činné v trestním řízení

FS – Finanční správa

TŘ – Zákon č. 141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád)

DŘ – Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

ZDP – Zákon č. 586/ 1992 Sb., zákon o daních z příjmů

LZPS – Listina základních práv a svobod

FAU – Finanční analytický úřad

DPH – Daň z přidané hodnoty

ČNB – Česká národní banka

ZOÚ – Zákon č.563/1991 Sb., zákon o účetnictví

ZoDPH – Zákon č. 235/2004 Sb., zákon o DPH

NCOZ – Národní centrála organizovaného zločinu

z.č.253/2008 Sb., – Zákon o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Knihy / Monografie

- BORČEVSKÝ, Pavel. *Trestní právo hmotné: zvláštní část*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2023. ISBN 978-80-7380-909-6.
- ČÁP, Jan. *Prohlídky: kriminalisticko-taktický pohled*. 1. vydání. Praha: Policejní akademie České republiky v Praze, 2022. ISBN 978-80-7251-545-5.
- ČÁP, Jan a Miroslav PETRÁK. *K rozhodovací praxi policejního orgánu ve světle (vybraných) základních zásad trestního řízení. Teória a prax dokazovania vo vyšetrovaní: zborník vedeckých prác*. 1. vydání. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2021. ISBN 978-80-8054-897--1.
- ČÁP, Jan. *Plánování a organizování realizace procesních úkonů na úseku trestné činnosti organizovaného charakteru. Vyšetovanie a dokazovanie prostrednictvom špecifických důkazných prostriedkov: zbornik z mezinárodní vědecké konference, zo dňa 27.5.2021, Bratislava 2021, ISBN 978-80-8054-932-9*.
- DRUGDA, Juraj. *Špecifické důkazné prostriedky ako nevyhnutné zásahy do základných ľudských práv a slobôd. Vyšetovanie a dokazovanie prostrednictvom špecifických důkazných prostriedkov: zbornik z mezinárodní vědecké konference, zo dňa 27.5.2021, Bratislava 2021, ISBN 978-80-8054-932-9*.
- GROSS, Hans, HÖPLER VON HERMINGEN Erwein. *Vyšetrování skutkové podstaty trestných činů: učebnice pro úředníky policejní a bezpečnostní služby*. 5. doplněné vydání. Vídeň: J.Schweitzera /dr. Arthur Sellier/, 1902.
- GŘIVNA. Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana a další. *Kriminologie*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2019. ISBN 978-80-7598-554--5. s. 333–334.

- JELÍNEK, Jiří. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 6. aktualizované a doplněné vydání. Student (Leges). Praha: Leges, 2017. ISBN isbn978-80-7502-236-3.

- KHANDL, Jozef. *Využívanie špecifických dôkazných prostriedkov v procese finančného vyšetrovania*. Vyšetrovanie a dokazovanie prostredníctvom špecifických dôkazných prostriedkov: zborník z mezinárodnej vedeckej konferencie, zo dňa 27.5.2021, Bratislava 2021, ISBN 978-80-8054-932-9.

- KONRÁD, Zdeněk, PORADA, Viktor, STRAUS, Jiří a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika: teorie, metodologie a metody kriminalistické techniky*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-535-7.

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

- PORADA, Viktor. *Kriminalistika: technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2. aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2019. ISBN 978-80-7380-741-2.

- ŠÁMAL, Pavel. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Velké komentáře. V Praze: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-428-5.

- ŠIMON, Ladislav. *Kriminalistická dokumentácia a jej trendy. Teória a prax dokazovania vo vyšetrovaní*, 1. vydání. Bratislava: Akadémia Policajného zboru v Bratislave, 2021. ISBN 978-80-8054-897--1.

- ŠUGÁR, Ján. *Finanční šetření v trestním řízení: Financial investigation in criminal proceedings*. Eupress. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. ISBN 978-80-7408-121-7.

- STRAUS, Jiří, *Kriminalistická metodika*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk., 2008. ISBN 978-80-7380-124--3.

Časopisy:

- ŠIMONOVÁ, Jana. Daňové úniky – precizácia všeobecnej terminológie (absentujúceho aspektu daňového práva). *Acta Universitatis Carolinae. Iuridica: Iuridica* 1, 2018., roč. 64, č. 1, s.133 ISSN 0323-0619.

Webové stránky a elektronické zdroje

- BAXA, Josef. § 8 (*Zjištění skutkového stavu a rozhodování*). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář*, (§1-9) [Systém ASPI], Wolters Kluwer ČR, a.s. ASPI ID KO 280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

- BELTRAN, Simona-Estrella. *Daňové trestné činy*. Diplomová práce, JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D. (vedoucí práce). Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2021. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. <https://dspace.cuni.cz/handle/20.500.11956/171413>.

- Epravo.cz: Trestní právo daňové. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>.

- Fau.gov.cz: O úřadu. Dostupné z <https://fau.gov.cz/o-uradu#kdo-jsme-a-co-delame>.

- GROSSOVÁ, Marie Emílie, Lenka Matyášová. § 5. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář*, (§1-9) [Systém ASPI],

Nakladatelství Leges. ASPI ID KO 280_2009CZ.Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

- HODR, Milan. *Přípravné řízení ve věcech daňových trestných činů*. Rigorózní práce. JUDr. Simona Stočesová, PhD. LL.M. (vedoucí práce) Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická. 2020. Dostupné z: Digitální knihovna Západočeské univerzity. <https://dspace5.zcu.cz/handle/11025/43569>.

- LAVICKÝ, Petr. § 5 (*Zákonnost, zdrženlivost a přiměřenost*). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář, (§1-9)* [Systém ASPI], Wolters Kluwer ČR, a.s. ASPI ID KO 280_2009CZ.Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

- MIŠIANIK, Peter, *Hospodářská kriminalita a její prevence*. Diplomová práce. Doc. JUDr. Tomáš Gřivna, Ph.D. (vedoucí práce) Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2012. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. <https://docplayer.cz/33000925-Hospodarska-kriminalita-a-jeji-prevence.html>.

- ROZEHNAL, Tomáš. § 5 (*Zásada zákonnosti, legitimacy a přiměřenosti*). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář, (§1-9)* [Systém ASPI], Wolters Kluwer ČR, a.s. ASPI ID KO 280_p12009CZ.Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

- ROZEHNAL, Tomáš. § 8 (*Zjištění skutkového stavu a rozhodování*). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ aj. *Daňový řád: Komentář, (§1-9)* [Systém ASPI], Wolters Kluwer ČR, a.s. ASPI ID KO 280_p12009CZ.Dostupné v Systému ASPI, ISSN:2336 -517X.

- SCHEINOST, Miroslav, Simona Diblíková, Jana HULMÁKOVÁ, Kazimír VEČERKA, Eva BIEDERMANOVÁ, Šárka, BLATNÍKOVÁ, Petr ZEMAN, *Analýza trendů kriminality v České republice v roce 2021*. Praha, 2022. Institut pro kriminologii a sociální prevenci: Ediční řada STUDIE. 978-80-7338-200-1.

Dostupné z: <https://www.iksp.cz/analyza-trendu-kriminality-v-ceske-republice-v-roce-2021>.

- TŮGLOVÁ, Markéta. *Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. Diplomová práce. JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D. (vedoucí práce). Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2021. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. <https://dspace.cuni.cz/handle/20.500.11956/125336>.

- VICHER, Pavel. *Zásada materiální pravdy v trestním řízení*. Diplomová práce. JUDr. Jiří Mulák, Ph.D. (vedoucí práce), Praha: Univerzita Karlova – Právnická fakulta. 2022.5.s. Dostupné z: Digitální knihovna Univerzity Karlovy. <https://dspace.cuni.cz/handle/20.500.11956/177625>.

Právní předpisy

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

Zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

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

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

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

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

Seznam příloh

Příloha č. 1: Účetní jednotky, které dle ZOU vedou účetnictví	87
Příloha č. 2: Podmínky povinné registrace k DPH	89
Příloha č. 3: Postup obecně od přijetí trestního oznámení či od získání vlastního poznatku.....	90

Příloha č.1 - Účetní jednotky, které dle ZOU vedou účetnictví

ZOÚ, který upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu se dle § 1 odst. 2 písm. a) až l) ZOÚ vztahuje na účetní jednotky, kterými jsou:

- právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku.
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l),
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- svěřenské fondy podle občanského zákoníku,
- fondy obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, nebo

- ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.
- osoby, jež jsou dle ZOÚ účetními jednotkami – viz § 2 písm. a) až l) ZOÚ tudíž nemohou vést daňovou evidenci. Daňovou evidenci dle § 7b ZDP vedou pouze fyzické osoby, kterým povinnost vést účetnictví nestanoví ZOÚ a zároveň neuplatňují výdaje paušálem.

Příloha č. 2 – Podmínky povinné registrace k DPH

Dle § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZodPH“) se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Poté, co policejní orgán vytvoří vyšetřovací verze, je nutné z důvodu správné organizace práce vytvořit plán vyšetřování zahrnující nejen vyšetřovací verze, ale i plán jednotlivých úkonů trestního řízení, kterými policejní orgán bude jednotlivé vyšetřovací verze prověřovat včetně zpracování taktických postupů při vykonávání jednotlivých úkonů – jako je například výslech a jiné. Přesto, že plán vyšetřování se tvoří adresně – s konkrétní časovou a osobní odpovědností, lze jej v průběhu vyšetřování neustále vyhodnocovat či doplňovat o další úkony a opatření, případně ho rozšiřovat o další vyšetřovací verze, tedy ho tzv. aktualizovat dle aktuální situace, dle nových skutečností, zjištěných v průběhu vyšetřování. Co je však vždy důležité dodržovat, jsou obecné zásady a přizpůsobení se konkrétním vyšetřovacím situacím.¹⁰⁵

¹⁰⁵ PORADA, Viktor a kolektiv. *Kriminalistika. Technické, forenzní a kybernetické aspekty*, 2.aktualizované a rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o.,2019. ISBN 978-80-7380-741-2. s. 1034.

Příloha č. 3 - Postup obecně od přijetí trestního oznámení či od získání vlastního poznatku:

Trestní oznámení, rozpracování poznatku – postup dle § 158 odst. 1 TŘ nebo Zákona o Policii České republiky č. 273/2008 Sb. (dále jen „zák. o PČR“)

- zjištění veškerých dostupných informací k zainteresovaným osobám, lustrace právnických či fyzických osob přes různé veřejné rejstříky či policejní evidence, případně žádosti o poskytnutí informací od FAU či správce daně.

Žádost o doplnění trestního oznámení, případně § 71a zák. o PČR (či po zahájení úkonů trestního řízení § 8/2 TŘ)

- daňová přiznání, souhrnná hlášení, dožádání, svědecké výpovědi, zprávy o daňové kontrole, platební výměry, protokoly o ústním jednání, údaje z registračního oddělení a jiné.

Analýza dosud získaných informací či průběžné vyhodnocování informací

- provedení analýzy vztahové a personální provázanosti dle dostupných informací.

Rozbor, konzultace s vedoucím oddělení a stanovení dalšího postupu

- šetření dle § 158 odst. 1 TŘ před zahájením úkonů trestního řízení, poté buď věc odložit nebo zahájení úkonů trestního řízení dle § 158 odst. 3 TŘ, sestavení plánu prověřování.

Postup po zahájení úkonů trestního řízení (dle konkrétní kauzy)

- vyžádání informací dle § 8 odst. 1 TŘ např. z České správy sociálního zabezpečení, nahlížení do veřejného rejstříku, vyžádání informací dle § 8 odst. 2 TŘ – například k bankovním účtům, centrální evidence účtů, IP adresy, zjišťování telefonních čísel a emailů, datových schránek, provádění domovních prohlídek a prohlídek jiných prostor a pozemků, zajištění

účetnictví, příbrání znalce, zajištění důkazních prostředků (listinná podoba, elektronická, mobilní telefony atd.), výslechy, šetření k osobám a jejich majetku.

Rozhodnutí ve věci

- postup dle § 160 odst. 1 TŘ
- postup dle § 159a odst.1 TŘ
- překvalifikace trestného činu