

Aktuální otázky daňové kriminality spojené s poskytováním reklamních služeb

Bc. Radek Lysák

Diplomová práce
2024



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta aplikované informatiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta aplikované informatiky

Ústav elektroniky a měření

Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Radek Lysák**
Osobní číslo: **A22360**
Studijní program: **N1032A020003 Bezpečnostní technologie, systémy a management**
Specializace: **Bezpečnostní management**
Forma studia: **Kombinovaná**
Téma práce: **Aktuální otázky daňové kriminality spojené s poskytováním reklamních služeb**
Téma práce anglicky: **Current Issues of Tax Crime Associated with the Provision of Advertising Services**

Zásady pro vypracování

1. Formulujte metodologii zpracování a cíle diplomové práce.
2. Definujte základní pojmy pojící se k oblasti daní, reklamy a hospodářské kriminality.
3. Uvedte typologii pachatelů a aktuální formy páchání daňové trestné činnosti.
4. Popište legislativní možnosti odhalování a dokazování daňových trestných činů Policií ČR.
5. Vytvořte případovou studii podvodu v rámci zvoleného tématu.
6. Uvedte vlastní návrhy, postupy a doporučení k redukci či eliminaci daňových podvodů v reklamních službách.



Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

1. BROWN, Stephen. E.; ESBENSEN, Finn-Aage; GEIS, Gilbert. Criminology. Explaining Crime and Its Contents. [10th ed.]. Oxon: Routledge, 2019. ISBN 9781138601796.
2. CHMELÍK, Jan a BRUNA, Eduard. Hospodářská a ekonomická trestná činnost. Praha: Eupress, 2015. ISBN 978-80-7408-109-5.
3. KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. Právo a management. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. ISBN 978-80-87974-06-3.
4. KOTLÁN, Pavel. Ekonomická kriminalita očima policejního orgánu. Praktik (Leges). Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-488-6.
5. KOTLER, Philip a KELLER, Kevin Lane. Marketing management. [4. vyd.]. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4150-5.
6. MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony: úplná znění platná k 1. 1. 2023. Praha: Grada, 2023. ISBN 978-80-271-0023-1.
7. SEJKORA, Tomáš. Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie. Teoretik. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.
8. SUTHERLAND, Edwin H. White-Collar Crime, American Sociological Review, 1940, svazek 5, č. 1, s. 1–2.
9. ŠEFČÍK, Michael. Karuselové podvody. Teoretik. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Martin Hromada, Ph.D.
Ústav bezpečnostního inženýrství

Datum zadání diplomové práce: **20. listopadu 2023**

Termín odevzdání diplomové práce: **28. května 2024**

doc. Ing. Jiří Vojtěšek, Ph.D. v.r.
děkan



Ing. Milan Navrátil, Ph.D. v.r.
ředitel ústavu

Ve Zlíně dne 1. prosince 2023

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v příruční knihovně Fakulty aplikované informatiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
- že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně, dne

Bc. Radek Lysák, v.r.
podpis studenta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na problematiku daňových úniků pojících se na více daní, konkrétně na daň z přidané hodnoty a daň z příjmu právnických osob. Blíže se věnuje daňovým podvodům v oblasti reklamních služeb, které vážným způsobem ovlivňují bezpečnostní situaci na území České republiky a zejména jsou dlouhodobě významným problémem pro oblast veřejných financí.

V první části se práce orientuje na teoretické základy k daním, daňovému systému a celé daňové soustavě, rozebírá podstatu reklamy, její cíl a účel, dotýká se způsobu účtování o reklamě a rozdílu mezi reklamními službami a náklady na reprezentaci, definuje hospodářskou kriminalitu a typy pachatelů této trestné činnosti, přibližuje aktuální formy páchaní daňových podvodů a nástroje k jejich zamezení a rovněž specifikuje daňové trestné činy.

Praktická část popisuje legislativní možnosti Policie ČR při jejich odhalování daňové kriminality, marginálně je věnována statistice k trestným činům s vazbou na poskytování reklamních služeb, avšak zejména je obsahem kazuistika reálného případu s upozorněním na problémy a riziková místa v jednotlivých částech rozebíraného případu, následovaná návrhy a doporučeními, které by mohly být přínosné pro státní rozpočet a celou oblast veřejných financí.

Cílem diplomové práce je vypracování odborného textu, který může sloužit jako stručná metodika pro odhalování, prověřování a vyšetřování organizované hospodářské trestné činnosti daňového charakteru, která pro krácení daní využívá legitimního nástroje v podobě reklamních služeb. Cílem je také na základě vlastních empirických dat formulovat návrhy, postupy a doporučení pro orgány moci zákonodárné ve smyslu změn de lege ferenda.

Klíčová slova:

Hospodářská kriminalita, trestný čin, daňový podvod, reklamní služby, odhalování, prověřování, daň z přidané hodnoty, operativní úkony policejního orgánu.

ABSTRACT

The thesis focuses on the issue of tax evasion related to several taxes, namely value added tax and corporate income tax. It focuses on tax evasion in the field of advertising services, which seriously affects the security situation in the Czech Republic and, especially, is a long-term significant problem for public finances.

The first part of the thesis focuses on the theoretical foundations of taxes, the tax system and the entire tax system, analyses the nature of advertising, its aim and purpose, touches upon the method of accounting for advertising and the difference between advertising services and representation costs, defines economic crime and types of perpetrators of this crime, introduces current forms of tax fraud and tools to prevent it, and also specifies tax crimes.

The practical part describes the legislative possibilities of the Police of the Czech Republic in their detection of tax crimes, marginally it is devoted to statistics on crimes related to the provision of advertising services, but mainly it contains a case study of a real case with a warning of problems and risk points in individual parts of the analyzed case, followed by suggestions and recommendations that could be beneficial for the state budget and the whole area of public finance.

The aim of the thesis is to develop a professional text that can serve as a concise methodology for detecting, investigating, and prosecuting organized economic crime of a tax nature that uses a legitimate tool for tax evasion in the supply of advertising services. The aim is also to formulate, based on my own empirical data, proposals, procedures and recommendations for the legislative authorities in terms of *de lege ferenda* changes.

Keywords:

Economic crime, crime, tax fraud, advertising services, detection, examination, value added tax, operative acts of the police authority.

Poděkování

Rád bych chtěl tímto způsobem poděkovat vedoucímu své diplomové práce doc. Ing. Martinu Hromadovi, Ph.D. za vstřícnost, přátelský přístup, ochotu a konstruktivní připomínky, které mi při psaní práce věnoval. Dále také všem, kteří mi poskytli potřebné materiály a informace ke zpracovávané problematice. V neposlední řadě bych chtěl vyjádřit velké díky mé rodině, zejména drahé manželce a kolegům z práce za jejich trpělivost a podporu, kterou mi věnovali při psaní této práce i po celou dobu mého studia.

Motto

„Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.“

Benjamin Franklin

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 CÍLE PRÁCE A POUŽITÁ METODOLOGIE	14
1.1 CÍLE PRÁCE	14
1.2 POUŽITÁ METODOLOGIE	14
2 TEORIE K DANÍM	16
2.1 DEFINICE DANĚ	16
2.2 FUNKCE DANĚ	16
2.3 DAŇOVÁ SOUSTAVA V ČR	17
2.4 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY (DPH).....	19
2.4.1 Princip fungování DPH.....	20
2.4.2 Základní pojmy k DPH	20
2.5 DAŇ Z PŘÍJMU PRÁVNICKÝCH OSOB (DPPO).....	22
2.5.1 Princip fungování DPPO.....	22
2.5.2 Základní pojmy k DPPO	22
3 MARKETING A REKLAMA	24
3.1 MARKETING	24
3.2 REKLAMA.....	24
3.2.1 Právní úprava	24
3.3 DAŇOVÉ HLEDISKO REKLAMY, PROPAGACE A SPONZORINGU.....	24
3.3.1 Daňová uznatelnost	25
3.3.2 Náklady na reklamu (uznatelné)	26
3.3.3 Náklady na reprezentaci (neuznatelné)	26
3.3.4 Sponzoring	26
4 HOSPODÁŘSKÁ KRIMINALITA	28
4.1 POJEM HOSPODÁŘSKÉ KRIMINALITY	28
4.1.1 Finanční kriminalita	29
4.1.2 Kriminalita bílých límečků	29
4.2 CHARAKTERISTICKÉ RYSY HOSPODÁŘSKÉ KRIMINALITY	30
4.3 POLICEJNÍ A JUSTIČNÍ STATISTIKY	33
4.4 TYPOLOGIE PACHATELŮ	33
4.4.1 Vlastní typologie	33
4.4.2 Typologie podle Institutu pro kriminologii a sociální prevenci v Praze.....	35
4.4.3 Typologie podle M. Protivínského.....	36
4.4.4 Typologie podle P. Kotlána.....	36
5 HOSPODÁŘSKÉ TRESTNÉ ČINY	39
5.1 DAŇOVÉ TRESTNÉ ČINY	41
5.1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240).....	43
5.1.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	46
5.2 SOUVISEJÍCÍ ZÁKONNÁ USTANOVENÍ.....	47
5.2.1 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti (§ 242).....	47

5.2.2	Účinná lítost (§ 33).....	48
5.2.3	Legalizace výnosů z trestné činnosti (§ 216)	49
5.2.4	Účast na organizované zločinecké skupině (§ 361)	51
5.2.5	Odklony	53
6	FORMY DAŇOVÝCH PODVODŮ	56
6.1	AKTUÁLNÍ PODOBA DAŇOVÉ KRIMINALITY	56
6.2	FORMY V OBLASTI PŘÍMÝCH DANÍ.....	57
6.2.1	Daň z příjmu právnických osob	57
6.2.2	Daň z příjmu fyzických osob	58
6.3	SUBJEKTY ÚČASTNÍCÍ SE DAŇOVÝCH PODVODŮ	59
6.4	FORMY V OBLASTI NEPŘÍMÝCH DANÍ	60
6.4.1	Daň z přidané hodnoty	60
6.4.2	Karuselové podvody.....	62
7	NÁSTROJE K ZAMEZENÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM	67
7.1	EVROPSKÉ NÁSTROJE	68
7.1.1	INTRASTAT.....	68
7.1.2	Souhrnné hlášení	68
7.1.3	VIES.....	69
7.1.4	EUROFISC	69
7.1.5	Reverse chargé v EU	70
7.2	NÁRODNÍ NÁSTROJE	70
7.2.1	Tuzemský reverse chargé.....	70
7.2.2	Daňová kontrola	71
7.2.3	Ručení příjemce zdanitelného plnění	72
7.2.4	Nespolehlivý plátců a nespolehlivá osoba.....	72
7.2.5	Zrušení registrace DPH z moci úřední	73
7.2.6	Kontrolní hlášení.....	74
7.2.7	Zajišťovací příkaz	75
7.2.8	Daňová kobra	75
7.2.9	Zrušená elektronická evidence tržeb.....	76
7.3	MOŽNOSTI SPRÁVCE DANĚ V BOJI PROTI DAŇOVÝM PODVODŮM V REKLAMĚ	77
7.3.1	Rozsah plnění	77
7.3.2	Cena obvyklá.....	77
7.3.3	Zneužití práva.....	77
8	DÍLČÍ ZÁVĚR TEORETICKÉ ČÁSTI	79
II	PRAKTICKÁ ČÁST	81
9	METODICKÝ NÁVOD ZAHRNUJÍCÍ LEGISLATIVNÍ MOŽNOSTI POLICIE ČR PŘI ODHALOVÁNÍ DAŇOVÉ KRIMINALITY.....	82
9.1	INCIACE PROVĚŘOVÁNÍ	82
9.1.1	Podněty kontrolních orgánů	82
9.1.2	Vlastní zjištění.....	83
9.1.3	Oznámení občanů, firem a jiné podněty	83
9.2	PRVOTNÍ ÚKONY	83
9.2.1	Žádosti dle ust. § 71a ZoP	84
9.2.2	ZUTR (§ 158/3).....	84

9.2.3	Žádosti dle ust. § 8/1 TŘ.....	84
9.2.4	Žádosti dle ust. § 8/2 TŘ.....	85
9.2.5	Sledování bankovních účtů dle ust. § 8/3 TŘ	86
9.3	OPERATIVNÍ ROZPRACOVÁNÍ.....	86
9.3.1	Odposlech a záznam telekomunikačního provozu (§ 88/1)	86
9.3.2	Údaje o telekomunikačním provozu (§ 88a).....	87
9.3.3	Operativně pátrací prostředky	88
9.3.4	Podpůrné operativně pátrací prostředky.....	90
9.4	REALIZACE.....	92
9.4.1	Finanční šetření před realizací	92
9.4.2	Zajišťování osob důležitých pro trestní řízení.....	92
9.4.3	Zajišťování věcí důležitých pro trestní řízení	94
9.4.4	Domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor a pozemků	95
9.4.5	Vyhodnocení zajištěných věcí.....	96
9.4.6	Výsledky.....	96
9.5	SKONČENÍ PROVĚŘOVÁNÍ.....	97
9.5.1	Zahájení trestního stíhání (§ 160/1)	98
9.5.2	Odložení nebo jiné vyřízení věci (§ 159a/1).....	98
10	STATISTICKÉ ÚDAJE.....	99
10.1	STATISTIKY MINISTERSTVA VNITRA ČR.....	99
10.2	STATISTIKY FINANČNÍ SPRÁVY ČR	100
11	FORMY PODVODŮ POJÍCÍCH SE K REKLAMNÍM SLUŽBÁM	103
12	PŘÍPADOVÁ STUDIE (KAZUISTIKA).....	105
12.1	PRVOTNÍ INFORMACE A POPIS PŘÍPADU	105
12.2	ÚKONY SKRYTÉHO PROVĚŘOVÁNÍ	109
12.3	REALIZACE.....	111
12.4	NÁSLEDNÉ ÚKONY	113
13	NAVRHOVANÁ OPATŘENÍ PRO BOJ S DAŇOVOU KRIMINALITOU... 116	
13.1	LEGISLATIVNÍ.....	116
13.2	METODICKÁ	118
13.3	ORGANIZAČNÍ	118
	ZÁVĚR	120
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	122
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	131
	SEZNAM OBRÁZKŮ	133
	SEZNAM TABULEK.....	134
	SEZNAM GRAFŮ	135

ÚVOD

V dnešní době se společnost v České republice i v dalších zemích Evropské unie neustále potýká s mnoha výzvami, z nichž jednou z významných je boj s hospodářskou kriminalitou a daňovými úniky. Mou profesí je práce u Policie České republiky na Odboru hospodářské kriminality. Specializují se na daňovou kriminalitu a v této pozici se každodenně setkávám s komplexní problematikou, která vážným způsobem ovlivňuje stabilitu ekonomiky a veřejných financí našeho státu. Uvědomuji si, že právě daňové úniky a podvody jsou jednou z hlavních forem trestné činnosti, které vážně poškozují rozpočet našeho státu a celkově představují ztrátu v řádech miliard korun ročně.

Z mé dlouhodobé praxe vyplývá, že oblast reklamních služeb se v posledních letech stala jedním z hlavních prostředků trestné činnosti v oblasti daní. Tato skutečnost mě vedla k rozhodnutí zaměřit se v rámci mé diplomové práce na analýzu problematiky daňových úniků spojených s reklamou a jejich vliv na bezpečnostní situaci na území České republiky.

V současném politickém a ekonomickém klimatu je státní dluh na vysoké úrovni a je zásadní snižovat jeho objem. Tato skutečnost vytváří ještě větší tlak na boj proti daňovým únikům, neboť každá ztracená koruna představuje vyšší břemeno pro státní rozpočet a naši společnost jako celek. Rozhodnutí současné vlády České republiky směřující zejména k úsporám a jistojistě také k efektivnímu využívání finančních prostředků, zvyšuje naléhavost této problematiky. Je zřejmé, že je nezbytné přijmout opatření a zlepšit mechanismy pro odhalování a potírání daňových podvodů, abychom zajistili spravedlivější a stabilnější ekonomické prostředí v našem státě.

Cílem této práce je provést podrobnou analýzu příčin a mechanismů, které stojí za vznikem daňových podvodů v oblasti reklamních služeb a navrhnout efektivní strategie pro jejich odhalování, prověřování a potírání. Věřím, že prostřednictvím zdokonalení metodik a postupů můžeme výrazně přispět k ochraně veřejných financí a posílit důvěru občanů v systém daní a spravedlnosti.

Tato diplomová práce je strukturována do dvou logických částí, které se navzájem doplňují a poskytují komplexní pohled na danou problematiku. V teoretické části se zaměřím na základní pojmy týkající se daní, marketingu a reklamy, abychom lépe porozuměli kontextu, ve kterém se daňové podvody v oblasti reklamních služeb vyskytují. Dále se budu věnovat analýze hospodářské kriminality a různým formám daňových podvodů, a to včetně nástrojů, které jsou v současné době k dispozici k jejich zamezení.

V praktické části práce se pak zaměřím na konkrétní aplikaci teoretických poznatků na reálné situace. Začnu vytvořením jistého metodického návodu, který v sobě zahrne vlastní zkušenosti a také legislativní rámec, který poskytuje Policii České republiky možnosti při odhalování a stíhání daňové kriminality. Navážu analýzou statistik týkajících se kriminality v reklamních službách, aby šlo lépe pochopit rozsah a charakter této problematiky. Poté provedu detailní případovou studii reálného případu, přičemž se zaměřím na identifikaci problémových a rizikových oblastí. Na základě těchto poznatků navrhnou opatření a doporučení pro boj s daňovou kriminalitou, která by mohla přinést pozitivní změny jak ve sféře veřejných financí, tak i v oblasti bezpečnosti a důvěry v právní systém.

Nabízím také pohled z perspektivy práce v rámci Policie České republiky, což mi umožňuje nejen teoretické zkoumání dané problematiky, ale i praktické nasazení navržených opatření a postupů v terénu. Získané poznatky a zkušenosti mi poskytují unikátní pohled na problematiku daňových úniků a podvodů spojených s reklamními službami a zároveň mi umožňují navrhnout reálně aplikovatelná řešení.

Závěrem věřím, že výsledky této práce nejen přispějí k lepšímu pochopení problematiky daňových úniků v oblasti reklamy, ale také poskytnou cenné informace pro legislativní orgány a praxi v boji proti hospodářské kriminalitě.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 CÍLE PRÁCE A POUŽITÁ METODOLOGIE

V této části diplomové práce budou uvedeny hlavní cíle, které jsem stanovil pro zpracování této studie. Současně bude definována a stručně charakterizována metodologie zvolená pro dosažení těchto cílů.

1.1 Cíle práce

Název diplomové práce "*Aktuální otázky daňové kriminality spojené s poskytováním reklamních služeb*" již naznačuje hlavní cíl této práce. Cílem je provést podrobnou analýzu příčin a mechanismů, které vedou k vzestupu daňových podvodů v oblasti reklamních služeb a navrhnout efektivní strategie pro jejich odhalování, prověřování a potírání. Věřím, že prostřednictvím zdokonalení metodik a postupů můžeme výrazně přispět k ochraně veřejných financí a posílení důvěry občanů v systém daní a spravedlnosti.

Diplomová práce si klade za další dílčí cíl vypracovat odborný text, který může sloužit jako stručná metodika pro odhalování, prověřování a vyšetřování organizované hospodářské trestné činnosti daňového charakteru v oblasti reklamních služeb, který bude využitelný policisty odboru hospodářské kriminality, ale i dalšími osobami zabývajícími se problematikou daňových podvodů, tedy pracovníky celní a finanční správy.

Posledním dílčím cílem je formulace návrhů, postupů a doporučení pro orgány moci zákonodárné ve smyslu změn de lege ferenda na základě vlastních empirických dat.

1.2 Použitá metodologie

Obsah celé práce je rozdělen do dvou zcela logických celků, které vzájemně logicky souvisí. Jedná se o teoretickou část a na ni navazující část praktickou.

Teoretická část bude soustředěna na provedení sekundárního průzkumu teoretických zdrojů v oblasti DPH, marketingu a reklamy, hospodářské kriminality, daňových podvodů a legálních nástrojů Policie ČR při jejich prověřování. Budou využity odborné texty z knih, časopisů, legislativy a online zdrojů původem českých i zahraničních, které představí přehled různých teoretických přístupů a dosavadních poznatků v kontextu celé diplomové práce.

Praktická část bude kombinací více přístupů. Nejprve se bude okrajově věnovat statistice trestných činů s vazbou na poskytování reklamních služeb. Nejpodstatnější částí bude případové studie konkrétního případu.

Považuji za nezbytné podrobněji upřesnit rozdíly mezi "případovou studií" a "kazuistikou", dvěma pojmy, které jsou často zaměňovány, zejména v kontextu anglické literatury, kde jsou oba označovány jedním termínem "case study". Autor Chrastina se na diferenciaci zaměřil a přesně vymezuje tyto pojmy a zdůrazňuje, že překlad do češtiny může být zavádějící, neboť má odlišné konotace. Případová studie je metodou kvalitativního výzkumu, která zahrnuje hlubší zkoumání konkrétních případů s cílem porozumění jejich kontextu, procesům a vztahům. Na druhou stranu, kazuistika, jak ji definuje Chrastina, se zaměřuje spíše na vyprávění příběhu nebo sumarizaci zkušeností, obvykle považovaných za „dobrou praxi“. Metodou zvolenou v této práci bude kazuistika s prvky případové studie. To znamená, že podstatou bude konkrétní případ a jeho popis, avšak současně bude prováděna analýza, z níž se vyvodí závěry, návrhy, opatření a doporučení, což jsou podle Chrastiny charakteristiky spíše případové studie. V textu této práce budou oba pojmy používány s podobným významem, aby bylo jasné, že se jedná o kombinaci vyprávění příběhu a analýzy s cílem porozumění a interpretace dané situace. Tím se zajistí, že práce bude odpovídat nejen teoretickým standardům, ale i požadavkům na praktickou aplikaci metodologického rámce [1].

Jak již bylo naznačeno, tak v závěru praktické části budou formulovány opatření a doporučení, které by mohly efektivněji bojovat proti daňové kriminalitě. Tyto opatření by měly přispět k pozitivním změnám nejen v oblasti veřejných financí, ale také v zajištění bezpečnosti a zvýšení důvěry v právní systém.

První kapitola definuje hlavní cíle diplomové práce, které směřují k analýze a řešení problému daňové kriminality v oblasti reklamních služeb. Práce si klade za cíl identifikovat příčiny a mechanismy daňových podvodů spojených s reklamou a navrhnout strategie pro jejich odhalení a potírání. Dále se zaměřuje na vytvoření metodiky pro práci policistů a dalších pracovníků zabývajících se daňovými podvody. Teoretický přehled bude aplikován do praktické případové studie s formulací opatření, návrhů a doporučení pro boj proti daňové kriminalitě.

2 TEORIE K DANÍM

První kapitola v této diplomové práci, která je již konkrétně věnována hlavnímu tématu. Aby čtenář pochopil veškeré dále v této práci uplatňované principy, tak je třeba vysvětlit co je to daň, jaké plní funkce, jak je strukturovaná daňová soustava v ČR a co přesně je daň z přidané hodnoty a daň z příjmu právnické osoby. Ne však příliš do konkrétna, jelikož cíl práce je jiný než podrobně specifikovat veškerou teorii k daňové oblasti, která je obsažena v řadě odborných publikací.

2.1 Definice daně

Daně jsou hospodářským nástrojem politiky státu, a to již od pradávna. Prakticky se vznikem státu vznikla i daň. Historicky to bylo ve formě mýta za vstup se zbožím na určité místo. Tomáš Akvinský charakterizoval daň jako dovolenou loupež, která zatěžuje-li poplatníka neúměrně, stává se hříchem [2].

V současném pojetí je příhodný pojem, který ve své publikaci uvedl Boněk:

„Daň je obvykle definována jako povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nevratná a která se pravidelně opakuje“ [3].

Odvedená daň plyne do veřejného rozpočtu a není vázána na konkrétní účel. Poplatník za ni nedostane žádnou adekvátní protihodnotu. Je na rozdíl od půjčky nevratná a je typická svou pravidelnou opakovatelností v měsíčních, čtvrtletních či ročních intervalech [4].

2.2 Funkce daně

Cílem daní není pouze naplnění státního rozpočtu, jak by si mnoho lidí mohlo myslet, ale v moderním pojetí mohou daně plnit celou řadu funkcí. Pouze ve zkratce zmíníme ty nejdůležitější, kterými jsou **fiskální**, **alokační**, **redistribuční**, **stimulační** a **stabilizační** funkce [5].

Fiskální funkce

Rozumí se jí získávání finančních prostředků do státního rozpočtu za účelem dalších potřeb státu. Jedná se o historicky nejstarší funkci, která neodborně řečeno „má naplnit státní kasu“ [4].

Alokační funkce

Prostřednictvím daní se můžou dát prostředky tam, kde si stát myslí, že je to potřeba. Stát může poskytovat zvýhodnění prostřednictvím daňových úlev tzv. nepřímou daňovou úlevu nebo usměrnit preference spotřebitelů, kdy např. u očkování – těm, co si ho platí, může snížit daňovou povinnost [4].

Redistribuční funkce

Tato funkce je aplikována pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů. Daně se ve větší míře vybírají od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším [5].

Stabilizační funkce

Prostřednictvím této funkce mohou daně přispívat kupříkladu ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. V období prosperity jsou daně odčerpávány do rozpočtu vyšším dílem a zároveň vytváří rezervu na horší časy. V období stagnace zase pomáhají ekonomiku nastartovat [6].

Stimulační funkce

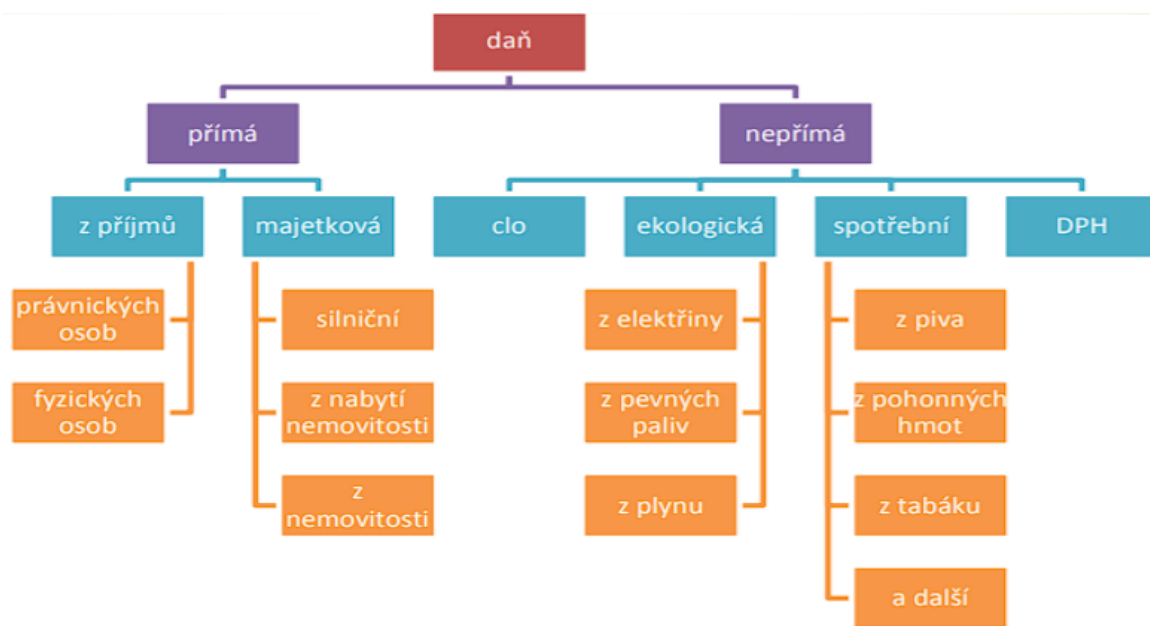
Tuto funkci je lepší vysvětlit v příkladech. Může mít pozitivní i negativní efekt. V pozitivním případě stát formou úlev na dani či jiných zvýhodnění motivuje daňové subjekty např. ke zvyšování investic, zavádění nových technologií, vytváření nových pracovních míst apod. Negativním příkladem je spotřební daň na alkohol a cigarety, kdy právě stát odrazuje, od jejich užívání zvyšováním této daně [5].

2.3 Daňová soustava v ČR

V první řadě zmíním jiný pojem, než který je v nadpisu, a to *Daňový systém*. Jedná se širší vymezení, než kterým je daňová soustava. Pojímá totiž souhrn všech daní a institucí zabezpečujících jejich správu, vyměření, zajištění jejich úhrady a kontroly, dále nástrojů, postupů a metod uplatňovaných těmito institucemi vůči daňovým subjektům či proti jiným osobám [7].

Daňová soustava je souborem všech daní státu, zabezpečuje plnění jednotlivých funkcí daní a jejím hlavním cílem je zajištění financování výdajů státu [4].

V České republice je **daňová soustava tvořená přímými a nepřímými daněmi**. Pro názornost i přehled rozdělení jednotlivých dílčích daní je vložen následující ilustrativní diagram.



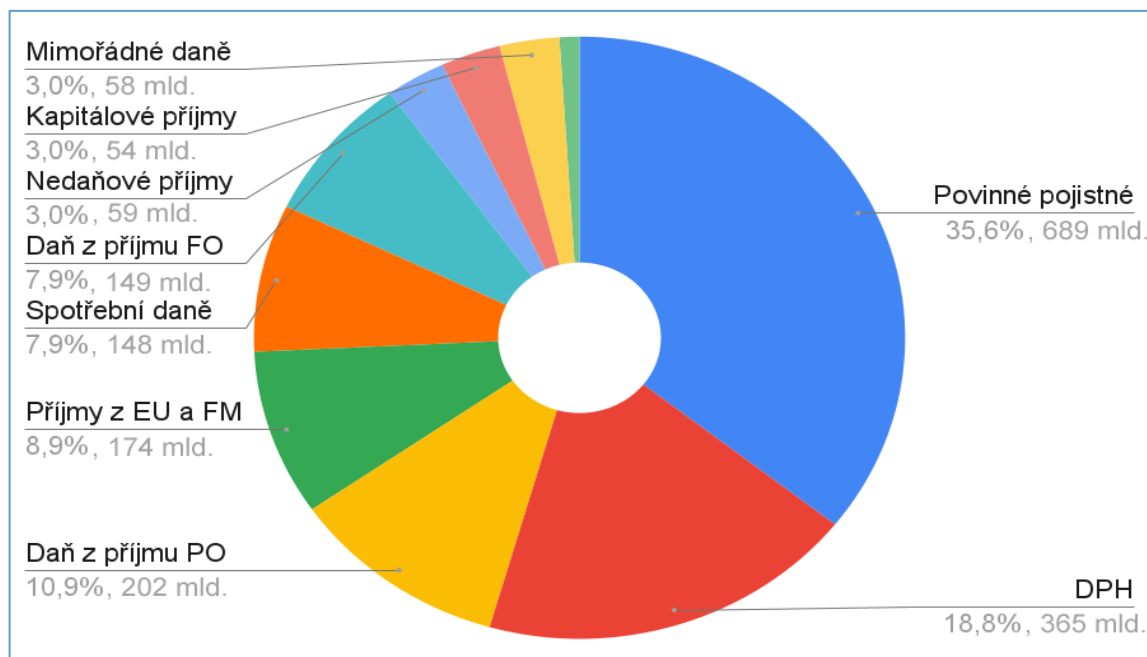
Obrázek 1 Daňová soustava ČR [8]

Přímé daně

Lze je popsat jako srážku, která se strhává poplatníkovi přímo do státní kasy zdaněním jeho příjmu nebo majetku, např. ze mzdy, z pozemků, z převodů nebo z darů. Tyto daně jsou tzv. viditelnější a poplatníkem jsou více pocíťovány [5].

Nepřímé daně

Pro tyto daně je specifické, že je poplatník platí nepřímo, respektive zaplatí je jinému subjektu, terminologicky nazývanému *Plátce*, který je následně odvádí státu. Tyto daně jsou obsaženy v ceně výrobků a služeb, které si kupujeme [5].



Graf 1 Rozložení příjmů státního rozpočtu v roce 2023 [9]

Z grafu je patrné, že největším příjmem státního rozpočtu v roce 2023 a stejně tak i v letech předcházejících, je povinné zdravotní a sociální pojištění. Pro tuto práci je však podstatné zmínit výběr DPH a DPPO. Obě tyto položky v součtu představují téměř 30% podíl příjmu státního rozpočtu, tj. 567 miliard korun. Při předpokladu, že by stát mohl vybrat eliminací daňových podvodů byť jen o procento více na DPH, činilo by to 3,65 mld. Kč.

V roce 2022 činil odhad výše daňové mezery v ČR 5,3 % [10]. Daňová mezera je vysvětlena v kapitole 7. Pokud by tato hodnota byla stále stejná i v současnosti, tak by bylo možné vybrat na DPH o 18,3 mld. Kč více a při předpokladu, že je stejným podílem krácena i daň z příjmu právnických osob, celkem by bylo možné navýšit příjem státního rozpočtu o 28,4 mld. Kč.

2.4 Daň z přidané hodnoty (DPH)

Je třeba vysvětlit některé principy fungování daně z přidané hodnoty, současně i pojmy, které se vyskytují v daňové i kriminalistické oblasti. Důležité jsou i mechanismy, které ovlivňují a stanovují její výši. Tato daň je druhou největší příjmovou položkou státního rozpočtu. V české republice byla zavedena v roce 1993 a je jednou z nejmladších, současně však nejsložitějších daní [11]. Právní základ má v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále ZDPH) a řadí se mezi daně nepřímé [12].

2.4.1 Princip fungování DPH

V zásadě platí, že kupující uhradí dodavateli za zboží cenu zahrnující i DPH, zatímco dodavatel odvádí státu rozdíl mezi obdrženou částkou a původní cenou zboží za kterou jej pořídil (která nezahrnuje příslušnou sazbu DPH). Za určitých okolností může dodavatel požádat o vrácení daně. Totéž platí i pro poskytovatele služeb. Prakticky je DPH placena pouze z rozdílu mezi vstupy a výstupy, tedy z rozdílu mezi původní (nákupní, základní nebo velkoobchodní) cenou zboží a cenou při jeho prodeji [13].

2.4.2 Základní pojmy k DPH

Ve většině případů se bude jednat o tzv. konstrukční prvky DPH, jak o nich mluví odborná terminologie. Zmíním jen ty podstatné pro účel této práce.

Zdanitelné plnění

V § 2 odst. 2 ZDPH je uvedeno, že je jím plnění, které je předmětem daně a není od daně osvobozeno. Současně je v § 4 odst. 1 písm. e) ZDPH uvedeno, že je dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková [11].

Základ daně

Základem daně je vše, co plátce obdržel nebo má obdržet v budoucnu jako platbu za provedené zdanitelné plnění, a to bez samotné DPH za toto plnění. V podstatě je to cena zboží nebo služby, za kterou je prodáváno zboží nebo poskytována služba, snížená o daň v závislosti na příslušné sazbě [14].

Sazba DPH

V ČR máme od 1. 1. 2024 dvě sazby DPH, jako je tomu ve většině zemí EU. Ty jsou stanoveny v § 47 ZDPH. **Základní sazba**, vztahující se na všechny zboží a služby, které nespádají pod sníženou sazbu daně, je ve výši **21 %**. **Snížená sazba daně**, do které jen příkladem spadají např. ubytovací a stravovací služby, noviny a časopisy, potraviny nebo stavební práce u rodinných a bytových domů, je ve výši **12 %** [12].

Daň na vstupu a daň na výstupu

V daňové terminologii se **výstupem rozumí to**, co neoborná veřejnost nazývá prodejem [5]. Zákon definuje daň na výstupu v § 4 odst. 1 písm. c) ZDPH jako „*daň uplatněná*

plátcem za zdanitelná plnění nebo z přijaté úplaty. Daň na výstupu je daň, kterou je povinen plátce odvádět státu“ [12]. Daní na výstupu je DPH, kterou plátce účtuje svým odběratelům.

Vstupy jsou opačnou stranou obchodního procesu, tedy nákupy učiněné za účelem produkce. Daň na vstupu je DPH, které plátci účtují jeho dodavatelé [5].

Odpočet daně

V podrobnostech je odpočet DPH upraven v § 72 a § 73 ZDPH. Obecně se jím rozumí suma daně na vstupu uvedená do daňových přiznání v příslušných řádcích, která může být v mezích zákona upravena. Pokud má daňový subjekt řádný daňový doklad a je plátce DPH, může si snížit o tuto částku odvod DPH do státního rozpočtu [5].

Daňová povinnost

Nyní pracujme s pojmy uvedenými výše, a to s *Daní na výstupu* a *Odpočtem daně*. V daňovém přiznání se počítá rozdíl právě mezi daní na výstupu a odpočtem daně, přičemž výsledkem může být číslo kladné i záporné [5].

V případě, že je rozdíl kladný, hovoříme o tzv. **vlastní dani**. Tím vzniká daňovému subjektu povinnost odvést daň státu. Je to v podstatě dluh, která má subjekt vůči státu [5].

V případě, že je rozdíl záporný, tak hovoříme o tzv. **nadměrném odpočtu**. Ten představuje přeplatek na dani a v tomto případě je to v podstatě pohledávka, kterou má subjekt vůči státu [5].

Zdaňovací období

Všechna zdanitelná plnění jsou uskutečňována ke konkrétnímu datu. V rámci DPH je vždy počítána suma daně za určité období. Pro plátce DPH je základním zdaňovacím obdobím **kalendářní měsíc**. Za splnění zákonných předpokladů může být zdaňovací období i jiné, a to **kalendářní čtvrtletí** [12].

Osoby povinné k dani

„Osobou povinnou k dani je každá osoba samostatně vykonávající ekonomické činnosti, ať už je vykonává v tuzemsku, v jiném členském státu Evropské unie (JČS), nebo ve třetí zemi (kdekoliv mimo EU)“ [5]. Ty dále můžeme dělit na osoby neregistrované k daní a osoby registrované k dani. Podstatné pro daňovou kriminalitu jsou ty registrované, kterými může být **Identifikovaná osoba** nebo **Plátce DPH**, z nichž právě plátce DPH je

klíčovým subjektem podvodů. Plátcem DPH se subjekty stávají povinně, pokud mají obrat vyšší než 2 miliony korun za uplynulých 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. K plátcovství je možné se přihlásit i dobrovolně [12].

2.5 Daň z příjmu právnických osob (DPPO)

V krátkosti budou zmíněny některé prvky daně z příjmu právnických osob. Příjem státu z ní plynoucí je kolem 10 % z celkových příjmů. Daňovou politikou státu je snižovat výši této daně, a to z pragmatického důvodu, jelikož v současnosti je kapitál společností hodně mobilní a může být z důvodu vysokého zdanění v jednom státu přesunut do jiného. Tudíž vyšší sazba daně nemusí být přímo úměrná vyššímu příjmu státu [5]. DPPO je stále častějším prostředkem hospodářské trestné činnosti. Právní základ má v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále ZDP) [15] a řadí se mezi daně přímé [12].

2.5.1 Princip fungování DPPO

Poplatníky u daně z příjmu právnických osob jsou jednak organizační složky státu a dále subjekty, které nejsou fyzické osoby. Daň z příjmu právnických osob se vypočítá jako rozdíl, o který uvedené příjmy převyšují výdaje (náklady) v daném zdaňovacím období. Při zjišťování příjmů a výdajů se vychází z výsledků hospodaření (zisk/ztráta) nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou účetnictví. **Předmětem daně z příjmu právnických osob** jsou veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem [5].

2.5.2 Základní pojmy k DPPO

Zdaňovací období

Zdaňovací období je zpravidla kalendářní rok, ale v ojedinělých případech to může být i tzv. hospodářský rok. Může však být i kratší [5].

Základ daně

Výpočet základu DPPO s ohledem na jeho složitost, přičemž je třeba zohlednit osvobozené příjmy, příjmy nezahrnuté do základu daně, je třeba jej očistit o rezervy a opravné položky, zohlednit účetní náklady, které nejsou uznatelnými a vyloučit již zaúčtovaných položek, které se k základu daně uznávají, jen jsou-li zaplacený, je ze strany policejního orgánu vždy konzultován s příslušným správcem daně. Pouze pro názornost následuje tabulka sloužící ke

stanovení základu daně z příjmu právnických osob. K podrobnostem odkazují do zákona o dani z příjmu [12], případně do jiných odborných publikací.

Tabulka 1 Výpočet DPPO [vlastní]

	Výsledek hospodaření (zisk/ztráta)
+	Položky zvyšující výsledek hospodaření
-	Položky snižující výsledek hospodaření
=	Obecný základ daně
-	Odečitatelné položky
=	Upravený základ daně
x	Sazba daně (21 %)
=	Daňová povinnost
-	Slevy na dani
-	Zaplacené zálohy na dani
=	Přeplatek/nedoplatek na dani

Sazba daně

V roce 2024 činí sazba daně z příjmu právnických osob hodnotu 21 % [12].

K problematice DPPO se vztahují i další konstrukční prvky daně jako *Slevy na dani*, *Daňové příznání*, *Zálohy na daň* nebo *Osvobození od daně*, které je naprosto zbytečné pro účely této práce blíže popisovat.

Kapitola o teorii daní poskytuje základní pochopení daní a jejich funkcí, struktury daňové soustavy v ČR a konkrétněji se zabývá dvěma hlavními druhy daní, tedy daní z přidané hodnoty (DPH) a daní z příjmu právnických osob (DPPO). Závěrem této kapitoly je možné konstatovat, že přestože se nezabývá podrobným výkladem, tak poskytuje čtenáři potřebné základní informace, které mu umožní pochopit následující principy a analýzy v rámci práce.

3 MARKETING A REKLAMA

Tato kapitola je věnována marketingu a reklamě, stroze je popsán její cíl a zejména je shrnut její dopad z pohledu daňového, čímž jsou myšlena pravidla daňové uznatelnosti. Také je nastíněn rozdíl mezi náklady na reklamu, náklady na reprezentaci a okrajově je zmíněn i tzv. sponzorský dar.

3.1 Marketing

Je to všeobecný pojem, ke kterému Kotler s Kellerem uvádí, že je všude kolem nás, aniž bychom si to uvědomovali. Zahrnuje v sobě nejen propagaci výrobku či služby, ale i průzkumy trhu, plánování, cenotvorbu a komunikaci se zákazníkem [16].

3.2 Reklama

Reklama je dílčí částí marketingu. Společnosti za účelem podpory své tržní pozice vynakládají na tuto položku významné částky. Cílem reklamy je podpora prodeje, ale i doprovodné aspekty jako je dobré jméno společnosti nebo budování své značky [17].

3.2.1 Právní úprava

Základním právním pramenem je zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, který v § 1 obsahuje **definici reklamy**. „*Reklamou se rozumí oznámení, předvedení či jiná prezentace šířené zejména komunikačními médii, mající za cíl podporu podnikatelské činnosti, zejména podporu spotřeby nebo prodeje zboží, výstavby, pronájmu nebo prodeje nemovitostí, prodeje nebo využití práv nebo závazků, podporu poskytování služeb, propagaci ochranné známky*“ [18].

Pro následující podkapitolu je třeba zmínit mimo jiné:

- § 24 odst. 1 ZDP, který upravuje obecné podmínky pro daňovou účinnost nákladu,
- § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, který negativně vymezuje náklady na reprezentaci jako daňově neúčinné [12].

3.3 Daňové hledisko reklamy, propagace a sponzoringu

Ve většině případů je reklama pro daňový subjekt nákladem, který zahrnuje pestrou škálu různých druhů nákladů s rozličnou charakteristikou. Vždy je třeba posuzovat, zda mají náklady na reklamu vzájemnou souvislost s dosahovanými příjmy společnosti,

jelikož se jedná o jedno z pravidel jejich daňové uznatelnosti, kterou si vzápětí rozebereme, protože právě u reklamy je tato hranice vcelku neurčitá, respektive ne vždy jednoznačná [17].

3.3.1 Daňová uznatelnost

V zákoně o daních z příjmu nejsou náklady na reklamu zmíněny přímo, tudíž je třeba uplatnit obecné vymezení v § 24 odst. 1 ZDP, podle kterého jsou daňově účinnými náklady ty, které jsou „vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“ [12].

Daňová uznatelnost nákladů na reklamu se musí řídit těmito pravidly:

- Náklady prokazatelně vznikly.
- Byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
- Správné zaúčtování z hlediska věcné a časové souvislosti.
- Nejde o vyloučené, neboli neuznatelné náklady [17].

Prokazatelnost vzniku nákladu

Daňový subjekt je povinen prokázat, že mu náklad vzniklý zaúčtováním závazku skutečně vznikl. Nejčastěji je to smlouvou o dílo nebo o poskytování reklamních služeb. Často je vhodné opatřit fotografie poskytnutého plnění a jeho rozsah [17].

Souvislost se zdanitelnými příjmy

Není podmínkou, aby náklady vynaložené na reklamu přinesly nějaký hmotný efekt (zvýšení obratu, počtu zákazníků nebo počtu zakázek). Souvislost se zdanitelnými příjmy je prokázána, pokud jde o propagaci daného subjektu. Nicméně je na pováženou příklad, kdy daňový subjekt má náklady na reklamu jako nejobjemnější položku mezi náklady a nepřináší mu to žádný zisk. Přeci je cílem podnikání dosahování zisku [12].

Věcná a časová souvislost

O skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, se účtuje do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí, přitom o veškerých nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí [19].

Nejde o neuznatelné náklady

Zákon o daních z příjmu otázku reklamy a propagace zmiňuje pouze v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, kde zmiňuje tzv. **Náklady na reprezentaci a vylučuje je z daňových nákladů**. Jsou jimi „zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dar“ [12]. Následuje negativní vymezení daru, za který „se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není předmětem spotřební daně“ [12]. Z toho plyne, že reklamní předmět v základu daně do 500 Kč může být uplatněn jako uznatelný náklad.

3.3.2 Náklady na reklamu (uznatelné)

Legitimními náklady, které lze zpravidla bez rizika považovat za daňově uznatelné, mohou být reklamy v rádiích či televizi, tiskovinách, propagační letáky, pronájem ploch na billboardech, veletržích nebo sportovních akcích, případně vydávání knih, brožur nebo letáků, v nichž je prezentována zájmová firma či její produkt [17].

3.3.3 Náklady na reprezentaci (neuznatelné)

Tyto náklady již byly zmíněny o pár odstavců výše. Jde tedy o náklady na reprezentaci v podobě pohoštění, občerstvení a darů, přičemž u darů jsou neuznatelné jen ty v hodnotě nad 500 Kč v základu daně. Zpravidla se jedná o cateringové služby při utužování vztahů s obchodními partnery, např. pozvánka na hokejové utkání, nebo večere neobchodního charakteru [17].

3.3.4 Sponzoring

Sponzorování ve formě příspěvku na podporu výroby nebo prodeje zboží či služby, jak jej zmiňuje zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, lze rovněž považovat za součást uznatelné reklamy a propagace [18].

Je vhodné zmínit i poskytnutí daru, např. jak se lidově říká do tomboly. Zde je podstatné, zda vzniká od příjemce peněžního či nepeněžního daru nějaké protiplnění. Pokud obdarovaný na své kulturní akci, kam byl dar poskytnut, vyhotoví reklamu dané společnosti, v tu chvíli je příspěvek považován za úplatu za reklamní službu, nikoliv za dar [17].

V oblasti hospodářské kriminality nedochází k případům, kdy by společnosti učinily nějakou formální chybu, špatné záúčtování či doložení smluv a dokladů, které by nebylo možné

uplatnit jako náklad, jelikož daňové subjekty přesně vědí, co přesně si mohou dovolit a co nikoliv, ať už z vědomostí vlastních či znalostí daňových poradců.

Kapitola o marketingu a reklamě stručně představuje jejich cíl a současně zkoumá jejich daňový dopad, zejména v kontextu pravidel daňové uznatelnosti nákladů. Důraz je kladen na rozlišení mezi náklady na reklamu a na reprezentaci, přičemž je též nastíněn vliv sponzorských darů. I když kapitola nenabízí podrobný výklad, poskytuje čtenáři dostatečné informace, které umožňují pochopit klíčové aspekty marketingové a reklamní praxe a jejich spojení s daňovou oblastí. Zejména je již zcela zřejmé, co lze uplatnit jako daňově uznatelný náklad a co nikoliv.

4 HOSPODÁŘSKÁ KRIMINALITA

V předchozích kapitolách jsme si shrnuli základní teorii k daním a reklamě, ale zatím jsme si nedefinovali, co je vlastně hospodářská kriminalita, do které daňová kriminalita spadá, především co je jejím obsahem, proč je v této práci nazývána právě hospodářskou a nikoliv např. finanční nebo ekonomickou kriminalitou. Rovněž nevíme, jaký je její oficiální pojem. V této kapitole se na její podstatu blíže podíváme a mimo již zmíněné problematiky vytyčíme základní typické rysy hospodářské kriminality a rozdělíme pachatele na skupiny podle jejich charakteristik.

4.1 Pojem hospodářské kriminality

Fráze hospodářská kriminalita je ustálený název, který se používá v České republice k definování nenásilné trestné činnosti, do jejíž sféry spadají trestné činy z oblastí daní a poplatků, účetnictví, padělání peněz či platebních karet, korupce, praní špinavých peněz v zákonech definované jako legalizace výnosů z trestné činnosti, úpadkové delikty, zpronevěry a tunelování a další podvod. Také trestné činy z oblasti veřejných zakázek, dotací, životního prostředí či autorských a průmyslových práv. Ve většině případů mají tyto trestné činy závažný sociální a ekonomický dopad na stabilitu státu [20].

V České republice je tedy ustálený název hospodářská kriminalita. Ve světě je standardně využíváno pojmu ekonomická kriminalita. Přitom se jedná o synonyma s naprosto stejným významem. Někteří z českých autorů odborných publikací v této oblasti se snaží tento pojem ze zahraničí přenést i do českých zemí, z nichž někteří dokonce ve svých publikacích ekonomickou kriminalitu nadřazují hospodářské [21]. Ztotožňuji se však s názorem Kotlána, který je toho názoru, že oba pojmy lze používat zastupitelně [22], a i proto bude v této práci užíváno pojmu hospodářská kriminalita, tedy tak, jak je běžně používán zažitou praxí Policíí ČR, zejména specialisty na odhalování hospodářské kriminality. Veřejnost mnohdy netuší, co spadá do oblasti hospodářské kriminality a co do běžnější tzv. obecné kriminality. Nicméně po přečtení této kapitoly bude mít čtenář jasnou představu o tom, co hospodářskou kriminalitou je.

Touto problematikou se zabývá mnoho autorů a většinou používají jiné, ale v základu stejné definice. Do této práce nejlépe zapadá obecná definice Chmelíka s Brunou, která postihuje širokou škálu kriminálních jednání produkujících hospodářskou trestnou činnost a postihuje i kriminální jednání v oblasti ekonomiky a financí. Tento pojem zní:

„Hospodářskou kriminalitou rozumíme zaviněné (společensky škodlivé) jednání popsané ve zvláštní části trestního zákoníku, poškozující a ohrožující hospodářský pořádek, systém ekonomických a souvisejících právních vztahů, jejich fungování, práva a oprávněné zájmy subjektů těchto vztahů“ [2].

4.1.1 Finanční kriminalita

V literatuře se navíc vyskytuje ještě další pojem, kterým je finanční kriminalita, který ve své publikaci vymezil Šámal jako jednu z nejdůležitějších oblastí hospodářské kriminality a definuje ji jako trestnou činnost směřující proti fungování bankovního systému, kapitálového trhu a finančních institucí, zejména bank, burzy, investičních společností a investičních fondů, penzijních fondů, pojišťoven a dalších finančních institucí, které mají v rámci tržního hospodářství mimořádně významnou roli, protože do značné míry určují dynamiku hospodářského vývoje [23].

Chmelík s Brunou finanční kriminalitu typově vymezili jako protiprávní jednání v oblasti:

- bankovních a finančních institucí,
- na kapitálovém trhu, formou krácení příjmů sociálního a zdravotního pojištění,
- krácením příjmů státu na daních a jiných povinných platbách,
- padělání peněz, šeků a jiných platebních instrumentů [2].

4.1.2 Kriminalita bílých límečků

Tento pojem by se dal přirovnat ke zločinům bohatých a mocných. Americký sociolog Edwin Sutherland vydal v roce 1939 publikaci, kterou pojmenoval „white collar crime“, tedy „zločiny bílých límečků“. V té se zaměřil na následky zločinného jednání bohatých a mocných osob, které mohou mít mnohem větší dopad než běžné delikty, které spáchají lidé z nižších sociálních vrstev. Úředníci jsou náchylní k přijímání úplatků za účelem ovlivnění jejich rozhodnutí [24].

Kriminalita bílých límečků se vyskytuje mezi jednotlivci, kteří zneužívají svou sociální prestiž nebo významnou pozici ve společnosti, často ve vyšších vrstvách firemního, úředního nebo jiného organizačního uspořádání [25]. Sutherland do této kategorie zahrnul různé formy podvodů, korupce, zneužívání důvěrných informací a zpronevěru [24].

Je pravdou, že hospodářskou kriminalitou jsou způsobovány mnohonásobně vyšší majetkové škody, než trestnými činy spadajícími do oblasti tzv. obecné kriminality.

4.2 Charakteristické rysy hospodářské kriminality

Latence

Jednoznačně se jedná o nejběžnější charakteristický rys hospodářské kriminality. Ta je často komplexní a subtilní, projevující se skrytě a nenápadně. Její důsledky mohou být nezřetelné nebo se projevují až dlouho po spáchání činu. Jedná se o formu kriminality, která nemusí být okamžitě patrná veřejnosti, ale její dopady mohou být rozsáhlé a trvalé. Významnými rysy latence jsou například manipulace s účetními záznamy, falešné finanční transakce nebo rafinované podvody, které mohou být odhaleny až po důkladném vyšetřování a auditech. Tento aspekt zvyšuje obtížnost boje proti hospodářské kriminalitě, neboť vyžaduje systematické monitorování a prohlubování znalostí o různých oblastech ekonomické a podnikatelské činnosti.

Chmelík s Brunou podotýkají, že hospodářskou kriminalitu je nutné zejména aktivně vyhledávat. V některých případech je také oznamována kontrolními orgány (Česká národní banka, Nejvyšší kontrolní úřad, Finanční úřad, Česká obchodní inspekce či Finanční analytický útvar Ministerstva financí ČR) nebo podněty podanými běžnými občany [2].

Anonymita

Pachatelé hospodářské kriminality často operují pod falešnými identitami a pomocí komplexních finančních schémat, které mají za následek zvýšení náročnosti při jejich identifikaci a následném trestním stíhání. Tato anonymita může být posílena také používáním off-shore společností, šifrované komunikace a dalších technologických nástrojů. Pachatelé tak využívají právní a finanční mezery, aby se vyhnuli zodpovědnosti za své činy, a často působí v anonymitě bezpečí zahraničních jurisdikcí, což komplikuje práci vyšetřovatelů a soudů. V oblasti daňové trestné činnosti často využívají nastrčené „bílé koně“, kteří mnohdy ani totožnost skutečných pachatelů neznají.

Mezinárodní prvek

Hospodářská kriminalita často překračuje hranice jednotlivých zemí a má mezinárodní charakter. To zahrnuje například praní špinavých peněz, obchodování s drogami či lidskými bytostmi, kybernetické útoky a další formy trestné činnosti, které se odehrávají napříč různými právními státy. Mezinárodní prvek hospodářské kriminality v důsledku vyžaduje

spolupráci mezi mezinárodními orgány a institucemi konajícími trestní řízení v jiných státech jako nezbytnou pro úspěšné odhalování, vyšetřování a stíhání pachatelů.

Tento typický rys hospodářské kriminality zmiňuje i Chmelík s Brunou, kteří říkají, že se projevuje pronikáním zahraničních mafií a kriminální činností získaného kapitálu do českého ekonomického prostředí s cílem zastříti skutečný původ těchto peněz [2].

V té nejzávažnější daňové trestné činnosti je tento prvek zastoupen téměř vždy, zejména v karuselových neboli kolotočových podvodech na DPH, jejichž principem je právě zneužití daňových systémů v daných státech a cílem je tzv. vyinkasovat od státu nadměrné odpočty za zboží pořízené nebo dodané do zahraničí.

Velké materiální škody

Hospodářská kriminalita často způsobuje rozsáhlé finanční škody, které mohou mít vážné důsledky pro ekonomiku a společnost jako celek. Tyto škody mohou vycházet z různých trestných činů, jako jsou korupce, podvody, nelegální obchodování a další. Hospodářská kriminalita ve svém součtu tvoří vždy maximálně 10% podíl na celkovém nápadu trestné činnosti, avšak jejich způsobená újma dosahuje téměř tří čtvrtin celkové škody.

Nedostatečná ochota společnosti vnímat závažnost hospodářských trestných činů

Veřejnost často nechápe nebo podceňuje závažnost hospodářské kriminality, což může vést k nedostatečnému zájmu o boj proti ní. Zatímco násilné trestné činy a všeobecně obecná kriminalita jsou často vnímány jako vážné hrozby, hospodářská kriminalita může být považována za méně důležitou, přestože může mít stejně vážné následky pro společnost. Dopad hospodářské kriminality totiž přímo necílí na fyzické osoby. Často se jedná o samotný stát nebo právnické subjekty, kteří jsou obětí, a na ty společnost pohlíží odlišně oproti případům, když je trestným činem zasažena přímo fyzická osoba.

Mlčenlivost

Zajímavou spojitost uvádí Chmelík s Brunou, kterou je existenci různých forem zákonem stanovené nebo uznané mlčenlivosti. Často se s ní setkáváme v oblasti daňového řízení nebo v podobě bankovního tajemství, či v podobě zákonné mlčenlivosti notářů a daňových poradců. Je nutné brát tuto skutečnost v úvahu a být na ni připraven při zpracování případů [2].

Příznačný typ pachatelů

Pachatelé, kteří se dopouštějí hospodářských trestných činů, často patří mezi vzdělané jedince, kteří jsou dobře finančně situováni a mohou být odborníky ve svých oborech. Občas se jedná i o vysoce postavené úředníky. Jejich profily se zásadně liší od těch, kteří se dopouštějí majetkových nebo násilných trestných činů, což vyžaduje přizpůsobení taktiky a prostředků k odhalení a objasnění jejich činnosti (například využití operativně pátracích metod a prostředků).

Provázanost s obecnou kriminalitou – zejména s organizovaným zločinem

Hospodářská kriminalita často úzce souvisí s dalšími formami trestné činnosti, zejména s organizovaným zločinem. Organizované skupiny využívají ekonomického prostředí k provádění svých nelegálních aktivit, jako jsou praní špinavých peněz, obchodování s drogami, nebo zbraněmi. Tato provázanost ztěžuje odhalování a stíhání pachatelů, neboť mohou být zapojeny do složitých sítí a struktur, které operují na globální úrovni.

Legalizace zisku

Zásadní charakteristickou vlastností hospodářské kriminality je snaha pachatelů o legalizaci získaných finančních prostředků. To zahrnuje různé metody, jako je investice do legálních podniků, falešné fakturace, nebo investice do nemovitostí. Tento proces legalizace zisku má za cíl zakrýt původ nelegálně získaných finančních prostředků a umožnit jejich legitimní využití, což komplikuje sledování a případné zajištění těchto prostředků. Více bude o legalizaci napsáno v kapitole Hospodářské trestné činy, kde bude blíže rozebrán trestný čin *Legalizace výnosů z trestné činnosti*.

Náročnost a různorodost problematiky s tím související složitě odhalování a objasňování hospodářské kriminality

Hospodářská kriminalita je charakterizována svou rozmanitostí a složitostí. Pohybuje se v několika právních oblastech, jako je obchodní právo, občanské právo, správní nebo autorské právo atd. To klade velké nároky na znalosti a zkušenosti těch, kteří se podílejí na odhalování tohoto typu kriminality, protože často musí rychle reagovat na nové, sofistikovanější metody páchaní trestných činů. Takové reakce často přicházejí až poté, co je nový způsob trestné činnosti odhalen a způsobené škody jsou již v té době částečně nevratné. Hospodářská trestná činnost obvykle generuje pro pachatele velké zisky, které poté využívají i na financování nákladné právní ochrany.

4.3 Policejní a justiční statistiky

Pro lepší porozumění pojmu hospodářské kriminality je důležité uvědomit si rozdíly mezi justičními a policejními statistikami. Tyto rozdíly jsou zvláště patrné v rámci hospodářské kriminality. Justiční statistika, často nazývaná i soudní statistika, zahrnuje do kategorie hospodářské kriminality pouze trestné činy uvedené v šesté hlavě zvláštní části trestního zákoníku. Marešová ve své publikaci zmiňuje, že justice využívá ještě druhé dělení, při kterém řadí trestné činy v souladu se statistikou policejní [26].

Na druhou stranu policejní statistiky zahrnují do pojmu hospodářské kriminality také vybrané trestné činy proti majetku, pokud jsou spojeny s neoprávněným použitím veřejných finančních prostředků nebo obchodními vztahy upravenými obchodním právem. Mezi časté trestné činy zahrnuté v policejních statistikách patří praní špinavých peněz, padělání veřejných listin, pytláctví, poškození věřitele, porušení povinnosti uvést pravdivé prohlášení o majetku, legalizace výnosů z trestné činnosti, podvody a další.

Popsanou odlišnost v definici hospodářské kriminality mezi justičními a policejními statistikami je třeba znát, abychom mohli v těchto datech číst a mít správný přehled o kvantitativních ukazatelích a s tím spojenou závažností hospodářské kriminality.

4.4 Typologie pachatelů

Cílem této podkapitoly je definovat, jinými slovy rozškátlkovat pachatele do určitých kategorií blízkých podle osobnostních vlastností či motivace. Níže bude popsán můj názor na tuto kategorizaci, ve kterém zohledním statistiky a vlastní zkušenosti z Odboru hospodářské kriminality, avšak aby byl dodržen rámec odbornosti, tak budou uvedeny i členění uváděná v odborné literatuře. V každém případě je zde popsána čistě charakteristika osobnosti pachatele jakožto fyzické osoby. Nikoliv právnické osoby, která však stejně tak může být pachatelem trestného činu v souladu se zákonem o trestní odpovědnosti právnických osob.

4.4.1 Vlastní typologie

Dříve byl typickým obrazem zločince jedinec se sociálními, biologickými nebo psychologickými nedostatky, ale v současnosti jsou pachatelé často součástí běžné populace. Tento trend je zejména patrný v oblasti hospodářské kriminality.

Je důležité si uvědomit, že pachatelé hospodářských zločinů se obvykle liší od těch, kteří se dopouštějí běžné obecné kriminality. Každá fyzická osoba tedy může být pachatelem hospodářských trestných činů, ale u některých konkrétních skutkových podstat je tato skupina omezena na speciální subjekty, tedy ty, kteří podléhají pravidlům stanoveným pro podnikání nebo jinou hospodářskou činnost nebo musí zastávat určitou funkci.

Nejčastěji se pachatelé hospodářské kriminality ukazují jako bezúhonní jedinci, kteří dosud nebyli zapleteni do žádných trestných činů. Obvykle se jedná o lidi s vysokou úrovní vzdělání a odbornými znalostmi ve svých oborech. Na rozdíl od běžných kriminálních, kteří jsou často předpokládáni jako málo inteligentní, pachatelé hospodářské kriminality se často vyznačují inteligencí vysokou. Zajímavé je, že mezi nimi převažují tzv. prvopachatelé a ženy jsou zastoupeny pouze v malé míře.

Přesně definovat konkrétní typy pachatelů nelze, avšak jako pokus o jejich členění lze uvést následující rozdělení podle motivace pro jejich jednání, která je značně rozličná, a to následně.

Příležitostný pachatel

Nejčastěji jsou to ti, kteří jednají zejména za účelem zisku či jiných výhod. Mnozí z nich jsou považováni za **příležitostné pachatele**, kteří využívají nedostatky v české právní úpravě k dosažení svých cílů, avšak většinou k trestné činnosti „sklouznou“ z řádného života s myšlenkou toho, že se na ně nemůže přijít a jiným to vychází, tak proč ne jemu.

Pachatelé jednající z nutnosti

Další skupinou jsou ti **pachatelé, kteří jednají z nutnosti**, protože čelí ekonomickému tlaku a riskují, aby se vyhnuli finančním problémům. Ti jsem ke svému jednání dohnání situací, klidně ekonomickou či sociální a protiprávního jednání se dopouští nikoliv dobrovolně, ale pod tíhou problémů působících z okolí.

Pachatelé motivovaní touhou po zisku

Poslední kategorií **pachatelů** jsou ti, kteří hledají riziko a jsou **motivovaní čistou touhou po zisku**. Tito jedinci nejsou v tíživé situaci a nejednají ze zoufalství, ale aktivně hledají příležitosti k dosažení svých cílů.

Další způsoby členění, které budou zmíněny, jsou obsahově a typově odlišná, jelikož na charakteristiku pachatele jde nahlížet z různých úhlů. Protože je těchto způsobů více a přístupy

jsou tedy rozmanitější, tak budou v krátkosti zmíněny ty nejčastěji zmiňované a v odborných textech citované.

4.4.2 Typologie podle Institutu pro kriminologii a sociální prevenci v Praze

Zajímavý přístup ke kategorizaci pachatele hospodářské kriminality zastává Institut pro kriminologii a sociální prevenci v Praze. Osobu pachatele rozdělil na [27]:

Typ naivního a lehkomyšlného

Typickým scénářem je mladý podnikatel mladší 30. let, který se zapojí do podnikání na nižší úrovni. Jeho nedostatečná zkušenost a přecenění svých možností ho často uvádí do finančních potíží. Místo řešení svých problémů se uchyluje k neplacení závazků, žádá o další úvěry a odkládá své finanční povinnosti. Tímto se stává snadnou kořistí pro zkušenější kolegy, kteří využijí jeho situace ke svým prospěchům. Tito pachatelé jsou známí jako "bílé koně".

Typ sportovce

Další skupinou jsou pachatelé, kteří si jsou vědomi svých trestných činů a přijímají riziko odhalení. Buďto záměrně jednají nezákonně, nebo si uvědomují, že jejich činnost může být nezákonná, a přesto ji provádějí.

Typ bezohledného dobrodruha

Třetím typem jsou jedinci, kteří začínali své podnikání legálně, ale později se rozhodnou vědomě se dopustit trestné činnosti, aby získali větší finanční zisky. Jsou motivováni tlakem okolností nebo pohodlností, kdy se cítí, že nemají jinou možnost, jak se vyhnout finančním problémům. Tito pachatelé často projevují cynismus a bezohlednost vůči svým obětem.

Typ manipulátora

Dalším typem jsou tzv. "bílé límečky". Ti mají bohaté znalosti v oblasti a často využívají své dobré pověsti a postavení k provádění trestných činů. Může to být jedinec bez kriminální minulosti, který se spoléhá na své teoretické i praktické znalosti a využívá své vysoké pracovní pozice.

Typ velikáše

Poslední skupinou jsou jedinci, kteří pod vlivem úspěchů získají pocit, že jsou nad zákonem, a ignorují stanovená pravidla. Tito pachatelé považují své úspěchy za důkaz svých mimořádných schopností a jednají s přesvědčením, že nemohou být chyceni.

4.4.3 Typologie podle M. Protivínského

Hodně obecný pohled s rozdělením pouze do dvou protilehlých pozic provedl ve své publikaci Protivínský, který pachatele hospodářské kriminality rozdělil obdobně jako Institut pro kriminologii a sociální prevenci, avšak zúžil je pouze na dva typy, kterými jsou [28]:

Typ naivní a lehkomyšlný

Tímto pachatelem může být kdokoli, kdo se snaží dosáhnout neoprávněného zisku mimo legální rámec zákona a nehraje při tom roli jeho sociální status. Jejich činy se často týkají daňových úniků, úplatkářství nebo ekologických deliktů, ale hlavně jde o podvody s úvěry a pojištěním, zejména pojistné podvody, jako jsou falešné pojištění důchodů nebo úrazů. Často jsou těmito pachateli osoby bez vysokoškolského vzdělání, s malým majetkem a ve věku 20-30 let, kteří jsou zneužíváni k provedení činu někým jiným. Plní tedy roli tzv. "bílých koní".

Typ manipulátor (bílý límeček)

Tento pachatel se vyznačuje "machiavelliánskou inteligencí", což znamená schopnost dosáhnout cílů získáním moci nebo majetku na úkor ostatních, často jako sociálních nástrojů. K provedení svých činů musí disponovat vysokou mírou osobnostních a sociálních schopností, jako je schopnost prosadit se, navazovat kontakty, holistické myšlení, riskování a schopnost přizpůsobit se situaci. Současně má silnou potřebu uznání a je ochoten relativizovat svou vinu.

4.4.4 Typologie podle P. Kotlána

Poslední pokus o vymezení doporučené typologie představuje Kotlán, který však ukazuje pohled z kriminalistického hlediska, tedy z pohledu nejbližšího policejní praxi. Jeho účelem je přispět k účinnému postihu trestné činnosti, případně spáchání trestného činu předcházet. Typologii rozdělil na těchto šest typů [22]:

Strůjce

Ti, kteří skutečně řídí organizovanou trestnou činnost, jsou považováni za strůjce. Tento typ pachatelů se podílí na různorodých aktivitách, od spontánně vytvořených menších skupin až po stabilizované zločinecké organizace, kde strůjce zaujímá pozici „šéfa šéfů“. Jejich cílem není legální podnikání, ale používají ho jako krytí pro své nezákonné činy v ekonomické oblasti. Mají rozhodující slovo v tom, jak jsou odměňováni ti, kdo se podílejí na kriminálních aktivitách. Tento typ pachatelů je často spojen s ekonomickou kriminalitou, která vyžaduje koordinaci nebo konspiraci mezi pachateli, například zkrácení daně prostřednictvím řetězce plátců DPH.

Bílý kůň

Bílý kůň, jak se nazývá druh pachatele v rámci organizované trestné činnosti, zaujímá pozici protikladu ke strůjci. Zatímco strůjce pečlivě organizuje a plánuje každý krok, bílý kůň je ten, kdo je řízen, ten, kdo plní instrukce. Tento pachatel je dobře obeznámen s povahou trestné činnosti a využívá své schopnosti k tomu, aby předstíral legální podnikání. Jeho úloha může být jednoduchá, jako například vytvoření falešného podniku, nebo může být mnohem složitější, kdy musí aktivně manipulovat s právními mechanismy, aby utajil svou trestnou činnost. I přesto je jeho primárním cílem získání neoprávněných prostředků, které následně předává strůjci výměnou za odměnu nebo podíl na zisku. Bílí koně lze nalézt ve složitých sítích ekonomické kriminality, kde jsou klíčovým prvkem v maskování trestných aktivit za zdánlivě legální podnikání.

Sólista

Sólista je dalším typem pachatele, který se odlišuje svou schopností působit samostatně. Tento jedinec se sice neživí legálními aktivitami, ale může mít za sebou historii legálního podnikání, které využívá jako zkušenostní základnu pro svou trestnou činnost. Jeho předchozí zkušenosti mohou být z různých odvětví, od obchodu s nemovitostmi až po stavebnictví. Sólista se často angažuje v podvodech nebo nelegálních transakcích, přičemž využívá své znalosti a schopnosti k tomu, aby působil nezávisle bez nutnosti spolupráce s dalšími pachateli.

Bílý pěšec

Bílý pěšec je typ pachatele, který se vyznačuje absencí zvláštních schopností nebo organizačního zapojení do zločineckých sítí. Jedná se o osobu, která bezmezně plní pokyny jiných

bez hlubšího porozumění situaci. Tito pachatelé jsou často využíváni jako nástroje ve větších zločineckých operacích, kde plní jednoduché úkoly, aniž by si uvědomovali celkový kontext nebo následky svých činů.

Oportunista

Oportunista je pachatel, jehož činy jsou impulsivní a motivovány okamžitými příležitostmi k osobnímu prospěchu. Tyto jedince lze nalézt v různých oblastech, od drobných podvodů až po využití krizových situací k vlastnímu obohacení. Oproti jiným typům pachatelů nemají oportunisté pevně stanovený plán nebo organizovanou strukturu, ale jednají na základě momentálních možností.

Příštipkář

Příštipkář je pachatel, který využívá občasné spolupráce s organizovaným zločinem. Jeho účast může být nepravidelná a motivována finančními potřebami. Tito jedinci se často připojují k trestné činnosti pragmaticky, aniž by měli úplné povědomí o všech jejích aspektech. Jsou to „flexibilní pracovníci“ zločineckých sítí, kteří využívají příležitostí ke krátkodobému zisku.

Tato kapitola se zaměřuje na definici pojmu hospodářská kriminalita a popisuje její vztah k daňové kriminalitě. Kromě toho identifikuje její charakteristické rysy a vysvětluje rozdíl mezi policejními a justičními statistikami, jejichž vnímání hospodářských trestných činů je rozdílné. Důraz je také kladen na typologii pachatelů, která je rozdělena do několika skupin podle různých charakteristik, např. osobnostních vlastností či motivace, včetně definování typologie vlastní. Tato kapitola přináší ucelený pohled na podstatu hospodářské kriminality a umožňuje porozumění specifikům tohoto druhu trestné činnosti a jejím pachatelům.

5 HOSPODÁŘSKÉ TRESTNÉ ČINY

Všeobecně lze za trestné činy označit jen takové protiprávní činy, které za trestné označuje zákon. Není možné, aby si je jen tak stanovila Policie ČR, či jakýkoli další justiční orgán. Současně musí také splňovat konkrétní znaky stanovené zákonem.

Současně je nezbytné odlišovat dvě další formy provinění, kterými jsou „čin jinak trestný“ a „přestupek“. Čin jinak trestný lze chápat jako protiprávní jednání, které by za určitých okolností bylo trestné, ale pokud jej spáchá například nepřičetná osoba, nebo mladistvý bez požadované rozumové vyspělosti, tak je tzv. „beztrestný“. A dále přestupek je možné chápat jako protiprávní jednání, které je společensky méně nebezpečné. U majetkových trestných činů je například dána konkrétní hranice mezi přestupkem a trestným činem, která je stanovená způsobenou škodou, tedy hranicí ve výši 10 000 Kč [29].

Vrátím-li se k trestnému činu, tak v současné zákonné úpravě rozlišujeme dvě kategorie trestných činů, kterými jsou **přečiny**, tedy ty méně závažné a **zločiny**, které jsou mnohem závažnější. Zločin má ještě podkategorii s názvem **zvlášť závažný zločin**, který vymezuje ta nejzávažnější protiprávní jednání. Znaky, které tyto kategorie rozlišují, jsou forma zavinění, tady nedbalost či úmysl a také délka trestu odnětí svobody. Jelikož se tato práce týká pouze hospodářské trestné činnosti, tak je třeba specifikovat, že kterýkoliv z této kategorie trestných činů lze spáchat pouze úmyslně. Nedbalostní zavinění se může vztahovat pouze k přitěžující okolnosti, která může vést k použití vyšší trestní sazby [30].

Trestné činy lze dále dělit i podle tzv. vývojových stádií, kterými jsou **příprava**, **pokus** a **dokonání trestného činu**. O kterýkoliv z hospodářských trestných činů se můžeme pokusit, nebo jej i dokonat. Příprava je však specifická a je postižitelná pouze v případě, že to zákon u daného trestného činu výslovně stanoví. Budeme-li konkrétní, tak je příprava možná pouze u těchto hospodářských trestných činů:

- Padělání a pozměnění peněz,
- Neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku,
- Neoprávněná výroba peněz,
- Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby [30].

Do konce roku 2011 mohla být pachatelem hospodářského (stejně jako jakéhokoli jiného) trestného činu podle českého práva pouze fyzická osoba. Teprve po přijetí

zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob (dále jen ZoTOPO) [31], mohou být trestně stíhány i právnické osoby [30].

Důležité je si uvědomit, že podle časové působnosti se vždy používá zákon, který je platný v době, kdy byl trestný čin spáchán (například zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon platný do 31. prosince 2009), pokud není novější úprava pro pachatele výhodnější. Toto pravidlo se nicméně týká pouze posouzení viny. Pro soudní řízení a rozhodování o trestu či ochranných opatřeních se vždy použije právní úprava platná v době rozhodování o daném trestném činu.

Trestné činy hospodářské, stejně jako ostatní trestné činy podle českého práva, jsou specifikovány ve zvláštní části trestního zákoníku. Trestní řízení neboli jeho procesní stránka, je následně upravena v trestním řádu, tj. zákonem č. 141/1961 Sb., ve znění pozdějších předpisů [32].

Dále je třeba zmínit, že služba kriminální policie a vyšetřování Policie České republiky je v současné době rozdělena na tři hlavní oblasti. Obecnou kriminalitu, hospodářskou kriminalitu a nyní jednu z nejaktuálnějších počítačovou neboli kybernetickou kriminalitu. Každá z těchto policejních složek vede trestní řízení jen pro specifické trestné činy, nikoliv všechny vyjmenované v zákoně.

Trestní zákoník ve své zvláštní části rozděluje trestné činy do oblastí, které jsou si blízké. Pro hospodářskou kriminalitu má samostatný oddíl nazvaný „Hlava VI – Trestné činy hospodářské“. Nicméně mezi hospodářské trestné činy lze řadit i další protiprávní jednání, která jsou uvedena v dalších hlavách trestního zákoníku a svou povahou ohrožují hospodářské zájmy České republiky. Blíže se jimi zabývat nebudu, jelikož obsahem této práce je kriminalita v oblasti daní, ale pro přehlednost a širší rozhled jsou to zejména ty uvedené v hlavě páté, tedy trestné činy proti majetku, například *Zpronevěra* (§ 206), *Podvod* (§ 209), *Pojistný podvod* (§ 210), *Úvěrový podvod* (§ 211), *Dotační podvod* (§ 212), *Legalizace výnosů z trestné činnosti* (§ 216), *Lichva* (§ 218), *Poškození věřitele* (§ 222) nebo také *Pletichy v insolvenčním řízení* (§ 226), dále ty uvedené v hlavě deváté (§ 309 - § 322), tedy trestné činy proti České republice, cizímu státu a mezinárodní organizaci, pokud je tu úmysl poškodit ústavní zřízení nebo obranyschopnost republiky, nebo zde řadíme i ty uvedené v hlavě desáté, tedy některé trestné činy proti pořádku ve věcech veřejných, například *Přijetí úplatku* (§ 331) a *Podplácení* (§ 332). Díváme-li se na trestní zákoník v širším kontextu, tak jsou to i některé trestné činy uvedené v hlavě osmé, tedy trestné činy

proti životnímu prostředí, jako například *Neoprávněné vypouštění znečišťujících látek* (§ 297), *Neoprávněné nakládání s odpady* (§ 298) nebo *Pytláctví* (§ 304) [2].

Nicméně zpět k těm ryze hospodářským. Trestné činy v hlavě šesté zvláštní části trestního zákoníku (§ 233 - § 271) jsou dále rozděleny do čtyř dílů:

Díl 1 – Trestné činy proti měně a platebním prostředkům (§ 233 - § 239),

Díl 2 – Trestné činy daňové, poplatkové a devizové (§ 240 - § 247),

Díl 3 – Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou (§ 248 - § 267),

Díl 4 – Trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu (§ 268 - § 271) [33].

Níže budou popsány jen ty trestné činy, které se vážou na oblast daní, či s ní úzce souvisí.

5.1 Daňové trestné činy

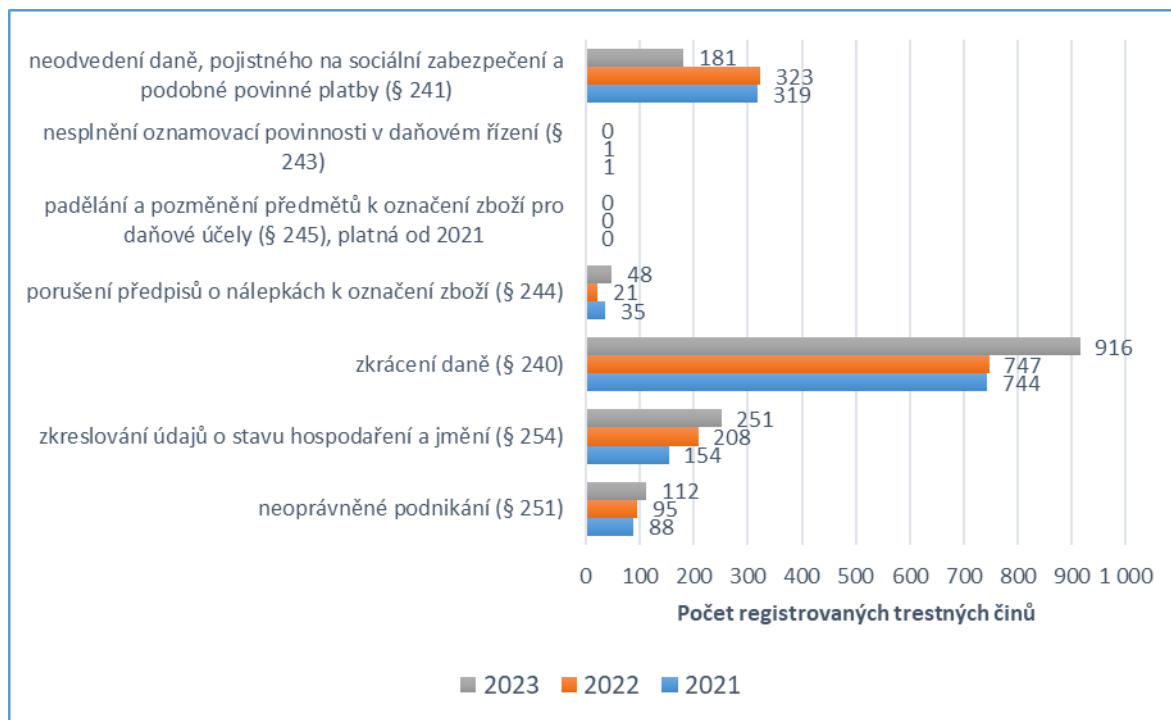
V druhém dílu hlavy šesté zvláštní části trestního zákoníku jsou definovány trestné činy daňové, poplatkové a devizové. Čistě oblasti daní se dotýkají pouze tyto trestné činy:

- Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240),
- Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241),
- Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243) [34],
- Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244),
- Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245).

Za trestné činy, které se daňové problematiky dotýkají, lze považovat tyto delikty z třetího dílu hlavy šesté zvláštní části trestního zákoníku:

- Neoprávněné podnikání (§ 251) a
- Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254) [34].

Za účelem redukce trestných činů, které budou v této práci blíže popsány a konkretizovány použiji statistiky kriminality pravidelně zveřejňované Policií České republiky.



Graf 2 Statistický vývoj daňových trestných činů 2021-2023 [35]

Ze těchto dat za poslední tři roky je patrné, že nejvyšší počet registrovaných trestných činů je každoročně u trestného činu *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* a *Neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby*. Nadto v meziročních statistikách je možné dovodit, že v posledním roce je u zkrácení daně nárůst o 22,6 %. Toto je důvodem, proč právě dva výše uvedené trestné činy budou podrobněji analyzovány v následujících podkapitolách.

Z toho plyne, že daňové trestné činy *Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení*, *Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží*, *Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely* a *Neoprávněné podnikání* tvoří významný podíl na registrovaných trestných činech, tudíž o nich nebude již blíže pojednáváno.

Výjimkou by mohl být trestný čin *Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění*, který má každoročně narůstající podíl registrovaných skutků, ale k tomu bude pouze v krátkosti uvedeno pár vět zde, nikoliv v samostatné podkapitole a důvody pro toto rozhodnutí z následujícího textu vyplynou. Hlavním cílem tohoto trestného činu je určité zastření či skrývání některých skutečností a účelové ovlivnění vypovídací schopnosti zejména účetních podkladů. *Zkreslování údajů* je mnohdy označováno jako přípravný čin k trestnému činu *Zkrácení daně* podle ust. § 240 trestního zákoníku. Často se trestně stíhá v případech, ve kterých se nepodaří prokázat trestný čin *Zkrácení daně*, ale důkazy jsou dostačující toliko pro obvinění

z méně závažného trestného činu *Zkreslování údajů*, který má i nižší trestní sazbu [36]. V právních kruzích se diskutuje o možnosti souběhu těchto dvou trestných činů, ale vezme-li analogicky obsah judikatury k již neplatnému trestnímu zákonu č. 140/1961 Sb., tak lze konstatovat, že jejich jednočinný souběh, tedy že pachatel jedním skutkem spáchá několik trestných činů, je vyloučen [37].

Mimo *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* a *Neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby* budou v podkapitolách dále popsány trestné činy *Legalizace výnosů z trestné činnosti* a *Účast na organizované zločinecké skupině*. Toto jsou typické delikty, které se k daňové trestné činnosti vážou a je téměř pravidlem, že jsou se *Zkrácením daně* páčány v souběhu, zejména u řetězových podvodů na dani. Nelze opomenout ani krátké pojednání o institutech *Účinná lítost* a *Zvláštní ustanovení o účinné lítosti*, jelikož nejen u daňových trestných činů, ale i u všech ostatních představují možnost zániku trestní odpovědnosti za spáchaný trestný čin. V trestních řízeních v daňové problematice se tato možnost v poslední době objevuje vcelku často.

5.1.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240)

Není nic vhodnějšího než začít daňovým trestným činem, který je v České republice orgány činnými v trestním řízení řešen nejčastěji, a tudíž bude jeho rozbor proveden nejpodrobněji ze všech popisovaných. Trestný čin *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* je definován v trestním zákoníku v § 240 takto:

„(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“ [33].

Fryšták popisuje zkrácení jako zvláštní případ podvodu, při kterém pachatel nikoliv podle skutečnosti předstírá nižší rozsah stanovené povinnosti nebo deklaruje, že takovou povinnost vůbec nemá [38].

Toto napovídá, že v dané skutkové podstatě lze spatřovat dva způsoby spáchání téhož trestného činu. Na jedné straně zkrácením daně a na straně druhé vylákáním výhody.

U **zkrácení daně** je cílem pachatele vytvořit dojem, že není povinen platit daň nebo že je jeho daňová povinnost nižší, než je ve skutečnosti podle zákona. To znamená, že skrývá svou povinností platit daň nebo úmyslně uvádí daň v nižší výši. Důsledkem tohoto nezákonného jednání je ztráta příjmů pro stát, protože nedojde k očekávanému nárůstu jeho majetku. **Vylákáním výhody** je v podstatě získání daňové výhody, tedy že pachatel získal peníze od státu na základě nepravdivých podkladů. Nezkracuje plnění vůči státu, ale naopak od státu daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty uvedením nepravdivých tvrzení vyžaduje. Nejčastěji do svého účetnictví zařazuje fiktivní doklady, aby dosáhl daňové povinnosti [39].

Existují **různé varianty** této protiprávní činnosti, zahrnující ve všeobecné podobě daňové úniky. Například se to může týkat skrývání příjmů a majetku před zdaněním, falešného nahlášení vyšších nákladů pro účely daně, podhodnocení zásob, provádění obchodů bez potřebných dokladů, ilegální podnikání, neoznámené činnosti a nelegální obchodování, ale také nelegální výroba alkoholu, drog a organizovaná prostituce, porušení autorských práv, nehlášení zaměstnanců k sociálnímu zabezpečení a zdravotnímu pojištění nebo manipulace s transferovými cenami.

Trestně odpovědným **pachatelem** tohoto trestného činu může být jak fyzická, tak právnická osoba, případně obě zároveň. V případě právnické osoby je trestně odpovědným člen vedení nebo jiná osoba s oprávněním jednat jménem této právnické osoby. V podstatě to může být kdokoliv, například i daňový poradce, kterého klient zmocnil ke zpracování daňového přiznání, pokud při tom svému klientovi úmyslně zkreslí výši daňové povinnosti. Pachatel může být trestně stíhán pouze za ty daňové nedoplatky, které se vyskytly během období, kdy vykonávala svou funkci [39].

Existují případy, kdy se **o uvedený trestný čin nejedná**. To je v případě, že daňový subjekt podá daňové přiznání a současně ve správné výši deklaruje výši daně, ale následně ji nezaplatí. Takové jednání není považováno za trestný čin podle trestního zákoníku, ale je sankcionováno podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále DŘ). U vyměření výše zkrácené daně jde o rozdíl mezi částkou, kterou by měl poplatník zaplatit podle zákona, a částkou skutečně zaplacenou (nebo nezaplacenou, pokud poplatník nezaplatil nic). Pachatel tak zkrátí své povinné platby ve větším rozsahu, nebo neoprávněně vyláká výhodu. Tento druh výhody se obvykle týká vrácení nadměrného odpočtu DPH a spotřební daně. Na rozdíl od předchozí úpravy v trestním zákoně, je nyní v TZ tento typ chování začleněn do základní skutkové podstaty obsahující tradiční zkrácení daně, poplatku a podobných povinných plateb. Tím se odstraňuje dřívější omezení spojené s oddělením vylákané výhody na povinných platbách od zkrácení daně, poplatku nebo podobné povinné platby, což má význam jak pro naplnění základní skutkové podstaty, tak pro použití vyšší trestní sazby [40].

Za zmínku rovněž stojí rozdíl mezi daňovým řízením, které vede finanční úřad a řízením trestním, které vedou orgány činné v trestním řízení. Rozhodující je tzv. **důkazní břemeno**. V trestním řízení platí pro daňové subjekty zásada, že jsou považováni za nevinné, dokud není prokázána jejich vina. Je to zásada presumpce neviny. Oproti daňovému řízení musí orgány zapojené do trestního řízení samy shromáždit dostatečné důkazy k podání obžaloby a důkazní břemeno je tudíž na straně OČTŘ, kdežto jak už z textu vyplývá, tak v daňovém řízení je to přesně obráceně. Důkazní břemeno je na straně daňového subjektu a ten je povinen prokázat svou neúčast např. na krácení daně v řetězovém podvodu. Trestní oznámení jsou převážně podávána finančními úřady, které také poskytují klíčové důkazy pro orgány zapojené do trestního řízení.

Chmelík s Brunou poznamenali, že k častému krácení daně případně k vylákání výhody dochází zejména u daně z přidané hodnoty. Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti [2]. Tento trend pokračuje, avšak v současné době se objevují případy krácení „hůře“ odhalitelných daní. Zejména se jedná o daň z příjmu právnických osob.

5.1.2 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)

Jedná se o druhý nejčastěji registrovaný trestný čin, jak je patrné z výše uvedené statistiky. Opět je to ryze daňový delikt. V trestním zákoníku celý § 241 zní:

„(1) Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.

(3) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu“ [33].

Toto ustanovení trestního zákoníku se aplikuje rozdílně oproti *Zkrácení daně* dle § 240. Trestný čin cílí pouze na případy, u kterých plátce neskrývá svou povinnost odvést zmíněné vyjmenované sražené platby za poplatníka nebo jejich výši, ale z rozlišných, pro správce daně a OČTŘ neznámých důvodů tuto povinnost úmyslně neplní [38].

Ing. Píša na webu DU.cz popisuje celou **evoluci tohoto trestného činu**. Před rokem 1998 takto definovaný skutek vůbec neexistoval, avšak jeho páchání bylo postihováno jako trestný čin *Porušení povinnosti při správě cizího majetku*. Postihy za nedodržení těchto povinností v ekonomických vztazích podle speciálních zákonů byly buď nedostatečné nebo neadekvátně zohledňovaly závažné následky porušení právních předpisů. Cílem bylo také zajistit lepší ochranu těch, kteří jednali v souladu se zákonem a své povinnosti si řádně plnili. Objem nezaplacených daní a pojistného významně stoupal, přičemž sankce uplatňované k vymáhání těchto nedoplatků byly neefektivní. Toto byly důvody, proč byl od 1. 1. 1998 tomuto jednání věnován samostatný paragraf [41].

Pachatelem popisovaného trestného činu může být jak fyzická, tak právnická osoba, případně obě současně, pokud vystupují jako **zaměstnavatel** nebo **plátce**. Trestně odpovědným členem je v případě právnické osoby člen jejího statutárního orgánu nebo osoba statutárním orgánem pověřená placením zákonných odvodů [41].

Povinností Policie ČR, respektive celého OČTŘ, je **prokázat**, že pachatel byl schopen uhradit zákonné odvody, avšak záměrně je neodvedl, i když měl k dispozici finanční

prostředky na jejich úhradu. Nepostačuje tedy pouhé zjištění, že pachatel nezaplatil odvody včas. Musí ze svého jednání mít prospěch. A aby se o tento trestný čin jednalo, musí být získaný prospěch minimálně 100 000 Kč, pojmově je to škoda většího rozsahu.

Vzhledem k tomu, že cílem státu bylo především chránit své fiskální zájmy než represivně pouze trestat, tak bylo do trestního zákoníku zahrnuto zvláštní ustanovení § 242 o účinné lítosti. Z něj plyne, že trestní odpovědnost za *Neodvedení daně* dle ust. § 241 zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil, a to dříve, než započalo vyhlášení rozsudku soudem prvního stupně [2]. Více k tomuto institutu bude uvedeno v další podkapitole.

5.2 Související zákonná ustanovení

V této podkapitole budou popsány ustanovení z trestního zákoníku zahrnující zvláštní instituty a trestné činy, které úzce souvisí s daňovými trestnými činy.

5.2.1 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti (§ 242)

Tento paragraf v trestním zákoníku, který se váže k trestnému činu *Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby* doslovně zní:

„Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek“ [33].

Chmelík s Brunou k popsanému institutu uvádí že skutečnost, že se toto ustanovení v trestním zákoníku nachází, vypovídá o primárním cíli státu, kterým je, aby byly zákonné platby hrazeny a uhrazeny. Jednoznačně to má přednost před trestním postihem. Podmínky účinné lítosti jsou naplněny, pokud jsou uhrazeny všechny dlužné platby za celé prošetřované období a ve výši, která je specifikována v popisu skutku, o kterém je trestní řízení vedeno. Zásadní rozdíl, proti obecné účinné lítosti definované v § 33 trestního zákoníku je ten, že je možné a dovoleno, aby byly dlužné platby uhrazeny klidně i pod tíhou probíhajícího trestního stíhání, nejpozději však před vynesením rozsudku soudem prvního stupně. Toto u obecné účinné lítosti jednoznačně nelze aplikovat [2].

Na příkladech tento institut popisuje Fryšták. Uvádí, že **o účinnou lítost půjde**, pokud pachatel sám zaplatí uvedené dlužné částky, nebo zajistí, aby byly zaplacený za něj třetí osobou, nebo se aktivně podílí na plnění třetí osobou, nebo pokud za něj byly dlužné částky uhrazeny právnickou osobou, za kterou jednal. Oproti tomu **o účinnou lítost nepůjde**

v situaci, kdy pachatel nebo třetí osoba pouze slíbí, že dlužné částky budou zaplacený v budoucnu jménem pachatele, nebo pokud se pachatel a oprávněná osoba dohodnou na splacení dlužných částek, ale k žádnému faktickému splacení nedojde, nebo pokud pachatel plní svou povinnost pouze částečně [38].

5.2.2 Účinná lítost (§ 33)

Tento institut byl již zmíněn v předchozí podkapitole a dá se říct, že se příliš neodlišuje od speciálního ustanovení uvedeného v § 242 trestního zákoníku. *Účinná lítost* dle § 33 se aplikuje na *Zkrácení daně* (§ 240 TZ) a speciální zvýhodněná účinná lítost dle § 242 může být použita u *Neodvedení povinných plateb* (§ 241 TZ). Proč je speciální ustanovení výhodnější je popsáno v odstavcích výše. Abychom se mohli podívat na hlavní znaky obecné *Účinné lítosti*, tak je nezbytné uvést její přesné znění. Trestní zákoník ji definuje takto:

„*Trestní odpovědnost za trestné činy*“ ... „*zaniká, jestliže pachatel dobrovolně*

a) škodlivému následku trestného činu zamezil nebo jej napravil, nebo

b) učinil o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku trestného činu mohlo být ještě zabráněno; oznámení je nutno učinit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, voják může místo toho učinit oznámení nadřízenému“ [33].

Tečky v definici nahrazují výčet všech trestných činů, na které lze institut účinné lítosti aplikovat. Pro naše potřeby bude postačovat uvést, že jedním z vyjmenovaných trestných činů je *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* (§ 240 TZ).

Tato možnost v trestním zákoníku existuje proto, aby lidé měli šanci své chyby včas napravit. Pro jednoduché vysvětlení je zde příklad, který se hospodářské kriminality nedotýká, ale velmi stručně vystihuje princip účinné lítosti. Pokud se někdo stane účastníkem dopravní nehody a od této okamžitě ujede a neposkytne první pomoc, tak by mohl být trestně postižitelný. Avšak po chvíli si uvědomí, že zazmatkoval a vrátí se zpět v době, kdy mohl zraněným pomoc ještě včas přivolat a poskytnout. V takovém případě jeho trestní odpovědnost zaniká.

V rámci *Zkrácení daně* (§ 240 TZ) se užije znění písmene a). Pachatel tedy dobrovolně **napraví škodlivý následek** trestného činu. V této souvislosti je nezbytné škodu chápat nikoli jen jako zkrácenou daň, ale i *Příslušenství daně* (§ 2 daňového řádu) [42]. Příslušenstvím se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, které jsou ukládány případně vznikají podle daňového zákona. Pro pachatele by totiž mohlo krácení daně v podmínkách

účinné lítosti v podstatě znamenat tzv. „bezúročnou půjčku od státu“, což je neakceptovatelné, a je nutné uhradit i ono příslušenství. Klíčovým pojmem pro posouzení naplnění podmínek účinné lítosti, je slovo „dobrovolně“. Je tím myšleno jednání pachatele z vlastní vůle bez jakéhokoliv donucení. Tento pojem již není možné užít v situacích, při kterých již pachateli bezprostředně hrozí nebezpečí trestního stíhání ze strany OČTŘ. Ze strany správce daně je to pak odhalení daňového úniku [22].

Pokud pachatel učiní aktivní kroky k úhradě škodlivého následku do okamžiku zahájení trestního stíhání, tak jeho trestní odpovědnost za trestný čin zaniká.

5.2.3 Legalizace výnosů z trestné činnosti (§ 216)

V úvodu podkapitoly bude opět zmíněno paragrafové znění uvedeného trestného činu. Trestní zákoník ho upravuje následovně:

„(1) Kdo ukryje, na sebe nebo na jiného převede, přechovává nebo užívá věc, která je výnosem z trestné činnosti spáchané na území České republiky nebo v cizině jinou osobou, nebo kdo takovou věc přemění v úmyslu umožnit jiné osobě, aby unikla trestnímu stíhání, trestu nebo ochrannému opatření nebo jejich výkonu, nebo kdo se ke spáchání takového trestného činu spolčí, bude potrestán odnětím svobody až na čtyři léta, peněžitým trestem, zákazem činnosti nebo propadnutím věci.

(2) Kdo zastírá původ věci, která je výnosem z trestné činnosti spáchané na území České republiky nebo v cizině, zejména tím, že zakrývá nebo utajuje její skutečnou povahu, umístění, pohyb, nakládání s ní, vlastnické nebo jiné právo k ní, nebo kdo jinak usiluje, aby bylo podstatně ztíženo nebo znemožněno zjištění jejího původu, nebo kdo se ke spáchání takového trestného činu spolčí, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až pět let, peněžitým trestem, zákazem činnosti nebo propadnutím věci.

(3) Odnětím svobody na jeden rok až šest let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 ve vztahu k věci pocházející ze zločinu,

b) spáchá-li takový čin ve vztahu k věci, která má větší hodnotu, nebo

c) získá-li takovým činem pro sebe nebo pro jiného větší prospěch.

(4) Odnětím svobody na dvě léta až osm let nebo propadnutím majetku bude pachatel potrestán,

- a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 jako člen organizované skupiny,
- b) spáchá-li takový čin ve vztahu k věci pocházející ze zvlášť závažného zločinu,
- c) spáchá-li takový čin ve vztahu k věci, která má značnou hodnotu,
- d) získá-li takovým činem pro sebe nebo pro jiného značný prospěch, nebo
- e) spáchá-li takový čin proto, že porušil důležitou povinnost vyplývající z jeho zaměstnání, povolání, postavení nebo funkce nebo uloženou mu podle zákona.

(5) Odnětím svobody na tři léta až deset let nebo propadnutím majetku bude pachatel potrestán,

- a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech,
- b) spáchá-li takový čin ve vztahu k věci, která má hodnotu velkého rozsahu, nebo
- c) získá-li takovým činem pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu“ [33].

Kriminální činnost spadající do oblasti hospodářské se v drtivé většině případů vyznačuje zjištěným cílem získat neoprávněný prospěch, zpravidla majetkový. Pachatelé, kteří tento nelegální výnos či příjem z trestné činnosti mají, se snaží v rámci procesu legalizace tyto hodnoty transformovat na legální s využitím běžného finančního systému nebo je jiným možným způsobem kapitalizovat. Širokou veřejností a také běžnou terminologií ve světě, je tento proces nazýván jako „praní špinavých peněz“.

Častorál **legalizaci** definoval jako „transformaci (vykázání, zastření, přeměnu, záměnu) příjmů z trestné činnosti na legální příjmy, zahlázení stop a přerušování toku peněz tak, aby zneemožněno jeho zpětné prověření nebo sledování“ [43]. Přesná zákonná definice je uvedena v zákoně č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu v § 3 – základní pojmy, ale je příliš rozsáhlá a pro účely této práce postačuje výše uvedená krátká definice [44]. **Výnos** je v témže zákoně definován jako jakákoliv ekonomická výhoda z jednání, které vykazuje znaky trestného činu.

Komplex legalizačních činností je proces, který můžeme rozdělit do tří kroků. První fáze spočívá ve vložení finančních prostředků, nejčastěji v hotovosti do finančního systému. Druhou fází je vrstvení, kdy se vrství více transakcí za sebou, peníze se slučují, rozdělí a přeposílají mezi účty. Tato fáze spočívá v zahlazování stop nezákonných zisků. Třetí fáze spočívá ve vrácení finančních prostředků původci již v legalizované podobě [45].

Tomuto procesu samozřejmě předchází získání finančních prostředků z jiné trestné činnosti a po něm následuje investování zisku zpět do legálních či nelegálních aktivit.

Pachatelé závažné hospodářské a daňové trestné činnosti provádějí tyto legalizační transakce s cílem skrýt svou trestnou činnost a zabránit zajištění získaných prostředků a výnosů. Organizovaný hospodářský zločin se nezaměřuje přímo na samotnou trestnou činnost, ale na generování zisku z této činnosti. Trestná činnost tvoří pouze prostředek k získávání finančních a jiných materiálních zdrojů [2].

Ne všechny výnosy z trestné činnosti musí projít procesem legalizace. Například u pojistných podvodů nebo pro tuto práci podstatnějších daňových podvodů již samotný způsob nabytí příjmu z trestné činnosti mu dává podobu legálně získaných prostředků. Příkladem může být proplacení daně, čímž se již vrací tzv. přečištěné [21].

Za zmínku stojí i podstatná informace, a to, že trestný čin *Legalizaci výnosů z trestné činnosti* není možné stíhat samostatně. Tzn. vždy musí existovat zdrojový trestný čin, přičemž teprve výnos z této trestné činnosti je legalizován. Poté je možné stíhat oba trestné činy v souběhu.

5.2.4 Účast na organizované zločinecké skupině (§ 361)

Dalším důležitým a v hospodářské kriminalitě daňového charakteru často stíhaným trestným činem je *Účast na organizované zločinecké skupině*. Vysvětlíme zde pár znaků, které jsou pro tuto klasifikaci charakteristické. Začneme tím, jak tento paragraf definuje trestní zákoník, aby byla zřejmá podstata trestného činu a jeho závažnost:

„(1) *Kdo založí organizovanou zločineckou skupinu, kdo se činnosti organizované zločinecké skupiny účastní, nebo kdo organizovanou zločineckou skupinu podporuje, bude potrestán odnětím svobody na dvě léta až deset let nebo propadnutím majetku.*

(2) *Odnětím svobody na tři léta až dvanáct let nebo propadnutím majetku bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 jako vedoucí činitel nebo představitel organizované zločinecké skupiny.*

(3) *Ustanovení § 107 a 108 se na pachatele činu uvedeného v odstavcích 1 a 2 neužijí“ [33].*

Všeobecně lze organizovaný zločin považovat za trestnou činnost páchanou s vysokou odborností a profesionalizací pachatelů a kapitalizací trestným činem nabytých zisků. Vyznačuje se vysokou organizovaností a také odolností proti represivním opatřením. Trestní zákoník pamatuje na pojem organizovaná zločinecká skupina definovaný v § 129

TZ jako „společenství nejméně tři trestně odpovědných osob s vnitřní organizační strukturou, s rozdělením funkcí a dělbou činností, které je zaměřeno na soustavné páchaní úmyslné trestné činnosti“ [33].

V Českém právu je tento pojem aktuálně vykládán úžeji, než je tomu v právu světovém. Chmelík ve své knize definoval pojem organizovaný zločin jako: „Skupina nejméně tři osob s pevnou organizační strukturou, hierarchií a dělbou činností, zaměřenou na páchaní závažné úmyslné trestné činnosti a na tvorbu zisku, zpravidla propojené do zahraničí, která cíleně proniká do hospodářských, ekonomických a politických struktur státu“ [46]. Přitom vycházel z dokumentů Evropské unie či OSN. Zaznívají zde pojmy, které se v české definici nevyskytují, a to tvorba zisku, pronikání do mocenských struktur a zahraniční prvek, avšak tyto jsou běžnou součástí i „českého“ organizovaného zločinu.

Hlavní znaky z obou definic tedy jsou:

- společenství více osob (**nejméně tři osoby**),
- **organizační struktura** (nadřízenost, podřízenost, plánování, koordinace činností),
- **soustavnost** páchaní (trvalejší charakter, činnost organizace musí být stálá, nikoliv pouze pro jeden skutek) [2].

Organizovaný zločin lze považovat za typický pro hospodářskou kriminalitu a konkrétně daňové úniky jsou tomu dobrým příkladem. Ano, jsou případy, kdy se ekonomické kriminality dopouští jedinci, či nejsou naplněny výše uvedené znaky, ale u těch nejzávažnějších hospodářských trestných činů je páchaní organizovanou zločineckou skupinou téměř pravidlem [2].

Je nezbytné zmínit rozdíl mezi již definovanou organizovanou zločineckou skupinou a organizovanou skupinou. „Klasická“ organizovaná skupina může být v trestním řízení buď přitěžující okolností a u mnohých trestných činů také okolností podmiňující použití vyšší trestní sazby. Rozdíl lze spatřovat v úrovni a kvalitě plánování a koordinaci činností. Také se u ní nevyžaduje trvalejší působení. Organizovaná skupina je v podstatě mnohem volnější a také méně závažná než zločinecká [47].

Z kriminalistického úhlu pohledu vyžaduje odhalování trestné činnosti páchané organizovanou zločineckou skupinou zvláštní prostředky, postupy a pravomoci, které OČTŘ nabízí trestní řád a zákon o Policii ČR. O těchto bude pojednáno v dalších kapitolách práce.

5.2.5 Odklony

Dále zde zmíním tzv. odklony neboli alternativní způsoby vyřízení trestních věcí. V rámci hospodářské kriminality je to relativně častý způsob vyřízení věcí. Mnohdy bývají případy, kdy v trestních řízeních pro daňové trestné činy je běžně stíháno větší množství pachatelů. Nebývá výjimkou, že někteří přistoupí k tomuto alternativnímu způsobu skončení jejich trestního řízení. A o co se vlastně jedná a jaké známe způsoby odklonů?

Již zde byl vysvětlen institut účinné lítosti, který je aplikován v případě, že proti pachateli ještě nebylo zahájeno trestní řízení či daňové řízení, a to pro něj může být výhodné. Poté jsou však situace, kdy již probíhá trestní řízení, a i v tuto chvíli jsou v trestním řádu možnosti, které mohou být pro pachatele výhodnější. Ano, mluvíme o odklonech. Jedná se v podstatě o win-win pro obě strany. Pro pachatele je výhodou, že může mít mnohem mírnější trest a řízení nemusí dojít až k soudu. Pro stát a justici je to vítaný přístup, u kterého je výhodou efektivita a rychlost řízení, které by v případě nevyužití odklonů bylo výrazně nákladnější a delší.

Mezi alternativní postupy v trestním řízení patří zejména *Dohoda o vině a trestu*, *Trestní příkaz*, *Podmíněné zastavení trestního stíhání* a *Podmíněné odložení podání návrhu na potrestání*, *Narovnání* či *Odstoupení od trestního stíhání v řízení ve věcech mládeže*. Hlavním záměrem těchto různých přístupů je primárně urychlit trestní procesy a současně optimalizovat fungování soudního systému [48]. V této práci se však zaměřím pouze na dva nejčastěji viděné způsoby v daňových trestních věcech.

Podmíněné zastavení trestního stíhání § 307 TR

Tento způsob ukončení trestního stíhání může být ideální variantou v případě, že soud uloží obviněnému podmíněný trest odnětí svobody a obviněný se v průběhu zkušební doby prokáže jako spolehlivý. Pro uplatnění tohoto opatření je nezbytné, aby obviněný splnil několik podmínek:

- jde o řízení o **přechinu**,
- **souhlas** obviněného a jeho **doznání** k činu,
- **nahrazení škody** obviněným nebo uzavření dohody o náhradě škody,
- **vydání bezdůvodného obohacení**,
- takové rozhodnutí lze považovat za **dostačující**.

Kromě toho může být obviněný požádán, aby se zavázal k dodržování určitých podmínek, jako je zdržení se určitých činností spojených s přečinem nebo uhrazení finanční částky státu jako pomoc obětem trestné činnosti. Pokud obviněný dodržuje všechny své povinnosti a vedl řádný život, může soud nebo státní zástupce rozhodnout, že se osvědčil.

Je třeba zdůraznit, že na rozdíl od jiných forem odklonu, v případě neosvědčení se obviněného bude pokračovat v trestním stíhání. To znamená, že státní zástupce musí po celou dobu zkušební doby pečlivě sledovat dodržování podmínek a splnění povinností obviněného [49].

Dohoda o vině a trestu § 175a TR

Poslední dobou je tento způsob odklonu bezesporu nejskloňovanějším. Důvodem je zejména novela z roku 2020 [50], jejíž nejpodstatnější úpravou je možnost použít tento institut na jakýkoliv trestný čin, tedy i na zvlášť závažné zločiny. Opět musí být splněny jisté podmínky, a to že výsledky vyšetřování dostatečně prokazují závěr, že:

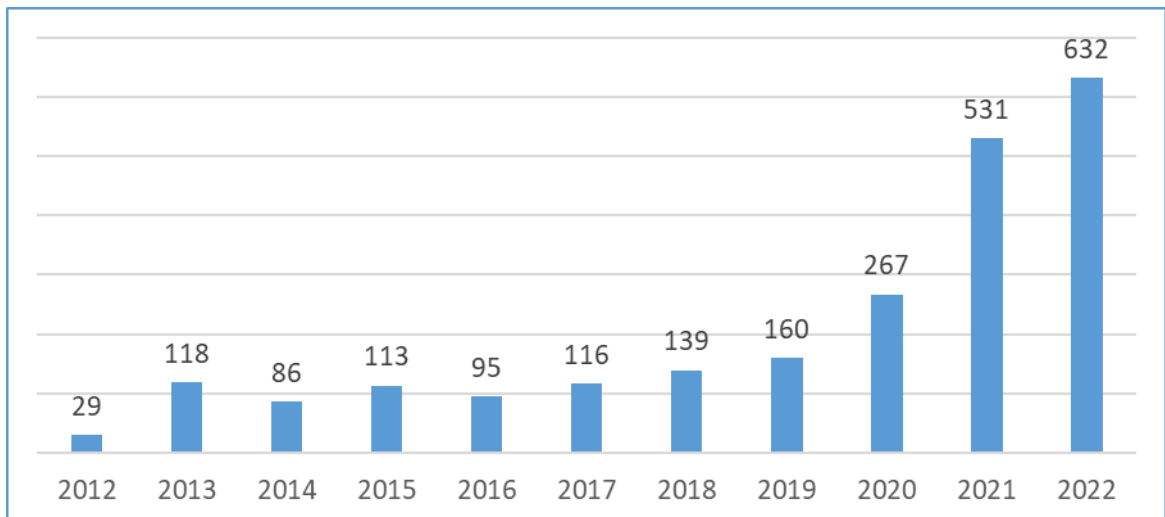
- **skutek se stal,**
- **skutek je trestným činem,**
- **skutek spáchal obviněný.**

Mimo tyto základní zákonné předpoklady musí být splněny ještě dvě další podmínky a to:

- **výslovné prohlášení obviněného, že spáchal skutek, pro který je stíhán (doznání),**
- **neexistence důvodných pochybností o pravdivosti tohoto prohlášení [49].**

Princip tohoto úkonu je v přímé dohodě mezi státním zástupcem a obviněným v přípravném řízení, a popřípadě také v řízení před soudem. Dohodu v závěru vždy schvaluje soud, který ji schválit může, ale i nemusí, pokud by neodpovídala provedeným důkazům nebo nerespektovala zájmy poškozeného.

Skutečnost, že tento způsob vyřízení trestního stíhání je tzv. na vlně, dokládá i Zpráva o činnosti za rok 2022 vydávaná Nejvyšším státním zastupitelstvím. Na přehledovém grafu jde vidět skokově stoupající počet navržených *Dohod o vině a trestu*.



Graf 3 Vývoj v počtu navržených Dohod o vině a trestu 2012-2022 [51]

Kapitola o hospodářských trestných činech detailně rozebírá daňové trestné činy, zejména zkrácení daně a neodvedení daně a pojistného. Dále identifikuje související zákonná ustanovení, jako je možnost účinné lítosti, legalizace výnosů z trestné činnosti a účast na organizované zločinecké skupině. Kromě toho se zabývá odklony, jako je *Dohoda o vině a trestu*, která slouží k efektivnímu a rychlému vyřešení trestních věcí. Tato kapitola poskytuje ucelený přehled o daňových trestných činech a jejich právním rámci, čímž přispívá k lepšímu porozumění problematice hospodářské kriminality v oblasti daní.

6 FORMY DAŇOVÝCH PODVODŮ

V této kapitole budou krátce shrnuty významné způsoby páchaní daňové trestné činnosti. Jelikož je obsahem této práce krácení daní nikoliv pouze v oblasti DPH, ale také u DPPO, tak pro lepší přehlednost budou vybrané formy páchaní níže klasifikovány na přímé a nepřímé daně.

6.1 Aktuální podoba daňové kriminality

Nejzávažnější hospodářská kriminalita dnešní doby, která se vyskytuje v České republice, je každoročně popsána ve výroční zprávě NCOZ [52]. Obsahem nejaktuálnějšího vydání je, že v oblasti daňových úniků a podvodů stále identifikují praktiky zaměřené především na krácení daně z přidané hodnoty. Jedním z typických příkladů jsou fiktivní faktury. Tento problém se často vyskytuje u organizovaných zločineckých skupin, které se specializují na nákup fiktivních služeb. Jejich cílem je minimalizovat nebo dokonce zcela eliminovat daňovou povinnost u svých ekonomicky aktivních firem, které dosahují vysokých zisků. V této oblasti zaznamenali zvýšenou sofistikovanost a organizovanost trestné činnosti. Prakticky je tato forma podvodu dnes již téměř výhradně prováděna organizovanými skupinami. Není divu, jelikož jejich postupy zahrnují nákup firem s ekonomickou historií, krátkodobé využití těchto firem v rámci obchodního řetězce, následný prodej, shánění tzv. “bílých koní”, výrobu fiktivních daňových dokladů anebo předstírání přepravy zboží.

Do nově vytvořených řetězců firem je zapojeno mnohem více subjektů než v minulosti. Tyto subjekty jsou navíc aktivní jen velmi krátkou dobu a poté jsou nahrazeny jinými firmami, které plní roli tzv. “missing traderů” nebo “bufferů”. Dříve fungovaly firmy klidně rok, nyní není problémem, aby byla společnost vyměněna po pár měsících, případně i po jedné významné transakci. Po využití jsou tyto firmy následně přeprodány dalším skupinám pachatelů, kteří je využijí ve svých podvodných řetězcích za účelem dalšího krácení daní. Celý systém je velmi komplexní, a tak jedna firma může figurovat v různých řetězcích s různými komoditami v rámci obchodního styku. Mnohdy se jedná o fiktivní zboží, které je opakovaně prodáváno nebo přepravováno.

Naopak zaznamenali trvalý pokles v oblasti vylákání nadměrných odpočtů u DPH, což je pozitivním důsledkem zavedení systému kontrolního hlášení. Nezávisle na druhu komodity je patrný postupného ústupu od tzv. karuselových podvodů.

V roce 2022 došlo také k nárůstu trestné činnosti v oblasti zneužívání celních režimů 4000 nebo 4200. Tento problém se týká zboží, které je dovezeno do Evropské unie, procleno a následně se již nekontrolovatelně pohybuje ve volném oběhu v rámci celé EU. Daňový subjekt, který je v celním prohlášení označen za osobu odpovědnou, má povinnost přiznat daň z přidané hodnoty ve státě spotřeby. Avšak proclené zboží již nedorazí na deklarované místo spotřeby a ztratí se z dohledu nejen celní, ale i finanční správy. Toto zboží, které není zatíženo DPH, se pak následně přeprořádává v rámci celé EU, a to jak na trzích, tak i v internetových obchodech se značnou konkurenční výhodou [52].

Tím jsou zmíněny aktuální trendy ve způsobu páchaní daňové kriminality. Nyní již k samotné klasifikaci.

6.2 Formy v oblasti přímých daní

K této podkapitole je třeba zmínit, že jejím obsahem budou pouze ty nelegální daňové úniky, protože jak již bylo popsáno, tak existují i tzv. legální daňové úniky, a to v případech neúmyslného jednání. Plátce například opomene podat daňové přiznání, nesprávně pochopí zákonné ustanovení nebo udělá chybu při vyplňování formuláře.

Z hlediska kontrolních mechanismů správce daně, jehož systémy jsou především nastaveny na odhalování podvodů na DPH a stejně tak i z pohledu orgánů činných v trestním řízení lze konstatovat, že je vyhledávání a odhalování podvodů v oblasti přímých daní značně obtížné, ne však nemožné.

6.2.1 Daň z příjmu právnických osob

Chmelík s Brunou stručně popisují vybrané způsoby páchaní daňové trestné činnosti v oblasti DPPO. Jsou to tyto případy:

- Krácení výnosů (nezaúčtování veškerých tržeb, neevidování storna tržeb, nesoulady evidence tržeb a zaúčtování výnosů, machinace s obchodními maržemi apod.).
- V daňových nákladech jsou uplatňovány odpisy hmotného investičního majetku, který není zahrnut do obchodního majetku.
- Zaúčtování nákladů jiných daňových subjektů.
- Zaúčtování do daňového základu neprokázané náklady na služby (průzkum trhu, propagace, zprostředkovatelská činnost).

- Do daňových nákladů jsou zaúčtovány manka a škody, které z hlediska zákona o daních z příjmu nejsou výdajem.
- Neprůkaznost nákladů, které jsou dokládány neúplnými účetními doklady, nebo nejsou doloženy vůbec.
- Daňové náklady jsou dokládány falešnými účetními doklady od neexistujících firem [2].

Mimo tyto je možné vypíchnou ještě následující.

- Zaúčtování poradenských případně reklamních a marketingových služeb od jiných společností (může to být ztracený obchodník) za částky neúměrně vysoké, čímž se vytvoří nereálné náklady na vstupu, přitom však služba byla realizována jinou společností za mnohem nižší (reálnou) cenu.
- Můžou také být zaúčtovány nákladné dovolené v zahraničí, za které jsou vystaveny doklady od cestovní kanceláře. Přitom jsou tyto náklady neoprávněně zaúčtovány jako školení, nebo zvyšování kvalifikace zaměstnanců [53].
- Vytváření tzv. černého peněžního fondu například společnost za účelem snížení základu daně vykáže uzavření dohody o provedení práce, kterou započítá do daňových nákladů, nebo tak může vyúčtovat i cestovní náhrady za nezrealizovanou pracovní cestu [54]. Černý fond je následně využíván k úplatkům ve veřejných zakázkách, nebo pro vlastní spotřebu jednatele.

6.2.2 Daň z příjmu fyzických osob

U kategorie přímých daní jsou vybrány tyto způsoby.

- Zatajování zdanitelných příjmů, zejména tržeb.
- Neoprávněné uplatňování výdajů na osobní spotřebu (vybavení domácnosti, zahraniční rekreace, používání motorových vozidel, zahrnutých do obchodního majetku, k soukromým účelům apod.) z prostředků podniku.
- Do daňových výdajů jsou uplatňovány neprůkazné výdaje za služby (průzkum trhu, propagace, marketing, reklama, zprostředkovatelská činnosti), nebo výrazné nadhodnocení těchto plateb.
- Neoprávněné vytváření rezerv.
- Zatajené příjmy (např. z prodeje nemovitostí) [2].

6.3 Subjekty účastníci se daňových podvodů

Než se dostaneme k formám páchaní daňové trestné činnosti v oblasti nepřímých daní tak je třeba vymezit základní subjekty, které se těchto daňových podvodů účastní, respektive jak se těmto společnostem zapojených do nelegálních řetězců říká a proč.

Hálek přebírá evropskou terminologii a vysvětluje jednotlivé dílčí články řetězce, kterými jsou *Potrubní společnost*, *Ztracená společnost*, *Vyrovnávací společnost* a *Zprostředkovatelská společnost* [11]. Pro úplnost jeho členění doplníme i popis tzv. *Profit takera*. Princip těchto společností lze definovat následovně.

Potrubní společnost (Conduit company)

Na rozdíl od všech ostatních článků v řetězci je tento subjekt vždy umístěn v jiném státu, zejména však v jiném členském státu EU. Potrubní společnost figuruje v řetězcích z toho důvodu, aby mohla být služba či zboží dodávána do zahraničí bez DPH.

Ztracená společnost (Missing trader)

Tento pojem je ze všech pěti uvedených zřejmě nejznámější. Principem je, že tomuto subjektu vzniká daňová povinnost, kterou však státu nezaplatí. Jednatelem je běžně tzv. bílý kůň se sídlem společnosti na fiktivní adrese nebo v office house, kde má pouze poštovní schránku. Nezřídkou se u missing traderů používají tzv. offshore centra, jelikož umožňují maskovat a zastírat finanční toky a tím stěžuje případné vyšetřování podvodu. Ztracený obchodník také velmi často prodává nakoupené zboží pod cenou.

Vyrovnávací společnost (Buffer)

Je to společnost, které se v policejní terminologii říká „narázník“ a ten je do řetězce firem vložen za účelem znepréhlednění obchodu. Na venek vystupuje jako spořádaná společnost. Zboží prodává s minimální marží, aby obchod vypadal jako běžný pře prodej. Veškeré daňové povinnosti si plní. Buffer může být do řetězce firem zapojen i nevědomě a v podstatě prodává i nakupuje zboží v dobré víře. Přitom mu nemusí zboží vůbec skončit na skladě, jen jej pře prodá a tím pádem opravdu nemusí vědět, že zboží neexistuje, nebo se obchoduje se stále stejnými produkty, které tzv. jezdí dokola. Prokázat, že se Buffer vědomě účastní řetězového obchodu je nad míru složitá.

Vyrovňavacích společností může být v řetězci i více a tím se snižuje šance na odhalení podvodu. Naopak může být Buffer z řetězce dokonce vypuštěn, avšak tím výrazně roste šance na odhalení takového podvodu.

Zprostředkovatelská společnost (Broker)

Tento subjekt je ve většině případů posledním článkem řetězce na území jednoho státu, který následně dodává bez DPH potrubní společnosti do zahraničí. Z tohoto titulu může následně požadovat od Finančního úřadu nadměrný odpočet DPH.

Profitující obchodník (Profit taker)

V některých případech může být Profit taker shodný s Brokerem. Jednoduše řečeno je to společnost, která z daňového podvodu profituje zejména tím, že přijímá zdanitelná plnění zasažená řetězovým podvodem pro svoji fakticky vykonávanou podnikatelskou činnost, případně pro účelové snížení vlastní daňové povinnosti na DPH.

6.4 Formy v oblasti nepřímých daní

Daňové úniky v oblasti nepřímých daní svým objemem jednoznačně převyšují podvody v oblastech daní přímých. Jedním z důvodů tohoto nepoměru může být to, že je odlišná délka zdaňovacích období. Jeden kalendářní rok je u daní z příjmu, a to jak fyzických, tak i právnických osob. Naopak u DPH nebo i u spotřební daně je to zpravidla jeden měsíc či v ostatních případech jsou tzv. čtvrtletní plátcí DPH. Podstatou je tedy to, že se daňové přiznání u nepřímých daní podává běžně každý měsíc, a tím je dána možnost manipulovat s účetnictvím a častěji čerpat nadměrné odpočty od finančního úřadu. Lze také říct, že měsíční daňové přiznání je méně přehledné, kdežto roční má podobu jednoho dokumentu, ve kterém je znázorněn celý rok, a tam není moc možností, jak tajit či zastírat.

6.4.1 Daň z přidané hodnoty

V této části jen zmíním možné způsoby krácení daně z přidané hodnoty. Rozepíšu se však u karuselového podvodu, který je svým podílem na četnosti páchaní a objemu způsobených škod na místech nejvyšších.

Čerpání nadměrných odpočtů a krácení daně při dovozu zboží ze zahraničí

Tento způsob je možné páchat tak, že zboží není řádně procleno [2].

Čerpání nadměrných odpočtů a krácení daně při vývozu zboží do JČS

Dodání zboží do zahraničí je bez DPH. Společnost pouze formálně dodává neurčité zboží nebo službu do zahraničí, přitom nic provedeno ani dodáno nebylo. Zboží mohla pořídit např. od ztraceného obchodníka.

Fingování dodání zboží do jiného členského státu

Podobně, jako je tomu v předchozím případě, tak i zde se formálně dodává zboží do JČS, ale zde tento produkt existuje. Může se jednat například i o výrobce, který deklaruje, že dodává zboží do zahraničí. Pachatel tedy vyinkasuje vratku na DPH, jelikož jej do zahraničí „jakože“ prodal bez DPH. Ve skutečnosti zboží zůstalo v ČR a společnost jej může prodat v tuzemsku pod cenou či s mnohem větší marží.

Neprovedení registrace k DPH

Je to jednoduchý princip krácení daně. Subjekty, kterým po splnění zákonných podmínek vzniká povinnost registrace k DPH, tak ji neudělají. Příkladem mohou být restaurační zařízení, které mají jednu provozovnu rozdělenou pod více právnických osob, aby právě nepřekročili limit obrátu, který již zakládá povinnost registraci udělat. Vyplatí se to rovněž subjektům, kde jsou konečnými odběrateli zboží a služeb osoby, pro které je výhodnější, aby prodejce nebyl plátcem DPH. Službu či zboží potom mají levněji.

Fiktivní daňové doklady

Jedná se o případy, kdy daňový subjekt do svého účetnictví zahrnuje faktury, které jsou fiktivní a zboží ani služba dodány nebyly. Tím se mu zvyšují náklady, ze kterých může neoprávněně nárokovat vyšší odpočet DPH.

Realizace služeb tzv. bez daně

Je to zřejmě nejbanálnější forma krácení daně. Avšak ve společnosti velmi běžná. Princip je takový, že daňový subjekt, který poskytuje zboží či službu konečným zákazníkům tyto práce nikde neneviduje a tržby poté v podstatě zatajuje před správcem daně.

Příkladem mohou být řemeslníci, u kterých zejména zákazníci vyžadují, aby byly služby provedeny bez daně. Pro tyto transakce je běžné, že se provádí platby v hotovosti, aby nebylo možné tento podvod dohledat.

Nákup zboží nesloužícího k ekonomické činnosti

Také velmi běžný způsob krácení daní v ČR. Daňové subjekty, potažmo jednatel nebo i jeho rodinní příslušníci, si nakupují zboží tzv. pod hlavičkou firmy. Nejčastěji je to elektronika. Daňové doklady za tyto produkty nesloužící k ekonomické činnosti společnosti jsou však zahrnuty do účetnictví a tím daňový subjekt uplatňuje odpočet DPH na vstupu. Tímto si v podstatě nakoupil zboží levnější o DPH, jelikož to mu stát vrátí zpět.

Záměna sazeb

U tohoto způsobu je využíváno více sazbového systému daní v ČR. Zboží nebo služba, která má podléhat vyššímu procentnímu zdanění je vykazována se sníženou sazbou daně.

Zkrácení daně řetězovým podvodem

Řetězové podvody využívají fiktivní fakturace k daňovému úniku, zapojujíce mnoho subjektů. Organizátoři vytvářejí falešné transakce a doklady, aby snížili daňovou povinnost. Tento sofistikovaný systém zahrnuje různé role od shánění "bílých koní" a vytváření falešných faktur až po podání daňových přiznání a kontrolních hlášení. Účetní doklady jsou často falešné a podvádějí finanční úřady. Organizátoři těchto podvodů jsou často vzdělaní odborníci. Tyto praktiky umožňují nelegální optimalizaci daňového základu a snižují zároveň daňovou povinnost.

V podstatě se jedná karuselový podvod na DPH, nicméně v tomto případě není do obchodů zapojeno zahraničí v podobě jiného členského státu EU, nebo třetí země.

... a další

Poskytnutý výčet není úplný, neboť existuje mnoho dalších způsobů daňových úniku. Mezi ně může patřit neoprávněné uplatňování odpočtu daně na vstupu ve spoustě dalších podob, anebo problémy s určením místa plnění u digitálních služeb, zejména prodeje licencovaného softwaru. Formy daňových úniků při DPH se často a různě kombinují, což zvyšuje jejich složitost.

6.4.2 Karuselové podvody

Problematické kolotočových podvodů věnuji samostatnou podkapitolu, jelikož je to způsob páchaní daňové kriminality, který se na škodě vzniklé státu podílí vůbec nejvíce.

Ve finanční terminologii se často mluví o toku peněz a o procesu uvádění zboží do oběhu. Koncept karuselu lze přirovnat k pohybu na kolotoči. Tento mechanismus je používán v mezinárodním obchodě. Když zboží opustí hranice země, kde bylo zakoupeno či vyrobeno, a následně je v zahraničí prodáno, tak to způsobí, že je toto zboží osvobozeno od DPH.

Hálek karuselový podvod popsal jako řetězec daňových subjektů a obchodních transakcí mezi nimi, jejichž cílem je, že jeden ze zapojených článků řetězce nesplní svou daňovou povinnost. Jejich podstatou je distribuce produktů prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, které překračují hranice jednotlivých členských států EU, a při tom v určitém okamžiku dochází ke krácení daně [11].

Hálek dále trefně vymezil výchozí předpoklady karuselového podvodu, kterými jsou:

- „jeden ze subjektů musí sídlit v jiném státě než zbytek řetězce,
- na území druhého státu, kde sídlí zbytek řetězce, musí být DPH vybíráno standardním odpočtem DPH,
- subjekty jsou registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty,
- obchod musí být prováděn v souvislosti s ekonomickou činností,
- dodání předmětu obchodní transakce na území druhého státu musí mít charakter zdanitelného plnění,
- na předmět obchodní transakce se neuplatňuje režim přenesené daňové povinnosti (režim reverse charge),
- u předmětu obchodní transakce lze při vývozu do jiného státu provést odpočet DPH“ [11].

Pro tento typ podvodu na dani je typické zapojení subjektů, které jsou popsány o pár stran dříve. Jsou jimi *Potrubní společnost (zahraniční nárazník)*, *Ztracená společnost (Missing trader)*, *Vyrovňovací společnost (Tuzemský nárazník)* a *Zprostředkovatelská společnost (Broker)*.

V evropské terminologii se tyto podvody označují jako MTIC podvody neboli missing trader intra-community frauds. Jako další označení lze zmínit tzv. „podvody chybějícího obchodníka“. Podstatou je, že této ztracený obchodník zmizí a nezaplatí státu daň [55].

Pojem „zmizí“ v této trestné činnosti nabývá úplně jiného rozměru, zejména pokud je tato kriminalita páchána organizovanou zločineckou skupinou, protože není výjimkou, že bílý kůň je např. bezdomovec nebo cizinec, který je v lepším případě jen nedohledatelný,

a naopak v nejhorším případě může být i zavražděn, aby nemohl svědčit proti organizátorům.

Klasický obchod

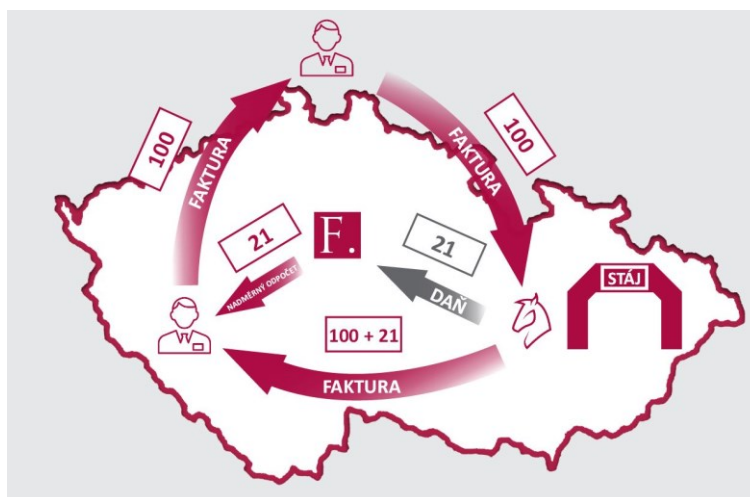
Princip klasického obchodu lze popsat jako proces, ve kterém obchodník nakoupí zboží nebo službu a daň z přidané hodnoty odvede státu. Poté zboží prodá odběrateli, který za to může požadovat vratku DPH, které za něj zaplatila. Toto se spáruje a tím pádem stát na jedné straně DPH vybral a na druhé straně DPH vrátil. Tím je daň v rovnováze.

Obchod zatížený karuselovým podvodem

V rámci tohoto obchodu se vyskytuje společnost, která je na pozici ztraceného obchodníka s bílým koněm v roli jednatele, avšak navenek se tváří jako seriózní firma. Ztracený obchodník uvádí do oběhu zboží, které často pochází z pašování nebo jeho původ není známý. Zboží prodá jiné firmě s DPH. Daň následně buď přizná, ale nezaplatí nebo ji vůbec nepřizná. Firma, která takové zboží zakoupí a poté ho přeprodá do jiného členského státu Evropské unie, prodává bez DPH, protože se jedná o přeshraniční obchod. Tím pádem má tato firma nárok na vratku DPH. Problém nastává v tom, že stát vyplatí vratku DPH u subjektu, který dodával do zahraničí, ale DPH od ztraceného obchodníka nevybere.

V klasickém obchodu byla rovnováha DPH, stát daň vybral a poté ji vrátil. V tomto případě se mu však daň nepodařilo vybrat, jelikož je bílý kůň nedohledatelný a v podstatě zmizí, ale vratku vyplatit musel. Tím vzniká státu škoda.

Celý proces je sympaticky a přehledně znázorněn na diagramu Finanční správy ČR.



Obrázek 2 Diagram karuselového podvodu [56]

Ted, když si již dokážeme karuselový podvod představit v teoretické rovině, tak uvedeme praktický příklad v jeho nejjednodušší podobě. Kolotočové podvody však mohou ve skutečnosti nabývat nejrůznějších podob. Ten jednoduchý případ je adekvátně popsán na webu netax.eu.

„Bílý kůň nakoupí počítače za 1000 000 Kč. DPH z tohoto obchodu tvoří 21 %. Na kontrolním hlášení uvede 210 000 Kč DPH, ale tuto částku už finančnímu úřadu nezaplatí. Počítače předá firmě ABC za 1210 000 Kč, přičemž firma ABC přizná v kontrolním hlášení 210 000 Kč DPH a také ho zaplatí. Počítače za stejnou cenu odevzdá dále firmě XYZ a takto počítače projdou 10 firmami. Poslední známý vlastník počítačů je prodá do Německa za 1210 000 Kč. Jelikož jde o přeshraniční obchod, DPH je od daně z přidané hodnoty osvobozeno. Od státu přesto žádá vratku na DPH 210 000 Kč. Stát jí tuto vratku vyplatí a firma, která vlastnila počítače jako poslední v ČR oškube státní pokladnu o 210 000 Kč. Stát tak zůstane v minusu, protože na výstupu DPH odešlo, ale na vstupu do pokladny nepřistálo.

Finanční správa bude párovat kontrolní hlášení z obchodů, kterými počítače prošly. Celý obchod od prodeje počítačů bílým koněm firmě ABC až po prodej do ciziny trvá více než rok. V momentě, kdy firma ABC prodala počítače dál, se po bílém koni slehla zem a nikdo obchodníka více neviděl. Je nedostupný, nedohledatelný, na výzvy nereaguje, zmizel ... A stát zůstal ve ztrátě ...“ [57].

Typické komodity

V minulosti se dalo podle obchodů s určitou komoditou detekovat, zda by se mohlo jednat o obchody zatížené podvodem či nikoliv. Pachatelé trestné činnosti nejčastěji obchodovali s malými věcmi, které však byly velmi hodnotné. Finanční správa ČR ve své výroční zprávě z roku 2015 uvádí tyto rizikové komodity, mezi které řadí „*drahé kovy, hutní materiál, tabákové výrobky, tiskařské stroje, pohonné hmoty, telekomunikační služby, reklamní služby*“ a dále „*řepkový olej, minerální oleje, maso, elektrina, plyn a další*“ [58].

Nicméně v rámci karuselových podvodů se dá obchodovat de facto jakákoliv komodita. Podstatné je, že lze jen stěží identifikovat původ komodity a dá se s ní relativně snadno manipulovat, a to za předpokladu, že v řetězci obchodovaná komodita vůbec fyzicky existuje.

Hálek za předmět obchodních transakcí v karuselových podvodech označil produkty:

- které dosahují **velkých prodejních obrátů**,

- které mají **vysoké prodejní ceny**
- u kterých je **těžko prokazatelné uskutečnění**,
- u kterých je **snadné simulovat fiktivní plnění**,
- které jsou značně **likvidní** [11].

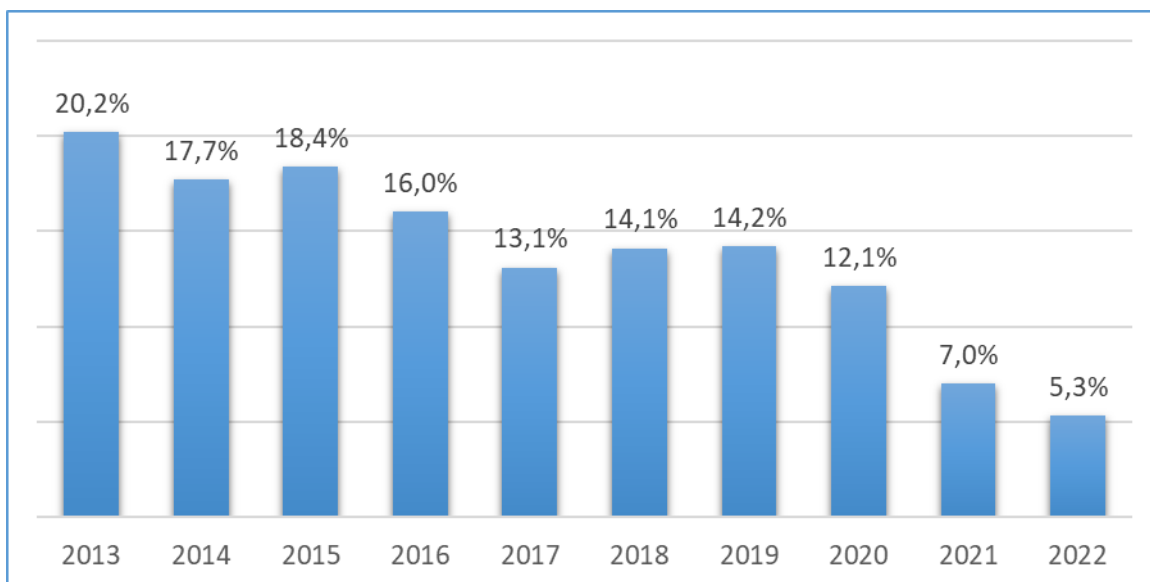
Závěrem této kapitoly je třeba poznamenat její přínos, kterým je zejména detailní popis aktuálních trendů v oblasti krácení daní, včetně praktik jako jsou fiktivní faktury a zneužívání celních režimů. Poskytuje hlubší porozumění složitým mechanismům hospodářské kriminality v daňové oblasti. Čtenář si udělá obrázek o klíčových formách daňových podvodů, které se v současnosti uplatňují. Získané poznatky z této kapitoly jsou klíčové pro pochopení současného stavu, ale také pro navrhování efektivních strategií a opatření pro boj proti těmto nelegálním praktikám.

7 NÁSTROJE K ZAMEZENÍ DAŇOVÝM ÚNIKŮM

Postrachem každého demokratického státu, zejména pro jeho státní rozpočet, jsou daňové úniky. Je bláhové spoléhat na poctivost všech daňových subjektů. V České republice se proti daňovým podvodům zavedl nespočet nástrojů, ať už administrativních či strukturálních zasahujících do legislativy a lze konstatovat, že se to jednoznačně vyplácí.

Před tím, než v této kapitole rozebereme jednotlivá stávající opatření i ta nově zaváděná, jak v rámci EU, a také na území ČR, tak vysvětlíme pojem **daňová meze**ra. Je to relativně těžce měřitelná veličina, která je odhadována jako rozdíl mezi částkou, která byla za daný rok na DPH vybrána a teoretickou daňovou povinností, tj. částkou, která by vybrána být měla. Tento rozdíl je ovlivněn zejména velikostí šedé ekonomiky, velikostí daňových úniků, nesprávně vyplňovanými údaji v daňových přiznáních a podobně [10].

Od roku 2021 se situace v České republice zlepšuje, a výše daňové mezery v ČR dokonce překonala průměr Evropské unie. To svědčí o tom, že se zavedení nejrůznějších opatření vyplácí a je to nejen z důvodu jejich aplikace v rámci EU, ale také přičiněním národních faktorů. Jednoznačně lze zásluhy přisoudit analytickým a kontrolním týmům finanční správy a v nemalé míře také Policii ČR. Vývoj daňové mezery v ČR je znázorněn na následujícím grafu [10].



Graf 4 Vývoj daňové mezery v ČR 2013-2022 [10]

K tomuto úspěchu výrazně dopomáhají dále uvedená opatření, která můžeme rozdělit na evropská a národní. Budou zde zmíněny jen ty platná, nikoliv uvažovaná či navrhovaná opatření.

7.1 Evropské nástroje

Řešit daňové úniky v rámci celé EU je velice zapeklité. Důvodem je volný pohyb zboží uvnitř Evropské unie a režim, při kterém nedochází k hraničním kontrolám v rámci EU. Je třeba brát v potaz jednotlivé směrnice EU, stejně tak právní předpisy jednotlivých členských států. Právní normy uvnitř jednotlivých států musí být v souladu s normami EU. To nabízí nástroje, díky kterým je možné bojovat proti daňovým únikům v oblasti DPH.

7.1.1 INTRASTAT

Intrastat je statistický výkaz, ve kterém hlásíte dovoz nebo vývoz zboží mezi státy Evropské unie. Pokud překročíte limit pro vykazování, tak ho musíte odesílat každý měsíc. Předmětem vykazování v Intrastatu je pouze pohyb unijního zboží, tzn. takového zboží, se kterým můžeme v rámci států evropského společenství volně nakládat. Povinnost vykazovat data vzniká fyzickým či právnickým osobám registrovaným nebo identifikovaným v tuzemsku k DPH, které odeslaly zboží do jiného členského státu anebo přijaly zboží z jiného členského státu, a to v hodnotě dosahující prahu 15 mil. korun (pro rok 2024) [59].

7.1.2 Souhrnné hlášení

Tento dokument je klíčovým prvkem v rámci členských států Evropské unie pro ověření správného zdanění poskytnutých služeb či zboží. Jeho účelem je potvrdit, že byly řádně uhrazeny daně za obchodní transakce. Povinnost předložit tento dokument mají všichni podnikatelé registrovaní k dani z přidané hodnoty na území EU, kteří své zboží dodávají nebo své služby poskytují v jiných zemích eurozóny.

Povinnost podat souhrnné hlášení vzniká daňovému subjektu v těchto situacích, ve kterých:

- dodal zboží plátcům DPH v jiném členském státě EU,
- přesunul svůj obchodní majetek do jiného členského státu EU,
- poskytl službu s místem plnění v jiném členském státě EU a příjemce této služby je plátcem daně [60].

Pro finanční správu a policejní orgán je vhodné při odhalování daňové trestné činnosti používat údaje ze souhrnného hlášení v kombinaci s údaji ze systému VIES, který je popsán následně.

7.1.3 VIES

System VIES (zkratka z anglického VAT Information Exchange System) je informační systém, který umožňuje sdílet data o plátcích DPH registrovaných v Evropské unii (EU) a o dodání zboží a služeb spadajících do souhrnného hlášení k dani z přidané hodnoty. Informace o plátcích DPH obsažené v systému VIES nejsou tak detailní jako údaje zveřejněné v českém celostátním registru plátců DPH [11].

Tento systém umožňuje správcům daně jednotlivých států EU ověřit, zda prodávající měl právo osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení zkontrolovat, zda kupující nabyté zboží řádně priznal a zdanil. Údaje jsou poskytovány v reálném čase.

Obsahem systému VIES jsou data dvojího druhu:

- údaje o plátcích DPH a
- další informace obsažené v systému.

Těmi dalšími daty jsou informace, která se přenáší mezi daňovými správami jednotlivých zemí pro kontrolu údajů vyplněných plátcí DPH na výše popsaném souhrnném hlášení. Správci daně tak mohou ověřit data o obratech mezi jednotlivými dodavateli a odběrateli a zkontrolovat například, jestli dodavatel mohl poskytnout plnění bez DPH nebo jestli odběratel toto plnění správně zdanil a uvedl v souhrnném hlášení. [61]

Jednoduše řečeno jde v tomto systému porovnat data českého subjektu, který deklaruje vývoz do JČS v systému souhrnného hlášení, s daty vykázanými právníckými subjekty z JČS, které jsou správcem daně nahrány do systému VIES.

7.1.4 EUROFISC

Administrativní opatření v boji proti daňovým podvodům s názvem EUROFISC Hálek definuje jako decentralizovanou síť sloužící pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy eurozóny. Je to nástroj s cílem podpořit a usnadnit spolupráci organizací a států v EU při boji proti daňovým únikům, mimo jiné i karuselovým podvodům [11].

V České republice je pro tuto problematiku vyčleněno samostatné oddělení na Generálním finančním ředitelství, které vyhodnocuje trendy úniků na DPH na tuzemské i komunitární úrovni a metodicky zajišťuje řešení úniků na DPH, podílí se na přípravě legislativy a tvorbě metodik či analýz v dané oblasti. Zajišťuje věcnou aktualizaci úlohy „Důvěryhodnost daňových priznání k DPH“ a podílí se na vývoji a praktickém uplatňování ostatních interních

aplikací s dopady do správy DPH, zajišťuje výměnu informací v systému Eurofisc a spolupracuje s příslušnými útvary v zahraničí i tuzemsku [62].

7.1.5 Reverse chargé v EU

Tento institut není určen toliko k zabránění daňovým únikům, ale je využíván zejména k tomu, aby bylo DPH odvedeno do státního rozpočtu té země, kde dochází ke spotřebě. Tudíž se nejedná o typický nástroj v boji proti daňovým podvodům, ale pro přehlednost jej zde uvádím [63].

Běžné je, že v klasickém systému DPH prodávající prodává zboží nebo službu i s DPH, tzn. že kupující zaplatí cenu včetně daně a prodávající ji následně přizná v daňovém přiznání a odvede finančnímu úřadu. Daňovou povinnost má tedy dodavatel. Tento systém je blíže popsán v kapitole „Tuzemský reverse charge“. V režimu „reverse charge“ jde však o přenesení daňové povinnosti právě z dodavatele na toho, kdo nakupuje zboží nebo služby, tedy na odběratele [63].

V režimu přenesené daňové povinnosti nevybírá dodavatel DPH ani ji nepředává státu. Místo toho je povinnost za DPH přenesena na podnikatele na konci prodejního řetězce, kteří ji pak odvádějí ve chvíli, kdy prodávají zboží koncovým spotřebitelům [63].

7.2 Národní nástroje

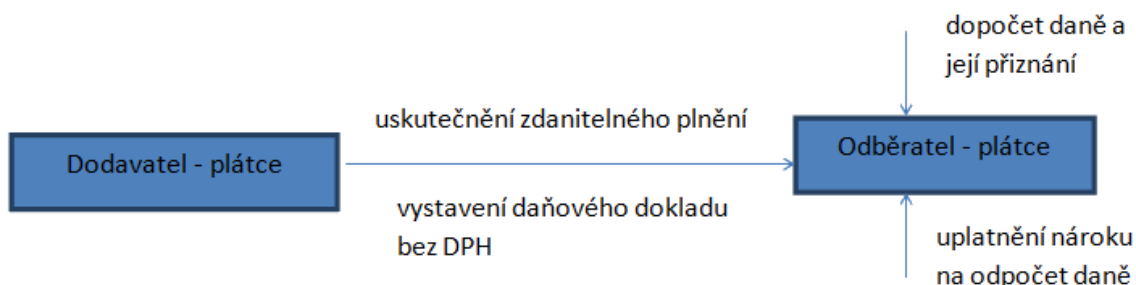
Evropské nástroje nepokrývají veškeré možnosti k eliminaci daňových úniků, a proto jsou aplikovány i tuzemské postupy. Zde budou blíže popsány nástroje používané čistě v rámci národního systému správy daní. Také zde bude zmíněna jedna z metod práce, která je nazývána „Daňová kobra“, která výrazným způsobem v tuzemsku napomáhá spravedlivějšímu výběru daní.

7.2.1 Tuzemský reverse chargé

Mechanismus reverse charge, známý také jako režim přenesení daňové povinnosti, je jedním z nejúčinnějších prostředků v boji proti daňovým podvodům [11]. Tento nástroj přenáší odpovědnost za přiznání a uhrazení DPH na kupujícího. Jeho účelem je zabránit situaci, kdy by kupující uplatňoval odpočet DPH na vstupu, zatímco dodavatel by daně neodvedl (např. pokud by plnil roli tzv. ztraceného obchodníka). V tuzemsku je hlavním cílem tohoto režimu předcházení daňovým únikům v rámci obchodních vztahů mezi dodavateli a odběrateli. Je důležité poznamenat, že tento režim může být použit pouze tehdy, jsou-

li jak dodavatel, tak i odběratel plátcí daně, a pokud je mezi nimi uskutečněna transakce, na niž se tento režim může vztahovat [55].

Nejlépe bude princip přenesené daňové povinnosti znázorněn na následujícím diagramu.



Obrázek 3 Princip přenesené daňové povinnosti [64]

Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku se vztahuje na dodání zákonem či vládním nařízením vymezených plnění [65].

Podstatu tohoto institutu byla adekvátním způsobem popsána a pro potřeby této práce již není třeba podrobnějšího rozboru všech vlastností a podmínek uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti.

7.2.2 Daňová kontrola

V České republice se DPH vybírá na základě principu samovyměření. To znamená, že daňový subjekt je odpovědný za posouzení své daňové povinnosti, vlastní výpočet daně, přiznání, uhrazení a zejména dodání odpovídající dokumentace.

Vzhledem k tomu, že ne všichni jsou poctiví, tak proto existuje daňová kontrola, která se řadí mezi tradiční a současně nejúčinnější metody v boji proti daňovým podvodům a únikům. Její klíčovou rolí je přimět daňové subjekty k důslednosti, přesnosti a čestnosti při vykazování svých daňových povinností, což v konečném důsledku přispívá k určitému způsobu prevence. Hlavním cílem daňové kontroly je správné zjištění a stanovení výše daně.

Daňová kontrola z pohledu správce daně patří mezi tzv. kontrolní postupy stanovené daňovým řádem v §85-87 [42].

Cílem je prověřit daňové povinnosti kontrolovaného subjektu, jeho tvrzení a jiné skutečnosti, které mají vliv na správné stanovení daně. Daňová kontrola se vždy vztahuje k jedné dani a konkrétnímu období (například k dani z přidané hodnoty za období červen 2024). Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu [66].

7.2.3 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Tento institut je zakotven v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty a jedná se o další účinný prostředek k potírání daňových podvodů. Jeho smyslem je založit ručitelství příjemce zdanitelného plnění za daň, která nebyla úmyslně odvedena, a to za předpokladu, že o této skutečnosti daný subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. Plátce DPH, tedy příjemce zdanitelného plnění, ručí v přesně vymezených případech za DPH z daného plnění provedeného na území České republiky, a to v situaci, kdy nebyla daňová povinnost uhrazena dodavatelem [67]. Kromě toho může být ručitelem za nezaplacenou DPH i tzv. oprávněný příjemce, zejména v situacích, kdy jsou pořízeny výrobky z jiných členských států a následně jsou tyto výrobky prodávány v tuzemsku [68].

Tento mechanismus je využíván v taxativně vymezených případech:

- „a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,*
- b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo*
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody“ [69].*

Jednoduše lze popsat tento nástroj následovně. Odběratel, který nakoupil zboží nebo službu od dodavatele, kdy oba jsou plátcí DPH, a dodavatel nezaplatil finančnímu úřadu z tohoto plnění daň, tak vzniká odběrateli v případech uvedených v § 109 zákona o DPH povinnost ručit za tuto daň, kterou poskytovatel nezaplatil.

Pro správné pochopení je dostačujícím způsobem vysvětlen princip ručení příjemce zdanitelného plnění a není cílem této práce popisovat jeho veškeré mechanismy a podmínky. Úzce s ručením souvisí *Nespolehlivý plátce* a *Nespolehlivá osoba*, který následuje vzápětí.

7.2.4 Nespolehlivý plátce a nespolehlivá osoba

Oba pojmy nevznikly současně, ale postupnou aplikací a hodnocením výsledků. Oba by však měly primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH [70].

Vhodná je zejména kombinace s *Ručením příjemce zdanitelného plnění*, protože ve chvíli, kdy je daňový subjekt označen za nespolehlivého plátce nebo osobu, tak lze jeho odběratele určit jako ručitele za neodvedenou daň. Prakticky to znamená, že by si měl odběratel v registru plátců kontrolovat, od koho nakupuje zboží nebo služby.

Nespolehlivý plátce

Nejprve vznikl v roce 2014 institut nespolehlivého plátce, který je definován v § 106a zákona o DPH. O označení subjektu za nespolehlivého plátce rozhoduje správce daně v případech, kdy závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně [11], například pokud má nedoplatky na DPH, byla mu opakovaně doměřena daň podle pomůcek, neuvedl správné nebo úplné informace při registraci, či neposkytuje dostatečnou součinnost vůči správci daně [71].

Na stránkách Ministerstva financí ČR je online veřejně přístupný *Registr plátců*, kde jsou zveřejňovány informace o daňových subjektech, zda jsou spolehliví, či nikoliv [11].

Nespolehlivá osoba

„Nespolehlivou osobou se stane osoba, o které tak rozhodne správce daně. Ten tak může rozhodnout o osobě, která není plátcem a závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní“ [71].

Tento institut se stal účinným v roce 2017. Je zakotven v § 106aa zákona o DPH, a to z důvodu, že zákon nepamatoval na nespolehlivé plátce, kterým byla zrušena registrace k DPH. A taky naopak – pokud by se tato nespolehlivá osoba stala plátcem, stane se automaticky plátcem nespolehlivým.

Nespolehlivý plátce je alternativním, avšak mírnějším postihem ke *Zrušení registrace DPH* z moci úřední [11], která bude popsána v navazující podkapitole.

7.2.5 Zrušení registrace DPH z moci úřední

Osoby, jejichž podnikání nezahrnuje pravidelné odvody DPH, mohou přijít o svou registraci DPH. V takových případech může finanční úřad iniciovat proces zrušení registrace k DPH podle ustanovení § 106 odst. 1 zákona o DPH. Toto ustanovení umožňuje daňovému úřadu zrušit registraci v případě, že subjekt – plátce přestal uskutečňovat ekonomickou činnost, uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, anebo neuskutečnil za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců žádné plnění bez oznámení důvod [69].

Vyjma výše uvedených důvodů může správce daně z moci úřední zrušit registraci plátce i v případech uvedených v § 106 odst. 2 zákona o DPH. Toto přímo navazuje na institut *Nespolehlivého plátce*, ve kterém je rovněž podmínka, že plátce daně závažným způsobem

porušuje své povinnosti týkající se správy daní. Možnost použití je však zpřísněna kumulativními podmínkami, které musí být současně splněny, a to:

- obrat plátce nedosahuje za posledních 12 kalendářních měsíců částky 2 000 000 Kč,
- plátce za posledních 12 kalendářních měsíců neuskutečňuje zdanitelná plnění, pokud se jedná o plátce, který nemá v tuzemsku sídlo,
- plátce je skupinou [69].

Samozřejmě jsou možnosti odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně, ale tato část již není předmětem diplomové práce a zmíněný princip zrušení registrace DPH je pro její účel dostatečně popsán. Pouze zmíním, že se rovněž jedná o nástroj v boji proti daňovým podvodům, jelikož pokud daňový subjekt není plátcem DPH, tak nemá legitimní možnost stát o daň okrádat.

7.2.6 Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je považováno za efektivní prostředek k odhalování daňových úniků a podvodů. Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnost správce daně, tak aby k odčerpávání finančních prostředků nedocházelo [11]. Je to institut, který je opětovně zakotven v zákoně o DPH, a to v § 101c až § 101i [55].

„Kontrolní hlášení je speciální daňové tvrzení, které nenahrazuje řádné daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti však kontrolní hlášení nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH“ [72].

Nebudou popsány jednotlivé podmínky a lhůty podání, bude však vysvětlen princip, jak kontrolní hlášení napomáhá v odhalování daňové kriminality.

Tuto povinnost má každý plátce DPH, nenahrazuje však klasické daňové přiznání, tudíž o něj nelze opřít sdělení obvinění vydávané policejním orgánem. **Před zavedením kontrolního hlášení** byla identifikace účelových podvodných řetězců firem **velmi administrativně a časově náročná**. Pracovníci správce daně, nebo policisté specializující se na hospodářskou kriminalitu prověřili fyzicky jeden subjekt, tam zjistili, od koho odebíral zboží či služby a následně pokračovali prověrkou zjištěného dodavatele. Pokud bylo v řetězci větší množství subjektů, což pachatelé daňových podvodů činili úmyslně, tak bylo až

nereálné dostat se k subjektu, u kterého byla daň zkrácena. To nezmiňuji problém, kdy byly do řetězce vloženy subjekty z jiných států. Nebo se rovněž nadbytečně kontrolovali i **pocitiví plátcí**, kteří by vůbec **zásah správce daně podstoupit nemuseli**. *Kontrolní hlášení* tyto problémy eliminuje a všechny subjekty jsou povinny v rámci hlášení uvádět, kdo je jejich dodavatelem i odběratelem. V minulosti také nebylo výjimkou, že daňový subjekt na pozici ztraceného obchodníka nebo nárazníka fungoval velmi dlouhou dobu, než se k němu fyzicky správce daně dostal ke kontrole. Nyní s kontrolním hlášením je tato možnost redukována a **životnost podvodného subjektu je značně zkrácena** [11].

Šefčík zhodnotil kontrolní hlášení tak, že není v jeho možnostech karuselovým podvodům zamezit úplně, ale může však výrazně usnadnit jejich odhalování [55]. **Pro policejní orgán i správcem daně** používané analytické nástroje je **kontrolní hlášení velkým přínosem**, protože umožňuje automaticky párovat daňové doklady a tím zjišťovat, jak a mezi kterými subjekty zboží zatížené podvodem putuje.

7.2.7 Zajišťovací příkaz

Dalším nástrojem, který je použitelný v boji proti daňovým podvodům výhradně finanční správou je zajišťovací příkaz, který je upraven v daňovém řádu v § 167 až §169. Slouží k tomu, aby došlo k výběru daně ještě před tím, než bude splatná. Pokud mají úředníci finanční správy podezření, že by firma nebo podnikatel daň později nezaplatil, mohou dopředu vybrat předpokládanou výši daně pomocí zajišťovacího příkazu. Plátce tuto částku musí uradit do tří dnů [73].

Je to efektivní prostředek výběru daní, ale v určitých případech, kdy se může finanční správa mýlit a soud dá následně podnikajícímu subjektu zapravdu, tak může být použití finančního příkazu pro firmu i likvidační, protože lhůta pro úhradu daně je pouze třídní a může přejít do okamžité exekuce finančních prostředků na účtu či jiných hodnot firmy. Tento institut je stále častějším předmětem debat mezi daňovými odborníky i zástupci finanční správy, zda je přiměřeným prostředkem a zda není zneužíván a aplikován častěji, než by bylo žádoucí.

7.2.8 Daňová kobra

„Pod pojmem Daňová kobra se identifikuje metoda práce a procesních postupů, do kterých je zapojena celní správa, finanční správa a policie. Z pohledu poptávky a očekávání naší společnosti jsou to velmi efektivní a účinné postupy v případě orgánů vymáhajících právo, s

primárním cílem zajištění řádného výběru daní, případně navrácení nelegálně získaných prostředků do státního rozpočtu“ [74].



Obrázek 4 Znak Daňové kobry [75]

V dubnu 2014 se v České republice oficiálně rozjel Projekt "Daňová kobra". Tento projekt vznikl prostřednictvím meziresortní dohody mezi ministerstvy vnitra a financí. Jeho cílem bylo nastavit pravidla pro trvalou a vzájemnou výměnu informací a koordinovaný postup složek státu v boji proti daňovým únikům a daňové kriminalitě. Od té doby projekt "Daňová kobra" přispěl k ochraně státního rozpočtu částkou přesahující 16 miliard korun [74].

Hlavním cílem daňové kobry je spolupráce mezi jednotlivými členy týmu v úmyslu dovědět se o trestné činnosti včas, tedy v době, kdy je možné závažným daňovým únikům předejít, případně je kvalitním způsobem zadokumentovat.

7.2.9 Zrušená elektronická evidence tržeb

Neodpustím si zmínit Elektronickou evidenci tržeb. Nástroj, který byl v aktivním užívání pouze pár let, tj. od roku 2016 až do jejího zrušení ke konci roku 2022 [76]. Přitom byl v době COVID-19 pozastaven. I přesto mělo EET jeden z největších měřitelných přínosů pro státní rozpočet a spravedlivý výběr daní. Pravicové politické strany ve svém předvolebním programu měly zrušení EET a striktně se jej držely, nehledě na pozitivní výsledky pro veřejný rozpočet.

Ministerstvo financí uvedlo, že EET mělo jednoznačně pozitivní vliv na státní rozpočet. Za prvních 12 měsíců fungování systému přineslo EET do rozpočtu nárůst daně z přidané hodnoty oproti předchozímu roku ve výši kolem 5 miliard korun. Jedná se o odhad, jelikož

není jasné, jak by se situace s výběrem DPH vyvíjela bez EET. Nicméně významným přínosem bylo vyrovnaní podmínek na trhu stravovacích služeb [77].

V roce 2020 fungoval systém EET v různých podobách v 17 zemích evropské unie [78] a jeho zrušení považují za vážnou chybu a ústupek lobbistickým skupinám oplátkou za politickou podporu.

7.3 Možnosti správce daně v boji proti daňovým podvodům v reklamě

Předtím, než budou v metodickém návodu zpracovány postupy policejního orgánu při odhalování daňové kriminality, zmíním legislativní možnosti, které má správce daně.

7.3.1 Rozsah plnění

Tento postup je upraven v § 24 odst. 1 ZDP a zaměřuje se tzv. na rozsah plnění. Pokud se jedná o reklamu, tak se řeší, jestli vůbec byla provedena, v jakém počtu, jestli byla v celém období, jestli odpovídala všem bodům smlouvy, případně se řeší i svědectví k tomu, zda reklama byla nebo nebyla viděna.

V takovém případě je důkazní břemeno na straně daňového subjektu.

7.3.2 Cena obvyklá

Tento postup je zakotven v § 23 odst. 7 ZDP a je zaměřeno na porovnání cen v dané lokalitě v daném čase. Jako příklad je billboard o velikosti 2x3 metry, jehož plocha se běžně prodává za 20 tis. Kč se v rámci daňových podvodů může prodávat klidně za 200 až 300 tis. Kč. Důkazním břemenem je zde zatížen správce daně.

7.3.3 Zneužití práva

Zneužití práva je primárně zakotveno v § 8 odst. 4 DŘ, kde je uvedeno: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převážujícím účelem je získání daňové nebo jiné výhody v rozporu se smyslem a účelem právního předpisu*“ [12]. Zjednodušeně řečeno se zneužití práva využije tam, kde daňový subjekt svou činnost provedl zcela v souladu s textem zákona, ale šel proti jeho smyslu a převážným účelem tohoto postupu bylo získání daňové výhody.

Kapitola o nástrojích k zamezení daňovým únikům poskytuje důsledný přehled o opatřeních, která jsou v České republice a v rámci Evropské unie používány k ochraně státních rozpočtů před daňovými podvody. Kapitola popisuje jak evropské, tak národní nástroje,

včetně kontrolního a souhrnného hlášení, VIES, daňovou kobru a další. Zjistili jsme, že zavedená a nově zaváděná opatření se ukazují jako účinná, což se projevuje snižováním daňové mezery v ČR a překonáním průměru Evropské unie od roku 2021. Závěr kapitoly se věnuje možnostem, které má správce daně v boji proti daňovým podvodům v reklamě. Čtenář má na jednom místě nástroje, které redukuje daňovou kriminalitu, případně přispívají při odhalování a následném odkazování orgány činnými v trestním řízení.

8 DÍLČÍ ZÁVĚR TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část této diplomové práce představuje klíčové základy pro pochopení problematiky daňové kriminality v kontextu reklamy a marketingu. Každá z kapitol poskytuje ucelený pohled na specifika dané oblasti a přispívá k lepšímu porozumění mechanismů a forem hospodářské kriminality související s daněmi.

První kapitola jasně definuje cíle této práce a použitou metodologii, čímž stanovuje směr analýzy a řešení problematiky daňové kriminality v reklamě. Důraz je kladen na cíl práce v podobě identifikace příčin a mechanismů daňových podvodů spojených s reklamou a navrhování strategií pro jejich odhalení a potírání.

Kapitola věnující se teorii daní pak poskytuje základní pochopení funkcí daní, struktury daňové soustavy v ČR a detailní přehled o dani z přidané hodnoty a z příjmu právnické osoby. Tato část je klíčová pro pochopení následujících analýz a strategií v rámci diplomové práce.

Následující kapitola se zabývá marketingem a reklamou, přičemž zdůrazňuje jejich daňový dopad a pravidla daňové uznatelnosti nákladů. Tato část poskytuje základní povědomí o tom, co lze považovat za daňově uznatelné náklady a co ne, v souvislosti s marketingovými aktivitami právnických osob.

Část pojednávající o hospodářské kriminalitě přináší podrobný pohled na definici tohoto fenoménu, jeho charakteristické rysy a typologii pachatelů. Tento teoretický rámec je důležitý pro pochopení specifik daňové kriminality a motivací pachatelů v oblasti daní.

Dále jsou rozebírány konkrétní daňové trestné činy, jejichž detailní popis a právní rámec přispívají k lepšímu porozumění problematiky daňové kriminality se zaměřením na oblast reklamy a marketingu.

Kapitola o formách daňových podvodů nabízí aktuální pohled na trendy v oblasti krácení daní a popisuje různé praktiky včetně jejich konkrétních forem a subjektů účastnících se těchto nelegálních aktivit.

Závěrečná kapitola popisující nástroje k zamezení daňovým únikům poskytuje přehled o opatřeních používaných k ochraně státního rozpočtu před daňovými podvody. Je zde popsáno mnoho evropských i národních nástrojů a strategií, které byly prokázány jako účinné v boji proti daňové kriminalitě.

Teoretická část tedy poskytuje solidní základy pro analýzu a návrhy strategií v praktické části diplomové práce a přispívá k lepšímu porozumění problematice daňové kriminality v oblasti reklamy a marketingu.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

9 METODICKÝ NÁVOD ZAHRNUJÍCÍ LEGISLATIVNÍ MOŽNOSTI POLICIE ČR PŘI ODHALOVÁNÍ DAŇOVÉ KRIMINALITY

Daňové trestné činy, jakož to i všechny ostatní, lze projednávat pouze v rámci trestního řízení, které je vnitřně rozděleno do několika stádií. V této kapitole bude ve vztahu k daňové kriminalitě rozebráno pouze první stadium, tj. **přípravné řízení**, které se dále dělí na **prověřování** a **vyšetřování** [49]. Policejní orgán zná i postupy před zahájením úkonů trestního řízení, např. podle zákona č. 273/2008 Sb., o Policii ČR. Některé zde budou zmíněny.

Účelem celého přípravného řízení je prošetřit, zda došlo ke spáchání trestného činu a kdo je pravděpodobným pachatelem ve fázi prověřování, a následně zajistit důkazy a připravit podání obžaloby k soudu ve fázi vyšetřování [79].

Z důvodu různých modů operandi daňových trestných činů je téměř nereálné sepsat přesný návod, jaké úkony činit po zahájení šetření daňového trestného činu. Pokusím se však o shrnutí těch nejčastějších činností, které svým obsahem současně poskytují nejrelevantnější informace a mají oporu v současném právním systému České republiky.

9.1 Iniciace prověřování

Daňová kriminalita se vyznačuje vysokým stupněm latence, která je způsobena zejména tím, že na rozdíl od obecné kriminality se její následky neprojevují bezprostředně na zájmy chráněné zákonem, které jsou veřejností vnímány nejcitlivěji [80].

Podněty k prověřování daňových deliktů budou podle charakteru rozděleny do následujících podkapitol a popsány budou pouze v krátkosti. Řazení je zvoleno podle četnosti výskytu jednotlivých podnětů.

9.1.1 Podněty kontrolních orgánů

Nejčastěji se orgány činné v trestním řízení setkávají s oznámeními specializovaných orgánů, které působí na úseku kontroly veřejné správy, ale také v oblasti hospodaření soukromých subjektů [45]. Těmito orgány jsou zejména:

- soustava místně příslušných Finančních úřadů,
- bankovní dohled České národní banky,
- Česká obchodní inspekce,

- Finanční analytický útvar Ministerstva financí ČR,
- a v ojedinělých případech také Celní úřad [38].

9.1.2 Vlastní zjištění

Zejména policisté zařazení na úseku odhalování hospodářské kriminality, tzv. operativa, při své činnosti a z dalších nejrůznějších zdrojů konsolidují informace a signály o podezřelých a pochybných hospodářských a finančních aktivitách. Současně zajišťují důležité listinné materiály nebo dokumentují propojení osob a firem podílejících se na podezřelých činnostech [38]. Přitom využívají zákonná oprávnění zakotvená v trestním řádu a zákoně o Policii ČR, která jsou v této práci také popsána v kapitolách 9.3.3 a 9.3.4.

9.1.3 Oznámení občanů, firem a jiné podněty

Ať už se jedná o fyzickou nebo právnickou osobu, tak se můžeme nejčastěji setkat s oznámeními, které podávají poškozené subjekty [45].

V hospodářském prostředí není výjimkou konkurenční boj jednotlivých podniků, které vzájemně ví o svých nekalých praktikách a nasnadě je tedy anonymní oznámení za účelem trestního stíhání konkurenční firmy.

Policejní orgán se musí řídit zásadami trestního řízení, mimo jiné i zásadou legality a oficiality a je tedy povinen se zabývat a vést šetření například i k informacím zveřejněným na internetu v případě, že obsahuje relevantní informace. V této kategorii jsou rovněž anonymní podání [45].

9.2 Prvotní úkony

Podstatná část šetření trestného činu vyvstává hned na jeho počátku. Postupem v souladu s ustanovením § 158 odst. 1 trestního řádu policejní orgán zjišťuje skutečnosti, které nasvědčují tomu, že byl spáchán trestný čin.

Důležitá je:

- podrobná analýza oznámení,
- lustrace v policejních evidencích a v otevřených zdrojích,
- zjištění vzájemných vazeb mezi společnostmi, jednatelem, manažery apod.,
- zjištění informací o oznámené trestné činnosti v zájmovém prostředí,
- zjištěné informace konsolidovat a hodnotit s cílem stanovit další postup.

V této chvíli policisté pracují zejména v mezích oprávnění uvedených v zákoně o Policii ČR.

9.2.1 Žádosti dle ust. § 71a ZoP

Pro daňové podvody je jedno z nejdůležitějších oprávnění zakotveno v zákoně o Policii ČR. To je koncipované přímo na míru policistům pracujícím na úseku daňové kriminality, jelikož je v jeho znění výslovně uvedeno, kdo může toto ustanovení využívat a že je jím možno získávat informace od správce daně, aniž by se jednalo o porušení mlčenlivosti podle daňového řádu [81].

Policejní orgán tak má možnost již na počátku šetření trestného činu získat informace o společnostech, s kým obchodují, zda a u kterého článku řetězce mohla být zkrácena daň.

9.2.2 ZUTR (§ 158/3)

Nazná-li policejní orgán z informací získaných některým z výše uvedeném postupů podezření, že byl spáchán trestný čin a směřuje ke zjištění jeho pachatele, tak přistoupí k tzv. *Zahájení úkonů trestního řízení* (dále jen ZUTR), podle ust. § 158 odst. 3 trestního řádu. Od této chvíle policejní orgán spolupracuje s příslušným Státním zastupitelstvím a veškeré úkony již musí činit v souladu s trestním řádem [49].

Například žádost o informace od správce daně podle § 71a již nemůže být použita jako důkaz, protože nebyla obstarána v rámci mezí probíhajícího trestního řízení, tudíž je třeba žádost nahradit oprávněním zakotveným v trestním řádu, viz. níže.

9.2.3 Žádosti dle ust. § 8/1 TR

Jedna z nejuniverzálnějších žádostí, upravená v trestním řádu. Stanovuje povinnost státních orgánů, právnických i fyzických osob vyhovovat dožádáním orgánů činných v trestním řízení při plnění jejich úkolů [32].

Prakticky tento institut slouží k získávání dokumentů, smluv, faktur, informací k movitým a nemovitým věcem nebo i kamerových záznamů. V podstatě lze říct, že zmíněné orgány a osoby jsou povinny poskytnout Policii ČR téměř vše, o co požádá. Tuto žádost sepisuje policejní orgán z vlastního uvážení, bez schválení ze strany Státního zastupitelství.

9.2.4 Žádosti dle ust. § 8/2 TR

Toto ustanovení trestního řádu již Policii ČR klade větší omezení při jeho použití a lze jej aplikovat pouze v přesně stanovených případech, a navíc podléhá schvalovacímu procesu, tj. kontrole oprávněnosti návrhu státním zastupitelstvím. Není divu, jelikož je tímto institutem již zasahováno do bankovního tajemství či mlčenlivosti správce daně.

Finanční šetření – úvodní bankovní informace (§ 8/2)

Finanční šetření je metoda policie ČR, při které jsou zjišťovány bankovní informace k prověřovaným subjektům, včetně jejich majetkových poměrů, vlastnictví movitých a nemovitých věcí, investičních nástrojů, to vše v ČR i v zahraničí.

Policejní orgán požádá státní zastupitelství o vydání příkazu bance, aby poskytla informace o svém klientovi.

V úvodu trestního řízení jsou tyto informace podstatné pro zjištění, s kým prověřovaný subjekt obchoduje, zda zasílá platby tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, zda jsou z účtu prováděny podezřelé výběry či kdo všechno má oprávnění s finančními prostředky na účtu společnosti nakládat.

Daňové řízení (§ 8/2)

Postup u informací, kterými disponuje správce daně je obdobný. Rovněž jde žádost cestou státního zastupitelství a v případě shledání oprávněnosti žádosti je zaslán příkaz příslušnému správci daně, který požadavek zpracuje a odpověď zašle policejnímu orgánu.

Informace, které jsou pro pracovníky hospodářské kriminality důležité, mohou být zejména údaje z kontrolního a souhrnného hlášení, tzn. kdo s kým obchoduje a v jakých částkách, informace o podaných daňových přiznáních, informace o probíhajících daňových kontrolách, u kterých již mohly být provedeny výslechy různých osob anebo místní šetření k sídlům prověřovaných společností.

Všechny postupy zařazené v podkapitole *Prvotní úkony* směřují k získání přesné představy o způsobu páchaní trestné činnosti, jejím rozsahu a množství zapojených osob, ustanovení zájmových míst, kde se např. prověřované osoby stýkají, ale především ke stanovení dalšího postupu, při kterém bude rozhodnuto, kterým směrem vést další úkony a k zajištění jakých důkazů. Podstatné je také posoudit, které úkony budou neefektivnější. Není totiž cílem

policie shromáždit obrovské množství informací a v nich něco najít, ale s ohledem na zásadu efektivity trestního řízení aplikovat jen ty postupy, které jsou nejúčinnější.

9.2.5 Sledování bankovních účtů dle ust. § 8/3 TŘ

V rámci hospodářské kriminality, kde je cílem pachatelů především získání finanční výhody a jde tedy o manipulaci s penězi, tak je toto ustanovení velkým pomocníkem při monitorování toku finančních prostředků. Zakotvené je v trestním řádu a nařizuje jej předseda senátu, případně v přípravném řízení na návrh státního zástupce soudce [32].

Prakticky tento institut umožňuje online sledovat transakce na účtech, výběry z bankomatů, platby debetními či kreditními kartami.

9.3 Operativní rozpracování

Pod tímto pojmem si můžeme představit proces, při kterém policejní orgán koná prověřování trestného činu takovým způsobem, aby prověřovaný subjekt nevěděl, že je proti němu vedeno trestní řízení. Tento proces se rovněž nazývá skryté prověřování.

Daňová kriminalita je ve většině případů páchána organizovanými skupinami, vyznačuje se vysokou latencí a škodami dosahujícími velkého rozsahu. Způsob páchání je často velmi sofistikovaný, a proto i policejní praktiky a postupy musí mít jistou míru důmyslnosti a důvtipu, kterými operativní činnost do jisté míry disponuje. Zásadní je i zjištění, zda je v trestné činnosti stále pokračováno, nebo byla páchána pouze v minulosti. Pokud je stále aktuální, tak nic nebrání zahájení skrytého prověřování. Operativní rozpracování je vedeno v utajovaném režimu dle zákona č. 412/2005 Sb. o ochraně utajovaných informací a bezpečnostní způsobilosti.

Hlavním cílem operativního rozpracování je především opatření relevantních důkazů, případně poznatků o trestné činnosti za využití oprávnění, která jsou policistům dána zákonem, mezi které řadíme prostředky operativně pátrací činnosti popsané v dalších podkapitolách.

9.3.1 Odposlech a záznam telekomunikačního provozu (§ 88/1)

Odposlech umožňuje zajištění přenášených informací a provozních a lokalizačních údajů, zejména prostřednictvím telefonních hovorů, zpráv a e-mailů.

Toto oprávnění zakotvené v trestním řádu umožňuje policii na úrovni kriminálních útvarů činit jeden z nejvíce invazivních úkonů, který zasahuje do základních lidských

práv a svobod, konkrétně čl. 13 Listiny. Z toho důvodu jsou **podmínky pro nařízení odposlechu** jedny z nejpřísnějších, které trestní řád upravuje. V bodech je shrnu:

- oprávnění použít tento institut pouze u:
 - zločinů s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let,
 - vyjmenovaných zločinů, kde horní hranice trestní sazby může být nižší než osm let,
 - úmyslných trestných činů, k jejichž stíhání zavazuje vyhlášená mezinárodní smlouva,
- důvodem je získání významných skutečností důležitých pro trestní řízení,
- podmínkou je, že skutečnosti významné pro trestní řízení nelze získat jiným způsobem, nebo pokud je jejich získání podstatně ztížené,
- současně nesmí být sledován jiný účel než získání důkazů do probíhajícího trestního řízení,
- odposlech provádí pouze Policie ČR,
- příkaz k odposlechu vydává Předseda senátu nebo v přípravném řízení na návrh státního zástupce soudce [49].

Odposlech a záznam telekomunikačního provozu může být vykonáván v kterékoliv fázi trestního řízení, nicméně je-li to před zahájením trestního stíhání tak jak je to chronologicky uvedeno v této kapitole, tak je tento úkon možné provádět pouze jako neodkladný a neopakovatelný úkon dle ust. § 160 odst. 4 trestního řádu [32]. Vždy je však třeba zvážit, zda konkrétní úkon splňuje podmínku neodkladnosti, a to také ve vztahu k osobě, jíž se týká [82].

Kontrolu používání odposlechů koná Poslanecká sněmovna ČR, která k tomuto účelu zřizuje kontrolní orgán [49].

V současné „době datové“ již odposlechy nepřinášejí ty klíčové důkazy, ale poskytují velké množství podpůrných informací, které při komparaci s jinými informacemi mohou mít hodnotu důkazu.

9.3.2 Údaje o telekomunikačním provozu (§ 88a)

Podmínky získání provozních a lokalizačních údajů jsou velmi podobné, jako je tomu u *Odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu* a přesně jsou uvedeny v ust. § 88a

trestního řádu [32]. V této práci podmínky užití z důvodu podobnosti s předchozím ustanovením blíže popisovat nebudu.

K čemu však toto ustanovení slouží? V oblasti daňové kriminality můžeme historicky, zpravidla maximálně 6 měsíců zpětně, získat údaje o tom, kde se pohybovalo konkrétní zařízení (tzv. lokalizační údaje), nebo můžeme zjistit, kdo s kým komunikoval, jak často a jak dlouho (tzv. provozní údaje). Prakticky tedy můžeme zjistit telefonní čísla či IP adresy zařízení nebo osob, které např. podávaly daňové přiznání a kontrolní hlášení subjektů na pozici ztraceného obchodníka. Můžeme tedy ustanovit konkrétní osobu, která ovládá společnost, kde je jednatelem bílý kůň. Pro daňovou trestnou činnost jsou podstatné tyto oblasti, které mohou přinést relevantní informace:

- datové schránky,
- e-mailové schránky a účty,
- přístupy na bankovní účty,
- podání daňových přiznání, kontrolních a souhrnných hlášení.

9.3.3 Operativně pátrací prostředky

Další oprávnění policie při provádění skrytého prověřování jsou uvedené v § 158b až § 158f trestního řádu, tedy **Předstíraný převod**, **Sledování osob a věcí** a **Použití agenta** [32]. Jejich účelem je předcházení, odhalování a objasňování trestné činnosti a veškeré výstupy v podobě nahrávek, audio či video záznamů, můžou být použity jako důkaz. S realizací těchto úkonů se velmi často setkáváme právě při prověřování hospodářské trestné činnosti, ale i jiné závažné kriminality, např. drogové [38].

Všeobecně lze použití operativně pátracích prostředků omezit těmito **podmínkami**, které jsou podobné jako u *Odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu*:

- nesmí sledovat jiný zájem než získání skutečností důležitých pro trestní řízení a
- lze je možné použít jen tehdy, nelze-li sledovaného účelu dosáhnout jinak nebo bylo-li by jinak jeho dosažení podstatně ztíženo [49].

V této práci nebudou rozepsány veškeré skutečnosti vztahující se k jednotlivým prostředkům, jelikož jsou taxativně stanoveny v zákonné úpravě, tzn. kdo je povoluje, jaké jsou lhůty apod. Jednotlivé nástroje jsou vždy nad rámec zákona, avšak v jeho mezích, upraveny interními akty řízení, tedy vnitřními předpisy, které podrobněji stanovují postup jejich

užití. Tyto směrnice nejsou veřejně vyhlášeny, nejsou tedy určeny široké veřejnosti, ale pouze těm pracovníkům, jichž se přímo dotýkají.

Bude zde popsán pouze základ, tedy k čemu slouží a jak je možné tyto úkony efektivně využít při získávání důkazů v oblasti daňové kriminality.

Předstíraný převod (§ 158c)

„Předstíraným převodem se rozumí předstírání koupě, prodeje, nebo jiného způsobu převodu předmětu plnění včetně převodu věci, k jejímuž držení je třeba zvláštního povolení, jejíž držení je nepřipustné, která pochází z trestného činu, nebo která je určena ke spáchání trestného činu“ [32].

Toto ustanovení je více zaměřené na obecnou kriminalitu, jelikož látky, ke jejichž držení je třeba zvláštního povolení nebo je jejich držení nepřipustné, mohou být zejména jedy, drogy, zakázané zbraně nebo střelivo. Nicméně i v rámci hospodářské kriminality je toto ustanovení využitelné, jelikož je možné předstíraným převodem získat například padělané bankovky, tzn. předmět, který pochází z trestného činu, nebo je možné nakoupit polotovary určené např. k výrobě nelegálních nekolovaných cigaret, jejichž prodejem dochází ke krácení spotřební daně. Nebo se může jednat o zařízení na výrobu lihu.

Sledování osob a věci (§ 158d)

„Sledováním osob a věci se rozumí získávání poznatků o osobách a věcech prováděné utajovaným způsobem technickými nebo jinými prostředky“ [32]. Při tomto jsou pořizovány zvukové, obrazové nebo jiné záznamy a v zákonem stanovených situacích může být zasahováno i do práv na nedotknutelnost obydlí či listovního tajemství garantované Listinou základních práv a svobod.

Jedná se o velmi rozmanitý institut trestního řádu. Důvodem jeho širokého způsobu použití je i ten, že trestní řád je vydán v roce 1961 a ačkoliv přijal určité novelizace, tak nedostatečně reflektuje technologický vývoj ve světě. Ač nelogicky, tak je možné sledování využít např. na zajištění celého obsahu e-mailové schránky, tzn. sledujeme data vytvořená v minulosti.

Tím racionálnější se jeví běžné sledování, kdy jsou dokumentovány schůzky zájmových osob, které si mohou předávat fiktivní daňové doklady, finanční hotovost, domlouvají převody společností, zřizování bankovních účtů, shánění a dosazování bílých koní do pozic jednatelů některých společností. Může být sledována i poloha osob či jiných zařízení.

Použití agenta (§ 158e)

„Použití agenta vytváří možnost infiltrace policie do kriminálního prostředí, v němž se páchají nejzávažnější činy. Tyto prostředky neposkytují přímý poznatek pro orgány činné v trestním řízení, jenž by měl charakter důkazu. Ostatně trestní řád zdůrazňuje použitelnost zvukových, obrazových a jiných záznamů získaných při použití těchto prostředků jako důkazu (§159b odst. 3), a nikoli těchto prostředků přímo“ [83].

Tento institut nabývá na významu při páchání trestné činnosti v mezinárodním měřítku, jelikož informace od agentů působících v organizovaných skupinách zabývajících se finanční kriminalitou jsou velmi důležité a neocenitelné pro odhalení těchto uskupení [2].

Úkolem agenta využitého v hospodářských trestných činech by v první řadě byla jeho infiltrace do skupiny osob, které se daňové kriminality dopouští. Mohl by získat důkazy o fiktivnosti zdanitelného plnění, totožnosti členů skupiny a jejich role v organizaci, poznatky o dalších nelegálních aktivitách (např. praní špinavých peněz), budoucí plány organizace za účelem lepšího zaměření úkonů prověřování a v neposlední řadě by mohl ustanovit osoby, které by mohly v budoucnu spolupracovat či by mohly být svědky v následném vyšetřování. Všechny tyto informace a důkazy by mohly být klíčové pro úspěšné objasnění a následné stíhání pachatelů daňových podvodů a hospodářských trestných činů.

9.3.4 Podpůrné operativně pátrací prostředky

Již z názvu je patrné, že se bude jednat o nástroje a činnosti, které mají podpůrný charakter a jejich primárním cílem není získání důkazů, ale poznatků o trestné činnosti a rovněž možnost předcházení trestným činům. Její právní základ je zakotven v § 72 - § 77 zákona o Policii ČR. Podpůrné operativně pátrací prostředky jsou čtyři, a to **Informátor**, **Krycí prostředky**, **Zabezpečovací technika** a **Zvláštní finanční prostředky** [81].

Stejně jako u předchozí podkapitoly, tak i u této nebudou rozepsány veškeré skutečnosti vztahující se k jednotlivým prostředkům, jelikož jsou taxativně stanoveny v zákonné úpravě. I v tomto případě jsou jednotlivé nástroje vždy nad rámec zákona, avšak v jeho mezích, upraveny interními akty řízení, tedy vnitřními předpisy, které podrobněji stanovují postup jejich užití. Tyto směrnice nejsou veřejně vyhlášeny, nejsou tedy určeny široké veřejnosti, ale toliko těm pracovníkům, jichž se přímo dotýkají.

Bude zde popsán pouze základ, tedy k čemu slouží a jak je možné tyto úkony efektivně využít při získávání důkazů v oblasti daňové kriminality.

Informátor (§ 73)

Je jím fyzická osoba, která není ve služebním poměru příslušníka bezpečnostních sborů, avšak jedná na základě dobrovolnosti a ve prospěch Policie ČR. Tato osoba na základě svého uvážení informuje policii o všem, co by mohlo souviset s trestnou činností a o podrobnostech, o kterých se určitým způsobem dozvěděla. Policie pak činí kroky, aby byla utajena identita informátora a vytvořeny vhodné podmínky pro bezpečné předávání zpráv policii. Za tuto službu může být informátorovi poskytnuta věcná, či finanční odměna [84].

Informace, které může Policii poskytnout se víceméně shodují s úkolem, který plní *Agent*. Jsou uvedeny v předchozí podkapitole 9.3.3 a považují za zbytečné je opakovat. Podstatným rozdílem proti agentovi je, že *Informátor* není policistou.

Krycí prostředky (§ 74 - § 75)

Krycím prostředkem může být doklad, prostor nebo i činnost, která prioritně slouží k zastírání skutečné totožnosti osoby, aby nedošlo k vyzrazení její činnosti nebo pravé totožnosti. Současně slouží k zastírání činnosti policie [81].

Hlavním úkolem krycích prostředků v rámci hospodářské kriminality, jakož i jiné trestné činnosti, je subsidiární úloha pro použití *Zabezpečovací techniky, Sledování osob a věcí, Použití agenta i Předstíraný převod*, vždy však ve veřejném zájmu.

Zabezpečovací technika (§ 76)

Tímto se rozumí technické prostředky, zařízení a jejich soubory, které umožní eliminovat hrozbu pro veřejný pořádek a bezpečnost [81]. Vždy se jedná o určitý typ technického zařízení, které může např. napomáhat střežení objektů.

V oblasti hospodářské kriminality je využitelnost stejná jako u jiných druhů kriminality. Může zahrnovat různé kamerové systémy pro monitoring zájmového prostoru nebo zařízení. Výstup může poskytnout informace důležité pro další směrování vedeného skrytého prověřování.

Zvláštní finanční prostředky (§ 77)

Jsou to vyčleněné finanční prostředky, které slouží k úhradě některých výdajů při získávání poznatků o trestné činnosti, dále při používání všech zde popsanych prostředků operativně pátrací činnosti podle zákona o policii i trestního řádu a také při zajišťování krátkodobé

ochrany osoby. Oprávněný policista je povinen s těmito prostředky nakládat účelně a hospodárně [81].

9.4 Realizace

Realizace je velmi podstatnou částí skrytého prověřování, protože se tím v podstatě ukončuje část, ve které prověřované osoby nevědí, že je proti nim vedeno trestní řízení a navazuje část trestního řízení, která dále bude probíhat tzv. otevřeně. Je to milník, který se vyznačuje velmi náročnou organizací práce, jelikož je třeba zkoordinovat velké množství osob, techniky a činností ve velmi krátkém časovém úseku. Zejména u hospodářské kriminality, u které je do trestné činnosti zapojeno velké množství osob a společností, také jsou domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor a pozemků konané na velkém množství míst, stejně tak je zadržení podezřelých konáno na velkém počtu osob.

Cílem realizace je tedy zajištění osob a věcí důležitých pro trestní řízení. Z těchto zadržených osob, případně z obsahu zajištěných věcí mohou být následně opatřeny již procesní důkazy pro trestní řízení v podobě výslechů nebo jiných materiálních stop.

9.4.1 Finanční šetření před realizací

Jak již bylo uvedeno, tak finanční šetření je metoda policie ČR, při které jsou zjišťovány bankovní informace k prověřovaným subjektům, včetně jejich majtkových poměrů, vlastnictví movitých a nemovitých věcí, investičních nástrojů, to vše v ČR i v zahraničí.

Ve fázi těsně před realizací plní tato metoda jiný úkol než v počátku trestního řízení. Primárním cílem pachatelů hospodářské trestné činnosti je dosažení zisku, výhody či jiného majtkového prospěchu, a právě dohledání takto nelegálně nabytého majetku (výnosu z trestné činnosti) je úkolem finančního šetření před realizací. Pohnutkou pro dohledávání majetku je oprávnění policejního orgánu zajistit věci důležité pro trestní řízení, kterými mohou být výnosy z trestné činnosti nebo náhradní hodnoty za tyto výnosy (§ 77b TR).

9.4.2 Zajišťování osob důležitých pro trestní řízení

Právní ustanovení v trestním řádu, které se vztahují k zajištění osob důležitých pro trestní řízení, je vícero. Instituty vztahujících se k:

- **obviněnému** – *Vazba* (§ 67 TR), *Příkazu k zatčení* (§ 69 TR), *Zákazu vycestování do zahraničí* (§ 77a) a *Zadržení obviněného* (§ 75 TR),

- **podezřelému** – *Zadržení osoby podezřelé* (§ 76 odst. 1 TŘ), *Příkaz k zadržení* (§ 76a TŘ), *Omezení osobní svobody osoby přistižené při trestném činu nebo bezprostředně poté* (§ 76 odst. 2 TŘ).

Abych postupoval chronologicky jako doposud v této kapitole, tak v rámci realizace přichází v úvahu dva postupy zajištění osoby, a to **Zadržení osoby podezřelé** a **Vazba**. V otázkách zákonných podmínek odkážu na trestní řád, kde je vše taxativně vymezeno [32].

Zadržení osoby podezřelé (§ 76 odst. 1 TŘ)

„Zadržení podezřelého je časově omezené opatření, sloužící k prozatímnímu zajištění osoby podezřelé ze spáchání trestného činu do doby, než bude proti ní zahájeno trestní stíhání, přezkoumána existence důvodů vazby a rozhodnuto o tom, zda bude vzata do vazby“ [49].

Je to silný institut omezující osobní svobodu garantovanou Listinou základních práv a svobod. Při splnění zákonných podmínek má tento úkon významnou taktickou hodnotu. Osoby, které jsou při realizaci zadrženy, a současně jsou to členové jedné organizované skupiny podílející se na páčání hospodářské trestné činnosti, se v režimu zadržení nemohou domlouvat, jak budou vypovídat u bezprostředně následujících výsledků. Současně je takticky vhodné, pokud se v budově policie zahlédnou, ale nemůžou spolu komunikovat.

Zadržení osoby podezřelé může být ukončeno policejním orgánem propuštěním na svobodu, pokud důvody zadržení opadnou. V opačném případě je podezřelému po výsledku sděleno obvinění podle ust. § 160 odst. 1 TŘ, a o tomto je vyrozuměn státní zástupce, který rozhodne o tom, zda podá návrh na vzetí do vazby. Na všechny úkony se zadrženým až do odevzdání osoby soudu k rozhodnutí o vzetí do vazby či propuštění, má policejní orgán a státní zástupce 48 hodin [32]. I z tohoto důvodu a s přihlédnutím k tomu, že bývá zadrženo větší množství osob, je fáze realizace značně časově náročná.

Vazba (§ 67 TŘ)

Vazba ve fázi realizace je vyústěním *Zadržení osoby podezřelé*, jak již bylo zmíněno v odstavcích výše.

Zadržený však může být vzat do vazby jen tehdy, jestliže z jeho jednání nebo dalších skutečností, které mohou mít základ i jen v operativně pátracích prostředcích nebo podpůrných operativně pátracích prostředcích, vyplývá obava, že:

- vazba **útěková** – uprchne nebo se bude skrývat, aby se tak trestnímu stíhání nebo trestu vyhnul,
- vazba **koluzní** – bude působit na dosud nevyslechnuté svědky nebo spoluobviněné nebo jinak mařit objasňování skutečností závažných pro trestní stíhání,
- vazba **předstižná** – bude opakovat trestnou činnost, pro niž je stíhán, dokoná trestný čin, o který se pokusil, nebo vykoná trestný čin, který připravoval nebo kterým hrozil [32].

Osoby, které byly vzaty do vazby mnohdy z důvodů odloučení od blízkých a nejistoty, jak se vyvíjí trestní stíhání, i s ohledem na osoby, se kterými spolupracoval, jak vypovídají či jak budou vypovídat, tak přistoupí k rozhodnutí učinit doznání k tomu, co je mu kladeno ve sdělení obvinění za vinu.

9.4.3 Zajišťování věcí důležitých pro trestní řízení

Cílem realizace je i zajištění věcí důležitých pro trestní řízení. Tyto jsou specifikovány v trestním řádu v § 77b. Může se jednat o věc, která:

„a) může sloužit pro důkazní účely,

b) je nástrojem trestné činnosti,

c) je výnosem z trestné činnosti, nebo

d) je náhradní hodnotou za věc uvedenou v písmenech b) a c)“ [32].

Body c) a d) již byly zmíněny v podkapitole *Finanční šetření před realizací*. Podstatnějšími jsou však věci, které mohou sloužit jako důkaz a nástroje trestné činnosti, jelikož díky nim je možné prokázat vinu prověřovaných osob a jejich zapojení do kriminální činnosti.

Ve většině případů je dokazování hospodářské trestné činnosti založeno na listinných důkazech ve velkých objemech, kterými jsou účetní doklady, účetnictví v jakékoliv podobě, různé dokumentace, výpisy z evidencí (katastr nemovitostí, obchodní rejstřík), zápisy z jednání, korespondence, celní doklady, výsledky auditů a znalecké či jiné posudky. Dále se může jednat o elektronická data uložená v počítačích, na úložných médiích a v mobilních telefonech, nebo mohou být zájmová také razítka různých firem, písemné poznámky či diáře [2].

Úkonů směřujících k zajištění věcí při realizaci je v trestním řádu zakotveno vícero a lze je rozdělit na:

- **úkony, jejichž účelem je zajištění věci pro důkazní účely** – *Vydání věci* (§ 78 TŘ), *Odnětí věci* (§ 79 TŘ), *Zajištění nástrojů a výnosů z trestné činnosti* (§ 79a - § 79g TŘ),
- **úkony, jejichž podstatou jsou prohlídky** – *Domovní prohlídka a prohlídka jiných prostor a pozemků* (§ 82 odst. 1, 2 TŘ), *Osobní prohlídka* (§ 82 odst. 3, 4 TŘ), *Vstup do obydlí, jiných prostor a na pozemek* (§ 83c TŘ), *Provádění důkazů v bytě, obydlí, jiných prostorách a na pozemku* (§ 85b TŘ) [49].

Pro účel této kapitoly zabývající se legislativními možnostmi policejního orgánu při odhalování daňové kriminality bude postačovat krátký exkurz do institutů **Domovní prohlídka a prohlídka jiných prostor a pozemků**, jelikož je to nejčastější úkon prováděný v rámci realizace. V otázkách zákonných podmínek opět odkážu na trestní řád, kde je vše taxativně vymezeno [32].

9.4.4 Domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor a pozemků

Domovní prohlídka i prohlídka jiných prostor a pozemků jsou oprávnění, které závažným způsobem **zasahují do nedotknutelnosti obydlí** zaručeného Listinou základních práv a svobod. Za splnění zákonných podmínek může policejní orgán přistoupit k provedení prohlídky a hlavním důvodem je zejména důvodné podezření, že se v bytě nebo jiné prostoře sloužící k bydlení nachází věc nebo osoba důležitá pro trestní řízení [38].

Pokud se při skrytém prověřování zjistilo, kde se může nacházet účetnictví, důkazy o vystavování falešných faktur či jiné podklady důležité pro prověřovanou trestnou činnost, respektive jakékoliv informace, které mohou sloužit pro důkazní účely, tak **prohlídky završují skryté prověřování a slouží k dohledání věcí**, které se při operativní činnosti podařilo zmapovat.

Prakticky tomuto úkonu předchází *Výzva k vydání věci* dle ust. § 78 TŘ. V příkazu k provedení domovní prohlídky je uveden výčet věcí, které by se měly v budově nacházet, avšak zpravidla prověřovaná osoba odmítne věci vydat, nebo uvádí, že se věci vypsané v příkazu v budově nenachází, poté je přistoupeno k provedení samotné prohlídky. Tomuto úkonu je přítomen kromě zákonem stanovených osob i zpravidla podezřelý, který je v režimu zadržení dle ust. § 76 odst. 1 TŘ. To vyžaduje větší nasazení sil a prostředků policie, za účelem střežení této osoby.

Věci dohledané při domovní prohlídce, nebo vydané dle ust. § 78 TR, se řádně zadokumentují do protokolu o provedení prohlídky, zapečetí se tak, aby s nimi nemohlo být neoprávněně manipulováno, jelikož metoda následné obhajoby může směřovat i k diskreditaci zajištěných důkazních prostředků. Tomuto policejní orgán předchází řádným protokolováním, pečetěním a opatřením podpisy osoby, u které byla věc zajištěna. Zajištěné věci jsou v následující fázi trestního řízení vyhodnocovány.

9.4.5 Vyhodnocení zajištěných věcí

Tato část trestního řízení je velmi podstatná, mnohdy z pohledu náročnosti práce i nedooceněná, jelikož množství zajištěných věcí v oblasti hospodářské kriminality je ve většině případů velmi rozsáhlé. Navíc „*trestná činnost v hospodářské oblasti se ve většině případů realizuje prostřednictvím složitých finančních transakcí doprovázených komplikovanými obchodními a právními vztahy*“, a to z různých oblastí práva. Pracovník vyhodnocující zajištěné věci proto musí být vybaven znalostmi z různých oblastí, musí být schopen posoudit textaci finančně-obchodní korespondence, mezibankovní korespondence, musí chápat právní konstrukci jednotlivých dokumentů či strukturu účetnictví a daňového systému. Rovněž musí disponovat znalostmi, přehledem a orientací v mezinárodních předpisech vztahujících se k dané problematice [2]. Tento popis se nevztahuje pouze k vyhodnocení zajištěných věcí, ale všeobecně k problematice hospodářské kriminality, nevylučuje trestné činnosti daňového charakteru.

Policejní orgán provádí vyhodnocení vlastními silami, spoluprací s dalšími útvary nebo předáním znalci za účelem zpracování znaleckého posudku.

Již zmíněný velký objem zajištěných dat při dokazování ekonomické kriminality a značný podíl tvořený daty v elektronické podobě, nikoli v listinné, si vyžaduje účast specialistů na analytickou činnost a výpočetní techniku. Toto je realizováno formou spolupráce s Odborem analytiky a kybernetické kriminality Policie ČR, kteří poskytují servis zpracovatelům trestní věci a zajištěná data třídí, analyzují a zpracovávají výstupy v podobě protokolů, které mohou sloužit jako důkaz v trestním řízení.

9.4.6 Výsledky

Při odhalování a dokazování kriminality jsou výsledky osob naprosto nezbytné. Výstižný je pojem Bohuslava Němce a kolektivu pracovníků Hlavní správy veřejné bezpečnosti z roku 1967, kteří výslech definují jako „*kriminalistický úkon provedený v přesně*

stanovené procesní formě k získání výpovědi svědka, obviněného (podezřelého), znalce a jiné osoby na činu nějakým způsobem zúčastněné, o skutečnostech, které mohou přispět ke zjištění objektivní pravdy a ke spravedlivému rozhodnutí ve věci“ [85].

Velmi často je výslech nejrozšířenějším zdrojem důkazů v trestním řízení. Je možné si jej představit jako kladení otázek vyslychanému a zaznamenání jeho odpovědi. V podstatě je výslech realizován buď jako volné vyprávění vyslychaného nebo jako kladení otázek a současných odpovědí na ně.

V současném trestním právu je možné realizovat výslechy ve stádiu trestního řízení:

- **prověřování**, před zahájením trestního stíhání – *Podání vysvětlení* (§ 158 odst. 6 TŘ),
- **vyšetřování**, po zahájení trestního stíhání – *Výslech obviněného* (§ 91 - § 95 TŘ), *Výslech svědka* (§ 97 - § 104 TŘ) [32].

V rámci hospodářské kriminality je pro výpověď obviněného rozhodující stav důkazní situace, která přesouvá misky vah v myšlenkách vyslychaných osob, zda odmítnou vypovídat, případně vypoví k tomu, co je jim kladeno za vinu, nebo spontánně doznají veškerou trestnou činnost. Rozhodující je i případný trest, který by obviněným společně hrozil, jelikož pokud se jedná o fignující a prosperující firmu, která však využila příležitosti k drobnému, avšak nezákonnému přivýdělků na úkor státního rozpočtu a případný postih by poškodil její jméno, tak varianta *Dohody o vině a trestu* podle ust. § 175a TŘ je pro ně více než příhodná. Její podmínkou je však doznání viny ve výslechu.

9.5 Skončení prověřování

Aby byla zachována kontinuita této kapitoly, tak je třeba uvést, že skončení prověřování v podobě rozhodnutí ve věci je možné zařadit již k pojmu *Realizace*, a to z toho důvodu, že v její lhůtě, tedy do 48 hodin od zadržení osob je třeba rozhodnout, co se zadrženými bude. Blíže je to uvedeno v dříve popsané podkapitole věnované *Zajišťování osob důležitých pro trestní řízení*. Jedno z možností je **Zahájení trestního stíhání** (také nazýváno jako *Sdělení obvinění*) podle ust. § 160 odst. 1 TŘ. Pokud má policejní orgán dostatek důkazů již při realizaci, tak může k tomuto úkonu přistoupit ihned. Není-li tomu tak, přistoupí ke sdělení obvinění až po vyhodnocení důkazů zajištěných při domovních prohlídkách. Pokud se však po vyhodnocení důkazů dospěje k závěru, že ve věci nejde o podezření

z trestného činu, tak přichází způsob ukončení v podobě **Odložení nebo jiné vyřízení věci** podle ust. § 159a TŘ [32].

9.5.1 Zahájení trestního stíhání (§ 160/1)

„Nasvědčují-li prověřováním podle § 158 zjištěné a odůvodněné skutečnosti tomu, že byl spáchán trestný čin, a je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala určitá osoba, rozhodne policejní orgán neprodleně o zahájení trestního stíhání této osoby jako obviněného“ [32].

9.5.2 Odložení nebo jiné vyřízení věci (§ 159a/1)

„Nejde-li ve věci o podezření z trestného činu, státní zástupce nebo policejní orgán věc odloží usnesením, jestliže není na místě vyřídit věc jinak“ [32].

První část praktické části je zaměřena na vytvoření metodického návodu pro odhalování daňové kriminality policejními orgány ČR od úvodního zjištění o existenci trestné činnosti, přes obstarávání důkazů až po předání věci vyšetřovateli k provádění dalších úkonů. Poskytuje tedy ucelený pohled na proces přípravného řízení v rámci trestního procesu. Kapitola nejen podrobně popisuje jednotlivé fáze a postupy při odhalování daňové kriminality, ale také nabízí pohled z perspektivy práce u Policie České republiky. To umožňuje nejen teoretické zkoumání dané problematiky, ale i praktické nasazení navržených opatření a postupů v terénu. Jednotlivé úkony, postupy a nástroje, které policie ČR využívá v boji proti daňovým trestným činům, jsou podrobně popsány a vysvětleny v souladu s platným právním systémem České republiky s přesahem do aplikační praxe. Kapitola je přínosná především pro policisty se specializací na odhalování daňové kriminality, kterým poskytuje užitečný a systematický rámeček účinných, efektivních a v praxi běžně používaných nástrojů.

10 STATISTICKÉ ÚDAJE

Tato pasáž praktické části je věnována statistice týkající se kriminality v reklamních službách. Cílem jejich zobrazení je ukázka rozsahu a charakteru této problematiky. Již v úvodu obstarávání potřebných podkladů pro vyobrazení názorných grafů se vyskytly překážky, které v následujících podkapitolách přiblížím.

10.1 Statistiky Ministerstva vnitra ČR

V teoretické části byly zmíněny policejní a justiční statistiky, jejich třídění a v čem je mezi nimi podstatný rozdíl. Pominu-li jejich vzájemný nesoulad, tak hlavním **problém** je to, že není žádným způsobem statisticky vykazováno, které případy se vztahují ke krácení daně v oblasti reklamy a marketingu, ale statistika pamatuje pouze všeobecně na § 240 – zkrácení daně. Data jsou čerpána z veřejně dostupných údajů publikovaných na webových stránkách Ministerstva vnitra České republiky.

Tabulka 2 Vývoj TČ – zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby [35]

rok	zkrácení daně (počet)	zkrácení daně (škoda)	celková způsobená škoda	podíl škody zkrácením daně na celkové škodě
2016	1 043	5 686 096 000 Kč	24 790 150 000 Kč	22,9 %
2017	1 107	3 980 480 000 Kč	20 289 012 000 Kč	19,6 %
2018	1 296	3 746 824 000 Kč	18 029 429 000 Kč	20,8 %
2019	1 096	4 758 683 000 Kč	24 262 637 000 Kč	19,6 %
2020	822	5 250 403 000 Kč	22 501 352 000 Kč	23,3 %
2021	744	4 042 007 000 Kč	27 109 562 000 Kč	14,9 %
2022	747	2 458 797 000 Kč	19 612 644 000 Kč	12,5 %
2023	916	2 815 946 000 Kč	23 410 517 000 Kč	12,0 %

V této části nepovažuji za podstatné volit jako formu prezentace grafy a postačí pouze textový popis dat uvedených v tabulce. V počtu registrovaných trestných činů je patrná jistá stálost bez výrazných výkyvů či trendů. Nezvyklý je pouze pokles od roku 2020–2022, neboli v období COVID-19. V roce 2023 již počet registrovaných daňových podvodů opět stoupá a blíží se zpět do ustáleného rozmezí 1000–1100 zaznamenaných skutků.

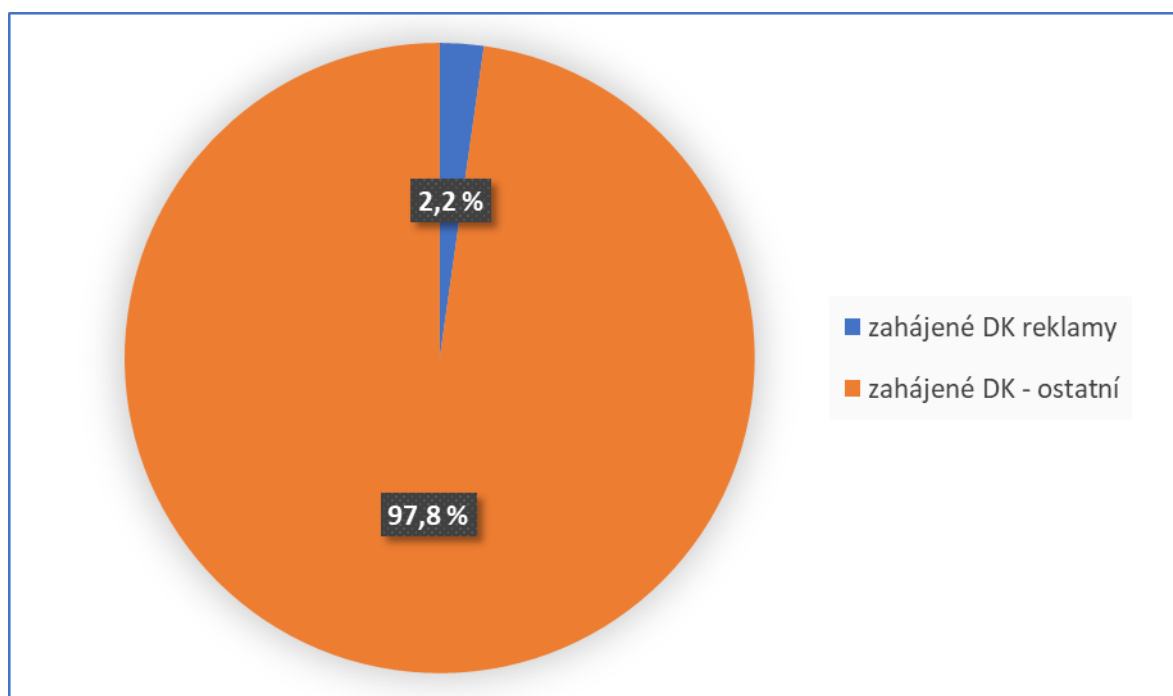
Zajímavější je však **způsobená škoda**. Do výše zmíněné tabulky byly vytaženy data vztahující se ke škodě celkové ze všech registrovaných trestných činů na území ČR v daném roce a k porovnání také škody způsobené trestným činem *Zkrácení daně*. V policejních statistikách je vykazováno celkem 200 samostatných trestných činů a je zřetelné, že podíl

na celkové škodě, který je způsobem zkrácením daně, je ve výrazném nepoměru, kdy *pouze jeden trestný čin z 200 tvoří přibližně 1/5 až 1/6 způsobených škod*. Závažnost tohoto typu trestné činnosti je tedy charakteristická zejména způsobenou škodou.

10.2 Statistiky Finanční správy ČR

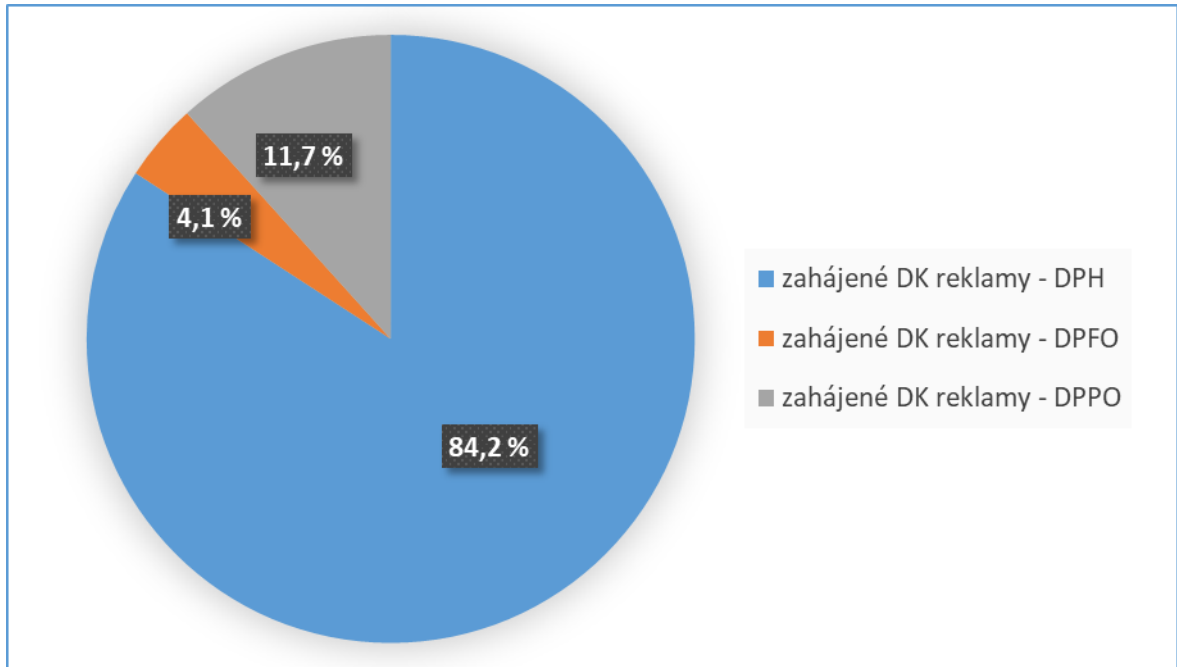
Na základě žádosti o informace podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím byly vyžádány údaje ze statistik Generálního finančního ředitelství České republiky. Tento krok byl učiněn z praktického důvodu, kterým je fakt, že součástí informačního systému využívaného finanční správou jsou tzv. číselníky, ve kterých se uvádí komodita, pro kterou je zahájena či vedena daňová kontrola. Jednou z položek v číselníku jsou *Reklamní služby a marketing*. **Problémem** v rámci této statistiky je zejména fakt, že informační systém používaný Finanční správou sleduje pouze hlavní – převažující komoditu. Je možné, že i další kontroly se mohly zabývat reklamou, ale jelikož nebyla dominantní komoditou, tak se ve statistikách předmětná kontrola vůbec neprojeví.

Byly vyžádány statistiky z oblasti DPH, DPFO a DPPO za roky 2016-2023. První podstatnou informací je zjištěné, že počet zahájených daňových kontrol s atributem *Reklamní služby a marketing* tvoří pouze 2,2 % z celkového počtu zahájených daňových kontrol.



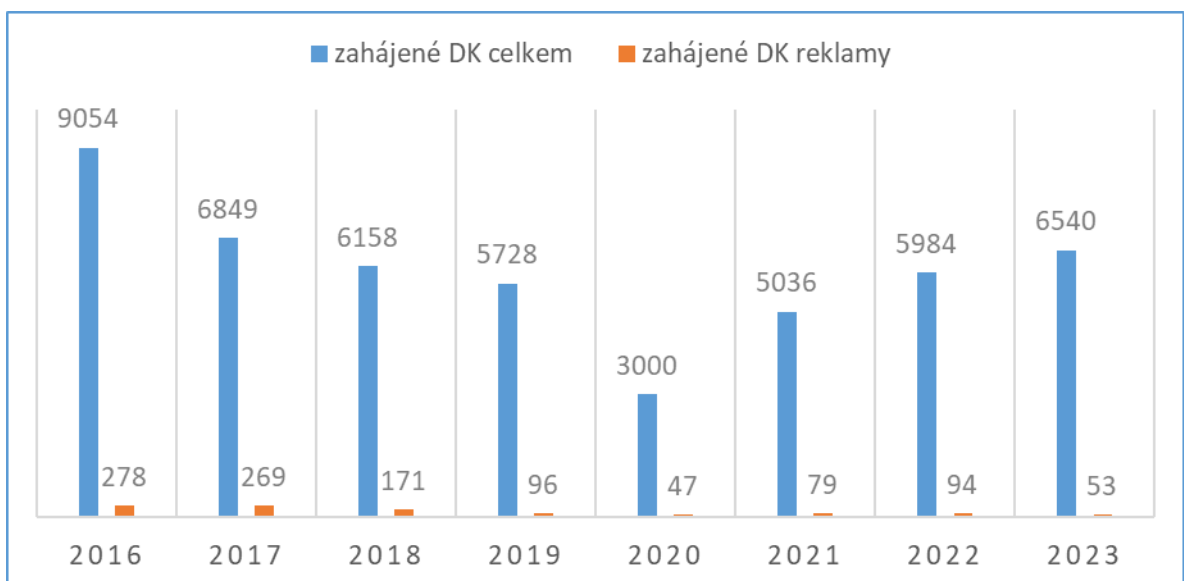
Graf 5 Podíl počtu zahájených DK – reklamy vs. ostatní, 2016-2023 [86]

Následně byly daňové kontroly s atributem *Reklamní služby a marketing* rozděleny podle druhu příjmu plynoucího do státního rozpočtu, neboli podle druhu daně. Bylo zjištěno, že jednoznačně převládá podíl zahájených daňových kontrol u DPH.

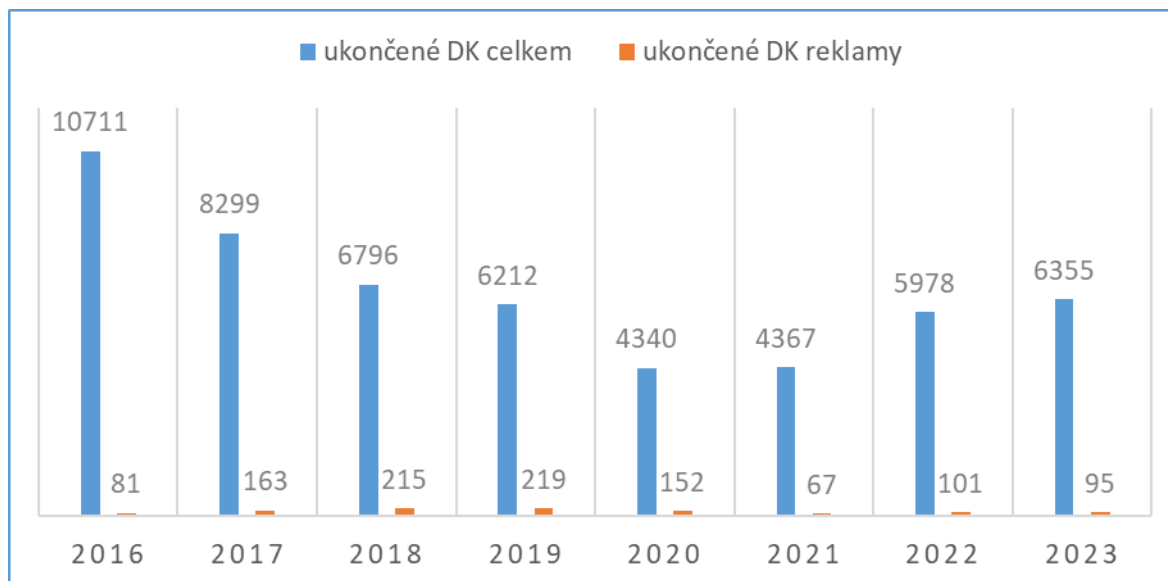


Graf 6 Podíl počtu zahájených DK u reklam dle příjmu, 2016-2023 [86]

Nyní budou zobrazeny dva grafy znázorňující vývoj počtu zahájených a ukončených daňových kontrol v jednotlivých letech.



Graf 7 Vývoj počtu zahájených DK, 2016-2023 [86]



Graf 8 Vývoj počtu ukončených DK, 2016-2023 [86]

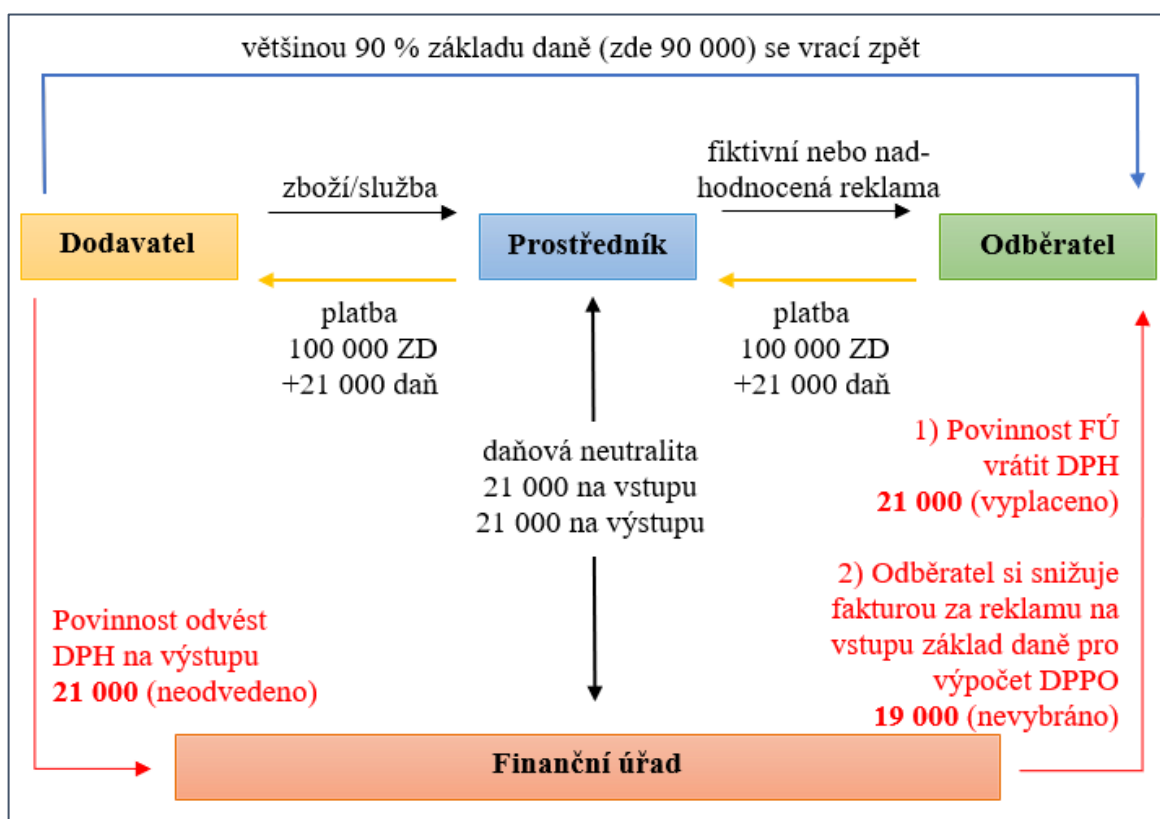
Z obou grafů je zřejmý počet všech zahájených a ukončených daňových kontrol v daných letech na území České republiky. Současně je v grafu vyobrazen počet zahájených a ukončených DK, kde byl v číselníku uveden atribut *Reklamní služby a marketing*. Podíl na všech kontrolách je velmi malý a upřímně jsem jej očekával na vyšších číslech, nicméně jak již bylo zmíněno, tak to může být způsobeno problémem tzv. převažující komodity, kdy reklama nebyla dominantní, a tudíž ani v číselníku uvedena nebyla, přičemž také byla předmětem kontroly.

Zmíním i částky tzv. **změny daně**, což je změna oproti původně daňovým subjektem v přiznání tvrzené dani, případně pokud přiznání třeba vůbec nepodal, tak kolik mu bylo stanoveno po kontrole nebo kontrolním postupu. Za celé období let 2016-2023 byla v rámci všech ukončených daňových kontrol (DPH, DPPO a DPFO) změna daně ve výši 70,6 mld. Kč. Z toho bylo 1,8 mld. Kč, tedy 2,6 %, u ukončených kontrol s atributem *Reklamní služby a marketing* [86].

Očekávaný přínos této kapitoly nebyl naplněn a statistiky více slouží pro přehled o vývoji daňových podvodů a systému jejich potírání. Celkově z pohledu trestného činu zkrácení daně je jediný podstatný údaj, který vyzdvihuje aktuálnost problému daňových podvodů a tím je škoda způsobená českému státu v poměru ke všem ostatním trestným činům, kdy tvoří přibližně 1/5 až 1/6 všech způsobených škod. O aktuálnosti daňové kriminality v reklamních službách hovoří více odborníci a také sdělení uvedená ve Zprávách o bezpečnostní situaci na území ČR z posledních let, nikoliv čísla uvedená ve statistikách.

11 FORMY PODVODŮ POJÍCÍCH SE K REKLAMNÍM SLUŽBÁM

V oblasti reklamních služeb není příliš mnoho kreativity a způsob, kterým k daňovému podvodu dochází, je víceméně obdobný. Bývalý ředitel Finanční správy České republiky a Finanční správy Slovenské republiky Jiří Žežulka uvedl, že problém neexistující nebo nadhodnocené reklamy, která byla fakturována a jejímž prostřednictvím se krátí jak DPH, tak i DPPO, je dlouhodobým závažným daňovým prohřeškem, který firmy využívají již zhruba 15 let [87].



Obrázek 5 Obchodní model využívaný při krácení daní [vlastní]

Bilance státní kasy je v tomto případě následující:

- **+ 0 Kč – DPH na výstupu dodavatele** neodvedeno (ztracený obchodník), stát však měl vybrat 21 000 Kč,
- **- 21 000 Kč – vratka DPH u odběratele** (profit), stát má povinnost daň vrátit,
- **- 19 000 Kč – DPPO u odběratele** (profit), odběratel si z dokladu na vstupu za fiktivní reklamu snižuje základ daně pro výpočet DPPO, tudíž odběratel měl odvést státu 19 000 na dani z příjmu, ale tuto povinnost si neprávem snížil a stát tak tuto daň nevybral.
- **Výsledek** – stát měl být v plusu 21 000 Kč, ale skončil v **mínusu 40 000 Kč**.

Grafické schéma a popis bilance státní kasy vystihují jakým způsobem jsou daňové podvody v reklamě páčány. Oblasti ve kterých se vyskytují jsou různorodé. Je to ve všech druzích sportu (hokej, fotbal, florbal, tenis, závody automobilů a motocyklů), ale i v kultuře. V podstatě všude, kde spatříte reklamní banner či nálepku může docházet ke krácení daní výše popsaným způsobem.

Vhodné je zmínit, **co z toho jednotlivé články řetězce mají:**

- **Odběratel** – je článek, který je nejpodstatnější, kvůli kterému k této trestné činnosti a vytváření řetězců dochází.
 - Sníží si DPPO,
 - získá od státu zpět DPH, které zaplatil prostředníkovi,
 - vrátí se mu 90 % ze základu daně. Jsou to peníze, které získal z firmy jako nezdaněné. Pokud by si je chtěl vyplatit jako mzdu (odměnu), musel by je zdanit DPFO.
- **Prostředník** – tento článek získává většinu zbývajících peněz. Prostředníků, neboli nárazníkových společností může být za sebou postaveno několik.
 - Získá 10 % ze základu daně jako provizi za to, že poskytuje odběrateli fiktivní nebo nadhodnocenou reklamu,
 - Získá DPH, které mu zaplatil odběratel při platbě faktury za reklamu.
- **Dodavatel** – ten je ve většině v pozici ztraceného obchodníka a do pozice jednatele je dosazen bílý kůň.
 - Získává odměnu za jednatelství. Z informací z kriminálního prostředí se tato odměna pohybuje v rozmezí 5 000-20 000 Kč.

V této kapitole byl v grafické podobě vyjádřen obchodní model využívaný při krácení daní s využitím reklamních služeb a ilustrativně bylo provedeno vyčíslení, kolik je tratný státní rozpočet na jednom daňovém podvodu. Byly popsány oblasti, kde se s popisovanými podvody můžeme setkat. Přínos kapitoly je zejména v pochopení důvodů, proč je tato trestná činnost páčána a kdo je hlavní profitující osobou. Jak tento model funguje v reálném trestním spise si znázorníme v následující kapitole.

12 PŘÍPADOVÁ STUDIE (KAZUISTIKA)

Pro případovou studii do této diplomové práce byl jako inspirace vybrán případ, o kterém se domnívám, že je hodný pro sdílení poznatků a zkušeností a zasluhuje si pozornost. Je jím řetězový podvod na DPH, jehož hlavní pachatel působil ve Zlínském kraji, avšak trestná činnost byla páchána v rámci celé ČR a současně i na Slovensku. Případ byl řešen Odborem hospodářské kriminality SKPV, Krajského ředitelství policie Zlínského kraje. Jména a názvy společností jsou smyšlená, avšak čísla znázorňující vzniklé škody či počty provedených úkonů jsou reálná.

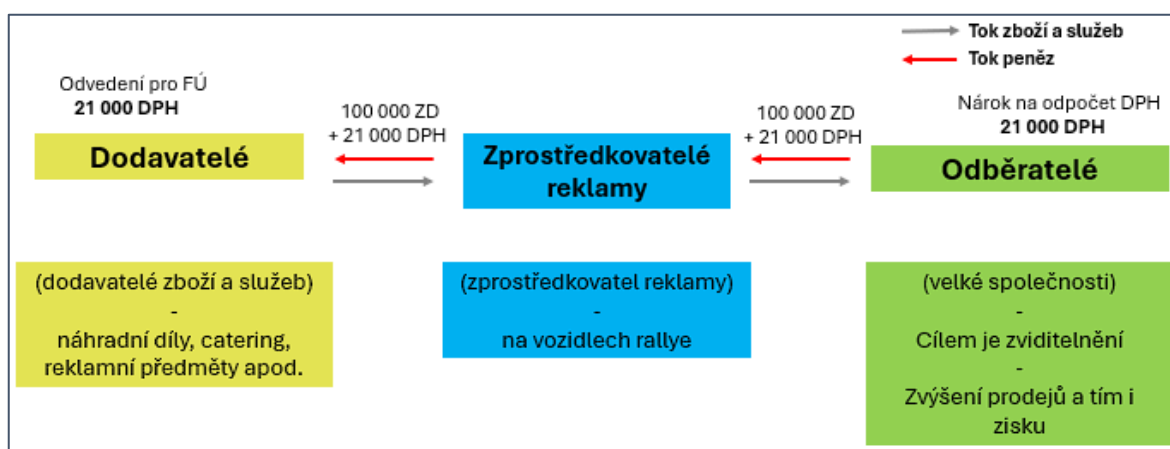
12.1 Prvotní informace a popis případu

Zejména operativní činností kriminalistů odboru hospodářské kriminality ve Zlíně prováděnou v zájmovém kriminálním prostředí ve Zlínském kraji byly zjišťovány informace o tom, že závodní činnost rally závodníka Slávka P. je financována z daňových úniků na DPH. Tyto informace byly následně podpořeny trestními oznámeními, podanými postupně Finančním analytickým úřadem, Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj, Generálním finančním ředitelstvím, jakož i Finančním úřadem pro Zlínský kraj. S ohledem na to, že z aktuálních informací bylo ve věci dáno podezření ze spáchání trestného činu, byly podle ust. § 158 odst. 3 TŘ **zahájeny úkony trestního řízení** pro podezření ze spáchání zvláště závažného zločinu Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ust. § 240 odst. 1, 2 písm. a), odst. 3 písm. a) TZ s prověřovaným obdobím tří let zpětně. Trestní oznámení byla opakovaně doplňována a rozšiřována, kdy jednotliví správci daně poskytli celou řadu listinných materiálů a podkladů, které jsou součástí spisového materiálu. Jedná se zejména o jednotlivá kontrolní hlášení, daňová přiznání, analytické přehledy a listy, jakož i celou řadu dalších listinných materiálů pořízených v rámci činnosti jednotlivých správců daně.

Podstata této trestné činnosti tkví v tom, že v té chvíli neustanovené osoby se dopouští trestné činnosti ve Zlínském kraji, jakož i na dalších místech České a Slovenské republiky, v úmyslu zkrátit daň z přidané hodnoty. Přitom vytváří umělé řetězce obchodních společností, v rámci nichž jsou zejména předstírány fiktivní nákupy nejrůznějšího zboží a služeb (zejména automobilových součástek a příslušenství), přičemž jediným cílem takových formálně vykazovaných obchodních transakcí byla neoprávněná kompenzace vysoké daňové povinnosti vzniklé jednotlivým daňovým subjektům v souvislosti s poskytováním reklamy na závodních vozidlech v oblasti automobilového sportu s tím, že vždy první ze společností

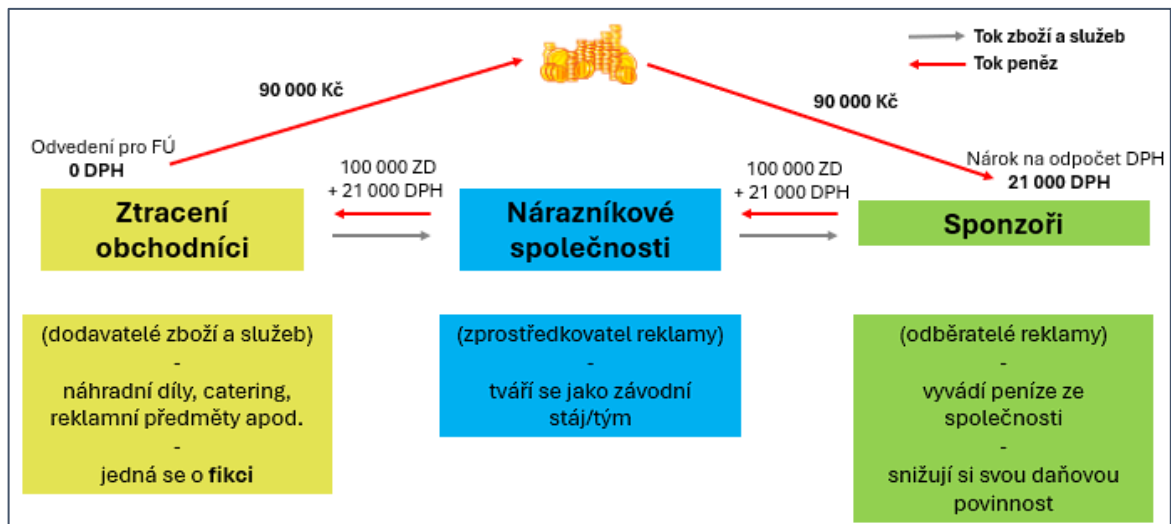
zapojených v řetězci na pozici ztraceného obchodníka, vystavující faktury na údajně poskytované plnění, s tímto plněním související DPH neodvedla a následně nárazníková společnost z údajně přijatých plnění uplatnila v rozporu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nárok na odpočet daně, kdy za tímto účelem dosud neustanovené osoby zejména připravovali potřebné listiny, prováděli bankovní operace a platby a činili další úkony nezbytné pro realizaci tohoto jejich záměru. Za prověřované období bylo počítáno se škodou na DPH na území ČR nejméně 36 mil. Kč, a na území Slovenska nejméně 1,5 mil. EUR.

Zjednodušeně je možné tento **princip** vyjádřit na následujících diagramech.



Obrázek 6 Formální obchodní model v reklamních službách [vlastní]

Na prvním je znázorněno, jak formálně takový obchodní model vypadá před správcem daně a tváří se jako legální podnikání. V tomto případě dodavatelé na počátku řetězce odvedou státu DPH a konečný odběratel si může uplatnit nárok na odpočet DPH za zakoupenou reklamu. Stát tak nepřichází o žádné peníze (21 000 vybere a 21 000 vyplatí).



Obrázek 7 Reálný obchodní model podvodu v reklamních službách [vlastní]

Na druhém diagramu je však vyobrazena realita, kde je již patrné, že sponzor, který platí za reklamu přemrštěné částky zprostředkovateli reklamy po doběhnutí kolečka dostane většinu peněz zpět. Sponzor tak formálně nakoupí reklamu za 100 000 Kč a platí nárazníkové společnosti i s DPH ve výši 21 000 Kč. Nárazník nakupuje náhradní díly od ztraceného obchodníka rovněž za 121 000 Kč a je tedy daňově neutrální. Ztracený obchodník však ze svého principu neodvede DPH do státní kasy. Navíc z jeho bankovních účtů jsou peníze vybrány v hotovosti a 90 000 Kč se vrací zpět sponzorovi, který tak získává tzv. černé peníze pro sebe (na úplatky do státních zakázek apod.). Osobám, které organizují řetězec společností nad sponzorem (nárazník a ztracený obchodník) tedy zůstane 21 000 Kč jako DPH, které obdrželi od sponzora, a k tomu 10 000 Kč jako provize, ze které jsou zaplaceny náklady na výrobu reklamy v podobě nálepky v hodnotě 500-1000 Kč. V tomto modelu stát vyplatí 21 000 Kč sponzorovi jako legitimní nárok na odpočet DPH, avšak na počátku řetězce oněch 21 000 Kč od ztraceného obchodníka nevybere, tudíž zde státní kasa jde do mínusu. A to je princip, jak se odčerpávají peníze ze státní kasy formou daňových podvodů na DPH se ztraceným obchodníkem.

Nicméně již v úvodu diplomové práce bylo zmíněno, že **podvody v oblasti reklamy se týkají více daní**. Tou druhou je daň z příjmu právnické osoby. K jejímu krácení dochází u sponzorů. V legitimním obchodním případě získává sponzor na svém vstupu faktury za reklamní služby ve vysokých částkách, které mu umožňují snižovat základ daně pro výpočet DPPO. V daném období činila 19 %. Tato procenta nemusí daňový subjekt odvést do státní kasy při vyúčtování daně. Nicméně tak jak vyplývalo z trestních oznámení a informací z prostředí, tak peníze se sponzorům vracely zpět, převážně ve výši 90 % základu daně.

Z toho lze jednoznačně usoudit, že daňový doklad, který sponzor získal od nárazníkové společnosti, je zatížen podvodem a není možné jej z pohledu správce daně uznat. Tudíž by si tyto doklady sponzor nemohl použít ke snížení základu daně z příjmu a oněch 19 % by státu odvedl.

Ve výsledku tedy stát přichází o 21 % na DPH v řetězci nad sponzorem a o 19 % na DPPO přímo u sponzora. V popisovaném případě by škoda tedy mohla být v ČR i dvojnásobná, tedy okolo 70 mil. Kč.

Policejní orgán však na počátku prověřování netuší, jakým způsobem by mohl nelegální obchodní model fungovat, přesné informace nemá a ty jsou v průběhu prověřování teprve zjišťovány. U obecné kriminality je ve většině případů předem jasné, o jakou trestnou činnost jde (krádež, loupež, ublížení na zdraví) a jak je páchána. U hospodářské trestné činnosti je tomu jinak a podstata daňového podvodu je následně postupnými kroky rozplétána.

Je několik možností, jakým způsobem prověřovat daňovou trestnou činnost v oblasti reklamy a je to nápadně podobné možnostem, které aplikuje finanční správa, viz. kapitola 7.3. Je možné se zaměřit na:

- **Rozsah** – je to jedna z cest, jak vyvrátit, zda nějaká reklama provedená byla, ale je to cesta klikatá a obtížná. Ve většině případů totiž reklama byla provedena, vyfakturována a zaplacená.
- **Hodnota reklamy** – dalším možným způsobem je pokusit se rozporovat hodnotu reklamy, kterou sponzoři zaplatí. Toto výrazně nedoporučuji, je to nejsložitější cesta trvající dlouhou dobu a navíc bez jasného výsledku. Realizuje se nejčastěji formou znaleckých posudků, jaká je hodnota obdobné reklamy v podobném místě a čase, nicméně je-li trh v oblasti reklamy zkreslený podvodem, je možné že i znalecký posudek se bude opírat o obdobnou reklamu, která je však zatížena podvodem.
- **Postupné rozkrývání** – podle mého názoru je to nejrationálnější postup. Zaměřit se na vstupy nárazníkové společnosti, která dodává reklamu a na svém vstupu má jiné komodity (náhradní díly, organizace závodů, tiskoviny či letáky apod.). Tento postup, při kterém se zaměřujeme na rozporování vstupů nárazníkové společnosti, jsme zvolili i v popisovaném případě a tomu jsme přizpůsobili operativní úkony.

V úvodu tedy nebylo jasné, kdo se na trestné činnosti podílí, kdo provádí výběry finanční hotovosti, kdo se stará o zajišťování společností, které budou umístěny do řetězce, kdo se stará o zajišťování bílých koní do pozice jednatelů apod. Policejní orgán měl z oznámení

pouze fotografie při výběrech z bankomatů, na kterých byla osoba v masce, schovaná pod kšiltlem s rouškou na ústech, v kapuci, v motocyklové přilbě či s papírovými složkami před obličejem.

12.2 Úkony skrytého prověřování

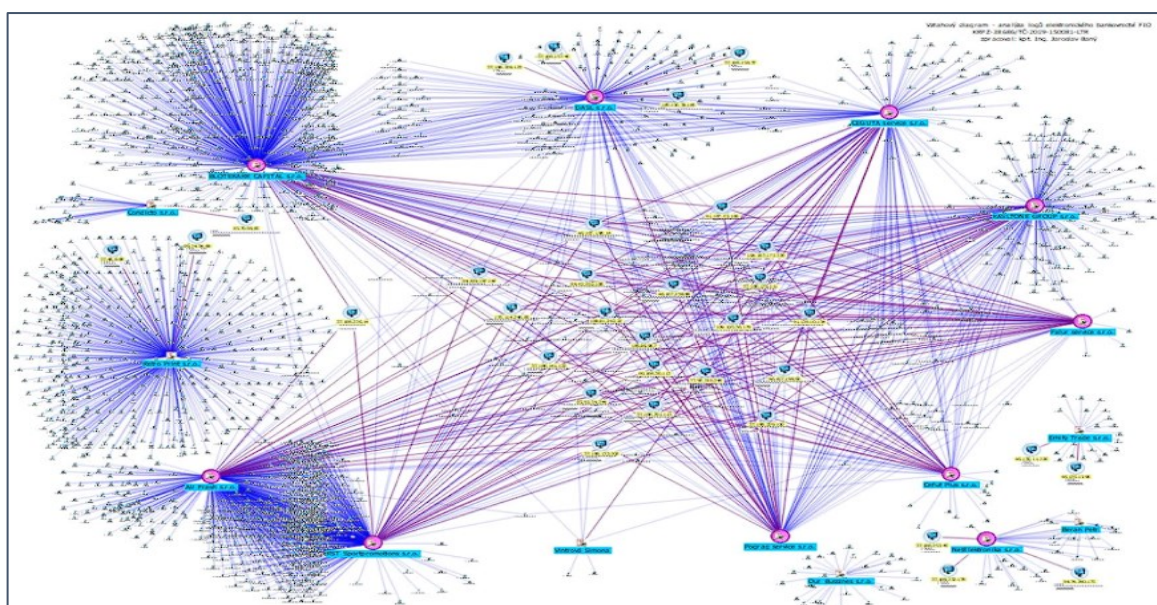
Kriminalita ve sféře financí je vždy páchána za účelem dosažení zisku či výhody. V případě daňové trestné činnosti je to za účelem vylákání peněz ze státního rozpočtu formou nadměrných odpočtů DPH, které stát vyplácí podnikajícím subjektům, jež na to mají nárok. Jelikož policejní orgán mnoho informací neměl, tak se musel chytit právě toho, co je pro pachatele nejpodstatnější, a to jsou v tomto případě peníze. Operativních úkonů bylo prováděno vícero, ale za účelem **mapování pohybu peněz a osob**, které s nimi manipulují, byly nejprve identifikovány platební karty obchodních společností, ze kterých byly peníze vybírány v bankomatech. Následně na základě příkazu ke sledování bankovních účtů podle ust. § 8 odst. 3 TŘ byly online zjišťovány informace o provedených transakcích. To umožnilo okamžitě vyžadovat kamerové záznamy z okolí bankomatů. Nejen tento postup následně vedl k ustanovení osoby, která výběry provádí, kterou není nikdo jiný, než již zmíněný Slávek P. V průběhu trestního řízení byly dále opakovaně činěny aktivní kroky ke zjištění transferu (toku) finančních prostředků. Cestou příslušného státního zastupitelství byly opakovaně vyžádány údaje z Centrální evidence účtů, z níž byly zjištěny konkrétní bankovní účty ke konkrétním subjektům. Dále pak byly opětovně cestou ust. § 8 odst. 2 TŘ zjišťovány informace o pohybu finančních prostředků na jednotlivých bankovních účtech zjištěných na základě údajů získaných z Centrální evidence účtů. Uvedená získaná data byla analyticky zpracována tak, aby byly přehledně zachyceny finanční toky. Jedním z výstupů byl i souhrn hotovosti, která byla vybrána z bankomatů čistě na území ČR. Částka dosahovala hodnoty 283 mil. Kč.

Trestní řízení bylo vedeno zejména skrytými operativními prostředky, při kterém byly prováděny úkony **odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu** podle § 88 odst. 1 TŘ, prováděny úkony směřující k vyžádání **údajů o uskutečněném telekomunikačním provozu** podle § 88a odst. 1 TŘ, vyžádány byly též další kamerové záznamy, ať už z veřejně dostupných míst, z nejrůznějších restaurací, benzinových stanic, mýtných bran apod. Uvedené úkony poskytly obsáhlé množství dat, která byla opětovně policejním orgánem přehledně vyhodnocena, zpracována a sumarizována, a poskytují tak vcelku detailní přehled o pohybu Slávka P.. Tímto způsobem je spolehlivě zadokumentována jeho trestná činnost,

tedy užívání bankovních karet jednotlivých obchodních společností, ale zejména výběry finančních prostředků z bankovních účtů jednotlivých obchodních společností, k nimž sice formálně právně nemá Slávek P. žádný právní vztah, nicméně je zřejmé, že tyto obchodní společnosti, ale zejména jejich bankovní účty plně ovládá. Při pravidelných cestách Slávka P. za účelem výběrů finanční hotovosti z bankomatů byl doprovázen Šárkou W., která také činila některé výběry. Avšak Slávek P. byl hlavním hybatelem či iniciátorem celého skutkového děje a tento závěr je utvrzován i dalšími níže uvedenými důkazními materiály.

Dále bylo ve věci nasazeno **sledování osob a věcí** podle § 158d odst. 1, odst. 2, odst. 3 TR. Takto byly získány důkazní materiály svědčící o vystavování faktur, fungování řetězce apod. Dále byla zjištěna účast a zapojení Nikolaj L. do činnosti skupiny, kdy tento sháněl zahraniční i tuzemské osoby, jež posléze vystupovaly naoko jako jednatelé (bílí koně) či společníci jednotlivých obchodních společností zapojených v řetězci. Jmenovaný dále zajišťoval kroky v souvislosti se vstupem nových obchodních společností do řetězce.

Velká část úkonů směřovala k **analytickému vyhodnocování**. Jednalo se o logy přístupů do datových schránek, bankovních informací, podání učiněná na Finanční úřad apod. I tyto informace potvrzovaly, že hlavní osobou je Slávek P., který ovládá bankovní účty subjektů vystupujících v řetězci, a to jak na pozici ztracených obchodníků, tak i nárazníkových společností. Pro ilustraci zde umístuji výstup z analýzy, který je záměrně nečitelný, avšak vystihuje množství dat, se kterými se při provádění analýz pracuje.



Obrázek 8 Ilustrace analytického vyhodnocení zajištěných dat [vlastní]

Operativně pátracími prostředky byla dále zadokumentována podstatná schůzka, při které se do okruhu osob, které se na trestné činnosti svým dílem účastnily, přidala další osoba, a to Boris Ch., který poskytoval skupině právní know-how s cílem ztížit orgánům veřejné moci rozkrytí činnosti skupiny a postih jejich členů. Zadokumentovaná schůzka spočívala v dopravení osoby maďarské národnosti do obchodního centra v Brně, kde byly provedeny **úkony** potřebné **k převedení společnosti na bílého koně**. Nově jím měl být právě bezdomovec z Maďarska. Boris Ch. schůzku na místě řídil, zajistil přístupy do datové schránky společnosti a zřízení bankovního účtu u české banky. Hlavní pokyny Boris Ch. přijímal od Slávka P. přes různé komunikační kanály.

Jak bylo uvedeno v podkapitole *Prvotní úkony a popis případu*, tak hlavním profitujícím článkem v řetězci společností jsou tzv. sponzoři, tedy velké a známé společnosti působící na českém trhu. Snahou policejního orgánu bylo zajistit důkazy jednoznačně prokazující, že Slávek P. vrací peníze zpět sponzorům a tím dokázat, že se tyto velké společnosti podílí na dokumentované daňové trestné činnosti jak v oblasti DPH tak i u DPPO, což by zdvojnásobilo prokázanou způsobenou škodu a umožnilo pohodlnější zajištění prostředků na náhradu této škody, ale i přes veškerou snahu a rozmanitost použitých úkonů se to nepodařilo. Slávek P. vše řešil se sponzory tzv. za zavřenými dveřmi.

Při skrytém prověřování bylo mimo jiné realizováno:

- 29 x sledování osoby § 158d odst. 1, 2 TŘ, včetně přeshraničního sledování,
- 28 x sledování osob a věcí § 158d odst. 1, 3 TŘ,
- 30 x odposlech a záznam telekomunikačního provozu § 88 odst. 1 TŘ,
- 15 x sledování bankovního účtu § 8 odst. 3 TŘ.

12.3 Realizace

Operativní prověřování od získání prvních informací trvalo téměř dva a půl roku. Při tomto bylo zajištěno ohromné množství dat, kamerových záznamů a výstupů z operativně pátrací činnosti. Zejména však byly obstarány důkazy prokazující, že dokumentovaný trestný čin spáchala konkrétní osoba, v tomto případě skupina osob, každá svým vlastním dílem. Nicméně za účelem posílení důkazní situace nastalo plánování tzv. realizace, které u této trestní věci zahrnovalo jak provedení domovních prohlídek a prohlídek jiných prostor a pozemků, tak i zadržení osob dle ust. § 76 odst. 1 TŘ. Cílem bylo zajistit další důkazní materiály potvrzující zkrácení DPH, dále vyhledat důkazy prokazující zapojení sponzorů

do trestné činnosti a v neposlední řadě zadržet osoby pro jejich účast u dalších procesních úkonů.

Byl zpracován **plán realizace**, který zahrnoval provedení 18 domovních prohlídek a 19 prohlídek jiných prostor a pozemků na území ČR, konkrétně v pěti krajích, k čemuž byly příslušným soudem vydány příkazy, které je nařizovaly. Současně byl vydán předchozí souhlas se zadržením 13 osob. Jelikož byla trestná činnost páchána i na území slovenské republiky, tak ve stejný čas byly naplánovány prohlídky i na Slovensku, realizované slovenskými orgány činnými v trestním řízení, v celkovém počtu osmi prohlídek, přičemž mělo být zadrženo sedm osob. Zahájení realizace ve stejný čas je zásadní pro zamezení možné dekonspirace a umožnění vzájemného informování se mezi prověřovanými osobami, také zamezení možného ničení důkazů. Na území ČR bylo třeba zkoordinovat celkem 180 účastníků domovních prohlídek, zahrnující vyšetřovatele, operativec, kriminalistické techniky, policisty v uniformě zajišťující střežení zadržených osob, analytiku specializující se na zajišťování elektronických věcí či dat a rovněž nezúčastněné osoby. V příkazech jsou vždy přesně konkretizovány věci, které jsou důležité pro trestní řízení a které je třeba při prohlídkách hledat. V tomto případě to byly listinné materiály (smlouvy, účetnictví, faktury), platební karty patřící společností, ze kterých byly prováděny výběry hotovosti v bankomatech, elektronická zařízení sloužící ke komunikaci (mobilní telefony, tablety, počítače, notebooky), oděvní svršky použité při výběrech finanční hotovosti a zejména také výnosy z trestné činnosti, eventuálně movité náhradní hodnoty za tyto výnosy (osobní vozidla, vrtulník).

Jakmile bylo vše připraveno a z operativních informací bylo zřejmé, že všechny osoby jsou v místech, kde je možné je zadržet, tak bylo i za spolupráce Zásahové jednotky Jiho-moravského kraje přistoupeno k **zahájení realizace** na všech místech v ČR i na Slovensku, vše ve stejný čas. Nevyskytly se žádné podstatné potíže a došlo k vydání či odnětí 353 věcí důležitých pro trestní řízení, mezi nimiž byla i finanční hotovost ve výši 150 tis. Kč a 104 tis. EUR. Nad rámec domovních prohlídek byly zajištěny další věci (vozidla, nemovitosti a vrtulník), které policejní orgán považuje za výnosy z trestné činnosti, nebo jako náhradní hodnotu za tyto výnosy. Jednalo se o nemovitosti (rodinné domy, bytový dům a nákupní centrum) v celkové hodnotě kolem 190 mil. Kč, automobily v hodnotě 6,7 mil. Kč a vrtulník v hodnotě 6 mil. Kč. Realizace byla vyhodnocena jako přínosná, proběhla bez vzniku škod na zdraví či majetku. Zmíním i výrazný nepoměr mezi vzniklou škodou na území ČR (36 mil. Kč) a zajištěnými náhradními hodnotami (cca 200 mil. Kč), avšak kalkulovalo se s možným získáním důkazů proti sponzorům a v tu chvíli by se již

počítalo s vyšší způsobenou škodou nejen na DPH, ale i na DPPO. Vyšetřovatel s tímto nadměrným zajištěním dále pracoval a postupně u některých věcí došlo k jejich zrušení.

12.4 Následné úkony

Na území ČR bylo zadrženo 13 osob a na Slovensku jich bylo 7. Jelikož slovenské OČTŘ si řešili trestnou činnost na svém území samostatně, nebudu jejich úkony dále popisovat. Od **zadržení osob** podle ust. § 76 odst. 1 TŘ má policejní orgán se státním zástupcem 48 hodin na rozhodnutí, zda proti zadrženému bude zahájeno trestní stíhání, bude vzata do vazby nebo bude propuštěna na svobodu. Osoby zadržené, u kterých byly současně prováděny DP či PJPP mají právo se těchto prohlídek účastnit. Jelikož některé prohlídky mohou trvat i 12-24 hodin, tak ze lhůty 48 hodin se značně ukrojí. Zadržené osoby byly po ukončení prohlídek postupně eskortovány na oddělení hospodářské kriminality Zlínského kraje, kde vyšetřovatel společně s operativci, kteří více než dva roky na případu pracovali, začali s osobami pracovat. Tím je myšleno ustanovování obhájců a následné **výslechy osob zadržovaných** dle ust. § 76 odst. 3 TŘ, kde mají možnost se vyjádřit k okolnostem zadržení. Následovaly postupná **podání vysvětlení** jednotlivých osob podle ust. § 158 odst. 6 TŘ v takticky zvoleném pořadí. Některé osoby ve svých výpovědích popíraly jakoukoliv účast na trestné činnosti, některé své zainteresování považovali za běžný výkon své práce, nikoliv jako spolupachatelství či účastenství na trestném činu. Některé osoby se odmítly k věci vyjádřit. Paradoxní však byla situace, kdy hlavní osoba uvedla, že je připravena v budoucnu vypovídat a vyjádřit se ke všem skutečnostem, které mu jsou kladeny za vinu, což mu bylo doporučováno i ze strany zkušeného obhájce, kdežto osoby níže v hierarchii organizované skupiny spoluúčast popíraly.

Vzhledem k tomu, že důkazní situace byla i bez dat a informací zajištěných při realizaci již tak dostatečně silná, proto ve lhůtě 48 hodin od zadržení osob bylo přistoupeno k **zahájení trestního stíhání** celkem šesti fyzických a tří právnických osob podle ust. § 160 odst. 1 TŘ.

Slávek P. byl obviněn pro:

- zvláště závažný zločin *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 písm. a) trestního zákoníku spáchaný ve prospěch organizované zločinecké skupiny podle § 107 odst. 1 trestního zákoníku,

- zvlášť závažný zločin *Účast na organizované zločinecké skupině* podle § 361 odst. 1 alinea 1, odst. 2 trestního zákoníku.

Ostatní fyzické osoby byly obviněny pro:

- účastenství ve formě *Pomoci* podle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku ke zvlášť závažnému zločinu *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 písm. a) trestního zákoníku spáchaný ve prospěch organizované zločinecké skupiny podle § 107 odst. 1 trestního zákoníku,
- zvlášť závažný zločin *Účast na organizované zločinecké skupině* podle § 361 odst. 1 alinea 2 trestního zákoníku.

Právnícké osoby byly obviněny pro:

- účastenství ve formě *Pomoci* podle § 24 odst. 1 písm. c) trestního zákoníku k přečinu *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku ve spojení s § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (ZoTOPO),
- zvlášť závažný zločin *Účast na organizované zločinecké skupině* podle § 361 odst. 1 alinea 2 trestního zákoníku ve spojení s § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 418/2011 Sb.

Státní zástupce do 48 hodin od zadržení osob podal **návrh na vzetí do vazby u dvou osob**. Zbylé fyzické osoby byly propuštěny na svobodu. Soud rozhodl, že do vazby bude umístěn pouze hlavní organizátor Slávek P. z předstižného důvodu, tedy že by mohl opakovat trestnou činnost, pro niž je stíhán, respektive v této trestné činnosti pokračovat. Druhá navrhovaná osoba byla propuštěna na svobodu, jelikož důvody vazby soudem nebyly shledány.

Po zahájení trestního stíhání práce pro kriminalisty nekončí, ale přehoupne se do další fáze. Vyšetřovatel provádí nové procesní úkony, nyní již ve fázi vyšetřování. Operativci začínají konsolidovat věci vydané či odňaté při DP a PJPP a ve spolupráci se specialisty na výpočetní techniku je prováděno **vyhodnocování těchto zajištěných věcí**.

Nejen z nově získaných důkazů, ale i z informací získaných při provádění operativně pátrací činnosti byly zjištěny další osoby, které na pokyn Slávka P. vybíraly finanční prostředky pocházející z této trestné činnosti, které mu posléze předávali. Tím se dopouštěly tzv. **legalizačního skutku**. Tyto osoby byly vyslechnuty a nejen, že se doznaly ke své účasti, ale také podpořili důkazní situaci v neprospěch Slávka P. Bylo zahájeno trestní stíhání těchto dvou osoby pro:

- pokračující zločin *Legalizace výnosů z trestné činnosti* podle § 116 k § 216 odst. 1 alinea 1, odst. 2 alinea 1, odst. 4 písm. c) trestního zákoníku.

Tyto osoby se plně doznaly a splnily tak podmínku *Dohody o vině a trestu* podle ust. § 175a TŘ, která je blíže popsána v podkapitole 5.2.5 – Odklony.

Případovou studii lze shrnout jako názornou ukázkou toho, jak aplikovat postupy uvedené v předchozích kapitolách diplomové práce. Přehledně zmiňuje metody, možné procesní úkony, jejich aplikaci, eventuální průběh a případné důsledky. Ukazuje také na problémy, se kterými se kriminalisté potýkají. Přestože má policejní orgán informace o trestné činnosti, kdy paralelně s krácením DPH dochází i ke snižování DPPO, tak při nedostatku důkazů není možné tento skutek trestně stíhat. Vystihnuta je také náročnost odhalování hospodářské kriminality, zejména daňové. Také je popsán základní rozdíl oproti kriminalitě jiného zaměření, kdy u obecné kriminality je ve většině případů předem jasné, o jakou trestnou činnost se jedná a jak je páchána, kdežto u hospodářské trestné činnosti je tomu jinak a podstata daňového podvodu je teprve postupnými kroky rozplétána.

13 NAVRHOVANÁ OPATŘENÍ PRO BOJ S DAŇOVOU KRIMINALITOU

Obsah předcházejících kapitol si zaslouží vyústění v podobě návrhů a opatření, které by mohly svou aplikací přispět k odhalování a objasňování daňové kriminality. Současně by mohly způsobit maximalizaci daňového zisku formou snížení daňové mezery. Jelikož je Česká republika součástí Evropské unie, měla by celá koncepce k eliminaci daňových úniků vycházet z kroků činěných na evropské úrovni. Reálným posouzením dosahu této diplomové práce jsem dospěl k závěru, že budou uvedeny návrhy čistě na národní úrovni nevyjímaje i opatření směřující na činnosti v rámci Policie ČR. Pro lepší přehlednost jsou rozděleny na legislativní, metodická a organizační.

13.1 Legislativní

- **Režim přenesené daňové povinnosti u reklamních služeb.** V aktuálních formách páčání daňové kriminality v reklamních službách byl nastíněn model páčání, na který navážu. V případě zavedení tohoto opatření by se daňová povinnost v přeneseném režimu popsaném v kapitole 7.2.1 týkala pouze plnění mezi nárazníkovou společností a „sponzorem.“ Tam by to bylo daňově neutrální (nárazník vykáže přenos daňové povinnosti, sponzor přizná daň a zároveň si uplatní nárok na odpočet daně). Hlavní problém by se přenesl do řetězce společností nad sponzorem, tedy mezi nárazníkem a ztraceným obchodníkem. Nárazník by sice vykázal reklamu v přenosu daňové povinnosti, ale teprve u něj se „vytvoří“ reklama, protože na vstupu nemá reklamu, ale subdodávky pro ni potřebnou, jako např. nákup zboží, letáků, triček apod. Z těchto plnění na vstupu si nárazník uplatní nárok na odpočet daně, takže mu vznikne nadměrný odpočet a ztracený obchodník se bude chovat i nadále stejně, tzn. tyto subdodávky bude vykazovat ve standardním režimu bez přenosu daňové povinnosti, u kterého by daň neuhradil. Z toho plyne, že zahrnout reklamní služby do režimu přenesené daňové povinnosti nic nevyřeší.
- **Všeobecná přenesená daňová povinnosti** výše uvedený způsob rozšiřuje na veškerá zdanitelná plnění. V českém daňovém právu režim přenesené daňové povinnosti existuje, avšak pouze na omezené druhy plnění. Domnívám se, že zavedení tohoto opatření by téměř eliminovalo podvody na DPH. Je vhodné zmínit, že při tomto režimu je důkazní břemeno výhradně na správci daně, kdežto při běžném režimu spočívá určitá váha důkazního břemene na daňovém subjektu, což je

pro daňový systém výhodnější) [67]. Problém přenosu daňové povinnosti je v tom, že ho lze aplikovat jen u plnění, která umožňuje Směrnice Rady EU 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému DPH. V této jsou vymezena plnění, u kterých lze aplikovat režim přenesené daňové povinnosti. Členský stát se může rozhodnout, zda uplatní přenos daňové povinnosti, u části z nich pak může jít o dočasné řešení v rámci rychlé reakce. U jiných plnění to není možné. O schválení režimu přenesené daňové povinnosti na všechna plnění nad určitou hodnotu se v EU aktivně snažil Andrej Babiš. Dokonce se mu podařilo tento návrh v EU prosadit a pilotní režim byl Evropskou komisí a Evropským parlamentem schválen na omezenou dobu [88]. Nicméně jemu běžel čas do voleb, kdy by se to již neprojeвило a na nějaký rok a půl až dva roky ten režim neměl smysl, protože takový zásah do daňového systému se nemůže dělat v takovém rozsahu a měnit to po krátkém čase, když to má dopad na miliony plátců DPH, kteří musí upravit účetní systémy. Pokud by k zavedení této metody došlo, tak v podstatě by se daňový systém vrátil téměř na původní *Daň z obratu*, která fungovala do konce roku 1992, která však také měla jiné problémy zahrnující jiné formy úniků na dani. K tomu však není (nejen v rámci EU) vůle, když se posledního téměř půl století piluje DPH, která měla nedostatky daně z obratu odstranit.

- Jsem jednoznačně názoru, že by mělo dojít ke **znovuzavedení systému elektronické evidence tržeb neboli EET**. Přínos by byl nejen ve zvýšení příjmu státního rozpočtu v oblasti daní, ale rovněž vznik spravedlivějšího podnikatelského prostředí, kdy ti poctiví by měli stejné podmínky jako ti nepoctiví podnikatelé.
- Policie ČR musí při vyžadování bankovních informací o zájmových osobách a společnostech využívat zdlouhavého procesu podle ust. § 8 odst. 2 TR, což může být jeden z důvodů, proč jsou OČTŘ krok za pachateli. Navrhují, aby byl policistům zpracovávající nejzávažnější kriminalitu sjednán **přístup do Centrální evidence účtů**, kdy žádost o informace z tohoto systému by automaticky byla povolením ve smyslu výše uvedeného zákonného ustanovení.
- **E-fakturou** myslím systém, ve kterém by daňový subjekt automaticky při vystavení daňového dokladu tento odeslal finanční správě. V současné době je jistá podoba systému E-faktura navrhována na Slovensku. V rámci řetězců firem, které se podílí na daňových podvodech jsou mnohdy faktury fiktivní, v jistých případech nejsou dokonce daňové doklady vystavovány vůbec a tento systém by nevystavování

faktur zamezil a podle mého názoru by minimálně přinášel představu pro OČTŘ, co je předmětem plnění, které je fakturováno.

- V praxi se setkávám se situacemi, kdy **zápisy do obchodního rejstříku** nejsou kompletní. Staly se i situace, že u daňového subjektu, který byl v OR zapsán, nebyl žádný jednatel, případně jsou zápisy do OR realizovány zpětně nebo se značným zpožděním i několika měsíců. Narovnání tohoto neduhu by pomohlo při objasňování daňové kriminality.
- Dalším účinným postupem by byla změna zákona o DPH, která by obnášela legitimní **nárok na odpočet** na vstupu u přijatého zdanitelného plnění **až ve chvíli, kdy by byla daň z přidané hodnoty v řetězci přiznána a odvedena**.
- Na Slovensku není možné prodávat SIM karty tzv. anonymně. Všechny telefonní karty jsou evidované na fyzické nebo právnické osoby. Tento systém bych zavedl i v České republice, jelikož by to usnadnilo práci Policie ČR při dokumentování trestné činnosti.
- Omezil bych **hotovostní platby** za vystavené faktury **maximální částkou 10 000 Kč**, jelikož hotovostní transakce jsou v daňových podvodech hojně využívány.

13.2 Metodická

- V rámci hospodářské kriminality probíhá velké množství školení v různých oblastech. Nejméně jich však je u trestné činnosti v oblasti daní a současně s faktem, že se jedná o jednu z nejkomplicovanějších oblastí je to tedy nedostačující. Policie ČR by si měla i **formou odborných školení**, například s pracovníky finanční správy, **vychovávat odborníky na danou problematiku**.

13.3 Organizační

- Pozitivní přínos vidím ve funkci Daňové kobry. Tuto **kooperaci** bych více prohloubil v podobě výměny zkušeností a informací o účinných postupech, například formou pravidelných společných porad.
- Současně bych uvítal větší **zastupitelnost policistů** zpracovávajících hospodářskou trestnou činnost, jelikož v případě nepřítomnosti hlavního zpracovatele některé úkony stojí a následně je náročnější na ně navázat.

- Navrhuji rovněž **restrukturalizace služby kriminální policie a vyšetřování u Policie ČR**, a to formou centrálního řízení spadajícího pod Náměstka policejního prezidenta pro SKPV. Důvodem mého postoje je nedostatečný personální stav na odděleních hospodářské kriminality průřezem celou republikou. Odbory hospodářské kriminality aktuálně spadají pod krajské ředitele Policie, kteří však ve většině případů vyvstali z pořádkové policie a vidím nezájem takového vedení o složitou problematiku, kterou hospodářská kriminalita je a více se věnují mnohem viditelnější a pro veřejnost více zajímavou obecné kriminalitě nebo již zmíněné uniformované policii.
- Neodpustím si zmínit **ohodnocení kriminalistů pracujících na OHK**, kteří by měli být lépe oceněni z důvodu jejich nadměrného zatížení. Např. průměrná délka přípravného řízení daňových trestných činů byla v letech 2019-2022 v délce 31 měsíců, kdežto přípravné řízení jiné trestné činnosti trvalo v průměru 17 měsíců a méně. I průměrný počet listů ve spise u daňové kriminality byl 15 315 listů, což představuje 31 šanonů. U ostatní trestné činnosti to bylo v průměru 6 232 listů a méně [89]. Navrhuji příplatek za rozsáhlou spisovou službu.

Navrhovaná opatření poskytují vzhled na možná řešení daňových podvodů. Jsou zmíněny i případné problémy jednotlivých konceptů v širším kontextu. Věřím však, že pokud by došlo k zavedení kteréhokoliv z navrhovaných opatření, tak by to mělo pozitivní vliv na potírání daňové kriminality. Při jejich přijímání vždy musí být brán v úvahu jakýsi balanc mezi systémem výběru daně a jeho výše na straně jedné a fungujícím podnikatelským prostředím, které je atraktivní i pro investice zahraničních subjektů na straně druhé. K tomu je třeba vždy přihlížet, jelikož v dnešní době by výhodnější daňové podmínky v jiném státu mohly vést i k odlivu společností, které aktuálně působí na našem trhu. Variant, jak bojovat proti daňové kriminalitě je vícero, je však třeba, aby byla politická, sociální či manažerská vůle k jejich zavedení.

ZÁVĚR

V diplomové práci jsem se zabýval analýzou a řešením problému daňové kriminality v oblasti reklamních služeb. Hlavním cílem bylo identifikovat příčiny a mechanismy daňových podvodů spojených s reklamou a navrhnout strategie pro jejich odhalení a potírání. Pro dosažení tohoto cíle jsem provedl komplexní teoretickou analýzu, která poskytla základní informace o daních, marketingu a reklamě, stejně jako pochopení hospodářské kriminality a daňových trestných činů.

Praktická část tvoří odborný text v podobě metodického návodu, který může sloužit pro policisty se specializací na odhalování daňové kriminality, kterým poskytuje užitečný a systematický rámec účinných, efektivních a v praxi běžně používaných nástrojů. V krátkosti byly zmíněny zajímavé statistické údaje a graficky byl znázorněn nejběžnější obchodní model využívaný pro krácení daní s využitím reklamních služeb. Dále jsem provedl analýzu konkrétní případové studie, ve které byly teoretické poznatky aplikovány do praxe, z níž byly získány důležité informace o tom, jaké strategie mohou být účinné při odhalování a potírání daňové kriminality v oblasti reklamy.

Teoretická i praktická část diplomové práce tedy byla součástí rozsáhlé analýzy daňové kriminality v reklamním odvětví. Ta je vnímána (nejen) z pohledu práce u Policie České republiky. Nyní je vhodné zhodnotit klíčové závěry a navržená opatření s přihlédnutím k jejich potenciálním dopadům na praxi i veřejnou politiku.

Prvním krokem bylo důkladné zkoumání faktorů, které podporují rozšíření daňových podvodů v tomto sektoru. Byla identifikována řada problémů, včetně nedostatečné transparentnosti finančních toků prováděných v hotovosti.

Dále byla posouzena účinnost stávajících mechanismů a strategií pro boj proti daňovým podvodům v reklamním průmyslu. Mnoho z těchto opatření trpí nedostatečným financováním, nedostatkem personálu jak u Policie ČR, tak u Finanční správy a nedostatečnou koordinací mezi různými úřady a orgány. Toto zjištění mě vedlo k formulaci konkrétních doporučení pro zlepšení současné situace.

Doporučení dále zahrnují posílení dohledu a regulace nad reklamním průmyslem, zvýšení investic do školení a osvěty zaměřené na prevenci daňových podvodů. Výrazný podíl návrhů vhodných opatření je legislativního charakteru. Je však třeba zdůraznit, že úspěšný boj proti daňovým podvodům v reklamním odvětví vyžaduje komplexní a koordinovaný přístup

ze strany všech zainteresovaných stran. Pouhé zavedení nových právních předpisů není dostačujícím řešením.

Výsledky diplomové práce ukázaly, že daňové podvody v reklamě jsou složitým problémem s vážnými důsledky pro veřejné finance, a že je nezbytné přijmout opatření pro jejich účinné potírání. Nicméně při jejich přijímání vždy musí být brán v úvahu jakýsi balanc mezi systémem výběru daně a jeho výše na straně jedné a fungujícím podnikatelským prostředím, které je atraktivní i pro investice zahraničních subjektů na straně druhé. Variant, jak bojovat proti daňové kriminalitě je vícero, je však naprosto nezbytné, aby byla politická, sociální či manažerská vůle k jejich zavedení.

S čistým svědomím mohu konstatovat, že při vypracování této diplomové práce bylo postupováno v souladu s uloženými zásadami pro její zpracování a bylo dosaženo cílů, které byly v úvodu stanoveny.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] CHRASTINA, Jan. *Případová studie – metoda kvalitativní výzkumné strategie a designování výzkumu*. Monografie. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2019. ISBN 978-80-244-5373-6.
- [2] CHMELÍK, Jan a BRUNA, Eduard. *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Eu-press. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2015. ISBN 978-80-7408-109-5.
- [3] BONĚK, Václav. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.
- [4] KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Právo a management. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. ISBN 978-80-87974-17-9.
- [5] VANČUROVÁ, Alena a ZÍDKOVÁ, Hana. *Daňový systém ČR 2022*. Ekonomie. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2022. ISBN 978-80-7676-362-3.
- [6] PROFISÍDLA.CZ S.R.O. *Jakou funkci mají daně?* Online. ProfiSídla.cz. 2024. Dostupné z: <https://www.profisidla.cz/cs/poradna/practicke-rady-a-zkusenosti/vedeni-ucetnictvi/jakou-funkci-maji-dane/a-195/>. [cit. 2024-04-06].
- [7] KOČNER, Václav a BULLA, Peter. *Daňové systémy*. Senica: ER-Print a.s., 2011. ISBN 978-80-969056-5-2.
- [8] POSPÍŠKOVÁ, Hana. *Ekonomie a vedení obchodu I: Učební materiály*. Online. Informační systém Masarykovy univerzity. 2021. Dostupné z: <https://is.muni.cz/el/med/podzim2020/BOEO0321/um/>. [cit. 2024-04-23].
- [9] *Schodek rozpočtu nižší než plán...: Pokladní plnění státního rozpočtu za rok 2023*. Online. In: Ministerstvo financí České republiky: oddělení komunikace s médii. 2024. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2024/pokladni-plneni-sr-54299>. [cit. 2024-04-06].
- [10] *Studie Evropské komise: Česko se zlepšuje ve výběru DPH*. Online. In: Ministerstvo financí České republiky. 2024. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2023/studie-evropske-komise-cesko-se-zlepsuje-ve-vyberu-53349>. [cit. 2024-04-06].
- [11] HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. ISBN 978-80-260-8723-6.

- [12] MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2024: úplná znění platná k 1.1.2024: včetně všech novel a čísel zákonů k 1.1.2024: s komentáři spoluautorů zákonů. 35. vydání. Praha: Grada, 2024. ISBN 978-80-271-5243-8.
- [13] PROCHÁZKA, Jakub. *Kdo, kdy a z jakých důvodů platí DPH? Provedeme vás labyrintem daňové legislativy*. Online. BusinessINFO.cz. 2023. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/kdo-kdy-a-z-jakych-duvodu-plati-dph-provedeme-vas-labyrintem-danove-legislativy/>. [cit. 2024-05-06].
- [14] TRUHLÁŘOVÁ, Martina. *Základní přehled o DPH – co byste měli vědět?* Online. PortálPOHODA.cz. 2023. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/zakladni-prehled-o-dph/>. [cit. 2024-05-06].
- [15] *Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>. [cit. 2024-04-06].
- [16] KOTLER, Philip a KELLER, Kevin Lane. *Marketing management*. [4. vyd.]. Přeložil Tomáš JUPPA, přeložil Martin MACHEK. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4150-5.
- [17] BRYCHTA, Ivan. *Reklama a propagace z hlediska daňového*. Online. DU.cz. 2018. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/reklama-a-propagace-z-hlediska-danoveho-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Erm6G5nY0UE3BZgAeeJnkcQ/>. [cit. 2024-05-06].
- [18] *Zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1995-40>. [cit. 2024-04-06].
- [19] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>. [cit. 2024-04-06].
- [20] POLICIE ČR. *Odbor hospodářské kriminality*. Online. In: *Policie.cz*. © 2024. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/uskp-ohk-odbor-hospodarske-kriminality.aspx>. [cit. 2024-05-06].
- [21] ČASTORÁL, Zdeněk. *Ekonomická kriminalita: (z pohledu řízení a správy)*. Eupress. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. ISBN 978-80-86754-83-3.

- [22] KOTLÁN, Pavel. *Ekonomická kriminalita očima policejního orgánu*. Praktik (Leges). Praha: Leges, 2021. ISBN 978-80-7502-488-6.
- [23] ŠÁMAL, Pavel. *Podnikání a ekonomická kriminalita v České republice*. Beckova edice právo a hospodářství. Praha: C.H. Beck, 2001. ISBN 80-7179-493-7.
- [24] SUTHERLAND, Edwin H. White-Collar Crime, *American Sociological Review*, 1940, svazek 5, č.1, s. 1-2.
- [25] BROWN, Stephen. E.; ESBENSEN, Finn-Aage a GEIS, Gilbert. *Criminology. Explaining Crime and Its Contents*. [10th ed.]. Oxon: Routledge, 2019. ISBN 9781138601796.
- [26] MAREŠOVÁ, Alena. *Resortní statistiky – základní zdroj informací o kriminalitě v České republice*. Studie (Institut pro kriminologii a sociální prevenci). Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2011. ISBN 978-80-7338-110-3.
- [27] SCHEINOST, Miroslav a BALOUN, Vladimír. *Výzkum ekonomické kriminality*. Studie (Institut pro kriminologii a sociální prevenci). Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2004. ISBN 80-7338-031-5.
- [28] PROTIVINSKÝ, Miroslav. K některým aspektům hospodářské kriminality. *Kriminalistika*. 2007, roč. 40, č. 2, s. 128-131. ISSN 1210-9150.
- [29] PREUSS, Ondřej. *Co je trestný čin a jak trestné činy dělíme?* Online. In: Dostupný advokát. © 2013-2024. Dostupné z: <https://dostupnyadvokat.cz/blog/trestny-cin>. [cit. 2024-05-06].
- [30] DOLEČEK, Marek. *Hospodářské trestné činy*. Online. In: BusinessInfo.cz. 2023. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/hospodarske-trestne-ciny-ppbi>. [cit. 2024-05-06].
- [31] *Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim*. Online. In: Zákony pro lidi. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2011-418>. [cit. 2024-04-06].
- [32] *Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)*. Online. In: Zákony pro lidi. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1961-141>. [cit. 2024-04-06].
- [33] *Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník*. Online. In: Zákony pro lidi. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-40>. [cit. 2024-04-06].

- [34] FUČÍK, Ivan. *Daňové trestné činy*. Online. In: Kurzy.cz. 2020. Dostupné z: <https://zpravy.kurzy.cz/529720-danove-trestne-cinny/>. [cit. 2024-05-06].
- [35] POLICIE ČR. *Statistické přehledy kriminality za rok 2023*. Online. In: Policie.cz. © 2024. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2023.aspx>. [cit. 2024-05-06].
- [36] PÍŠA, Petr. *Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění*. Online. In: Živnostník.cz. 2023. Dostupné z: https://www.zivnostnik.cz/33/zkreslovani-udaju-o-stavu-hospodareni-a-jmeni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EkNG_e514V-GlppKY5Z_k3wMO6VlftQMFg/?serp=1. [cit. 2024-05-06].
- [37] *Usnesení 5 Tdo 362/2003 Souběh zkrácení daně a zkreslování údajů o stavu hospodaření*. Online. In: Aspi.cz. Wolters Kluwer, © 2024. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/4/23770/158/2/usneseni-rt-c-5-tdo-362-2003-soubeh-zkraceni-dane-a-zkreslovani-udaju-o-stavu-hospodareni>. [cit. 2024-04-06].
- [38] FRYŠTÁK, Marek. *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: Key Publishing, 2007. ISBN 978-80-87071-18-2.
- [39] PÍŠA, Petr. *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby*. Online. In: DU.cz. 2022. Dostupné z: https://www.du.cz/33/zkraceni-dane-poplatku-a-podobne-povinne-platby-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EipiI_v0jv8BlchZwg1SjLw/. [cit. 2024-05-06].
- [40] TRUBAČ, Ondřej. *Trestní právo daňové*. Online. In: EPRAVO.CZ. 2010. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/trestni-pravo-danove-60585.html>. [cit. 2024-05-06].
- [41] PÍŠA, Petr. *Neodvedení daně a podobné povinné platby*. Online. In: DU.cz. 2022. Dostupné z: https://www.du.cz/33/neodvedeni-dane-a-podobne-povinne-platby-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EpsT_r3EDkF4D317aq8nI332ZspOsA8wwA/?query=neodveden%ED%20dan%EC&serp=1. [cit. 2024-05-06].
- [42] *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>. [cit. 2024-04-06].
- [43] ČASTORÁL, Zdeněk. *Ekonomická kriminalita a management*. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského, 2011. ISBN 978-80-7452-005-1.

- [44] *Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2008-253>. [cit. 2024-04-06].
- [45] CHMELÍK, Jan; HÁJEK, Pavel a NEČAS, Stanislav. *Úvod do hospodářské kriminality*. Vysokoškolské učebnice (Aleš Čeněk). Plzeň: Aleš Čeněk, 2005. ISBN 80-86898-13-X.
- [46] CHMELÍK, Jan. *Zločin bez hranic: vyšetřování terorismu a organizovaného zločinu*. Vysokoškolská učebnice (Linde). Praha: Linde, 2004. ISBN 80-7201-480-3.
- [47] JANOŠEK, Vladimír. *Rozdíl mezi organizovanou skupinou a organizovanou zločineckou skupinou*. Online. In: *Akjanosek.cz*. 2021. Dostupné z: <https://www.akjanosek.cz/2021/11/01/rozdil-mezi-organizovanou-skupinou-a-organizovanou-zlocineckou-skupinou/>. [cit. 2024-05-06].
- [48] FABIAN & PARTNERS. *Odklony, podmíněné zastavení*. Online. In: *Fabian & Partners*. 2023. Dostupné z: <https://www.fabianpartners.cz/odklony-podminene-zastaveni/>. [cit. 2024-05-06].
- [49] NOVOTNÝ, František. *Trestní právo procesní*. 2. aktualizované vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. ISBN 978-80-7380-677-4.
- [50] *Zákon č. 333/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2020-333>. [cit. 2024-04-06].
- [51] NEJVYŠŠÍ STÁTNÍ ZASTUPITELSTVÍ. *Zpráva o činnosti za rok 2022*. Online. In: *Soustava státního zastupitelství*. © 2024. Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/nsz/cinnost-nejvyssiho-statniho-zastupitelstvi/zpravy-o-cinnosti/zprava-o-cinnosti-za-rok-2022/>. [cit. 2024-05-06].
- [52] POLICIE ČR. *Výroční zpráva NCOZ 2022*. Online. In: *Policie.cz*. © 2024. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/vyrocní-zprava-ncoz-2022.aspx>. [cit. 2024-05-06].
- [53] MACHÁČEK, Ivan. *Daň z příjmů právnických osob: praktické možnosti její optimalizace*. Daně (Linde). Praha: Linde, 2002. ISBN 80-86131-33-5.
- [54] ŠIMONOVÁ, Jana. *Daňové úniky v Slovenskej republike*. Bratislava: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-8168-603-0.

- [55] ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Teoretik. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.
- [56] FINANČNÍ SPRÁVA. *Karusel (karuselový podvod)*. Online. In: Finanční správa. 2016. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-dph/karusel-karuselovy-podvod>. [cit. 2024-05-06].
- [57] NEOTAX. *Karuselové podvody*. Online. In: NEOTAX. 2019. Dostupné z: <https://neotax.eu/cs/blog/karuselove-podvody>. [cit. 2024-05-06].
- [58] FINANČNÍ SPRÁVA. *Výroční zpráva Finanční správy 2015*. Online. In: Finanční správa. 2016. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2015/vyrocní-zprava-financni-spravy-2015>. [cit. 2024-05-06].
- [59] CEDA SERVICE & CONSULTING. *Co je Intrastat*. Online. In: Intrastat.cz. © 2019. Dostupné z: <https://www.intrastat.cz/co-je-intrastat>. [cit. 2024-05-06].
- [60] SEYFOR. *Na co nezapomenout v souhrnném hlášení DPH?* Online. In: IDoklad.cz. 2022. Dostupné z: <https://www.idoklad.cz/blog/na-co-nezapomenout-v-souhrnnem-hlaseni>. [cit. 2024-05-06].
- [61] KURZY.CZ. *VIES – ověření DIČ (VAT number) v EU*. Online. In: Kurzy.cz. 2023. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/dic/overeni/eu/vies/>. [cit. 2024-05-06].
- [62] FINANČNÍ SPRÁVA. *Odbor nepřímých daní*. Online. In: Finanční správa. 2024. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/generalni-financni-reditelstvi/organizacni-struktura-gfr/sekce-metodiky-dani/odbor-neprimych-dani>. [cit. 2024-05-06].
- [63] BÍLÝ, Radek. *Pravidla pro reverse charge při obchodování v EU*. Online. In: Portál.POHODA.cz. 2022. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/pravidla-pro-reverse-charge-pri-obchodovani-v-ramci/>. [cit. 2024-05-06].
- [64] NAKLADATELSTVÍ SAGIT. *Režim přenesení daňové povinnosti*. Online. In: Sagit. 2022. Dostupné z: https://www.madati.cz/info/delfindphtxt.asp?cd=254&typ=r&levelid=REZIM_PDP.HTM. [cit. 2024-05-06].
- [65] NOVÁKOVÁ, Miroslava. *Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku*. Online. In: Živnostník.cz. 2024. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/rezim-prenesení-daňové-povinnosti-v-tuzemsku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EszVpWbID-SYnHWWEXEc2EhtPpA5B5rrwHw/>. [cit. 2024-05-06].

- [66] ZATLOUKAL, Tomáš a KRUPIČKOVÁ, Lenka. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. Beckova edice právní instituty. V Praze: C.H. Beck, 2011. ISBN 9788074003660.
- [67] SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Teoretik. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.
- [68] FELDEK, Michael. *Ručení příjemce zdanitelného plnění a nárok na odpočet daně*. Online. In: DAUČ: Expert na daně a účetnictví. 2022. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/10681/ruceni-prijemce-zdanitelneho-plneni-a-narok-na-odpocet-dane>. [cit. 2024-05-06].
- [69] *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>. [cit. 2024-04-06].
- [70] FINANČNÍ SPRÁVA. *Nespolehlivý plátce*. Online. In: *Finanční správa*. 2015. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/nespolehlivy-platec>. [cit. 2024-05-06].
- [71] KADLEC, Michal. *Nespolehlivá osoba – novinka roku 2017*. Online. In: *Portál.POHODA.cz*. 2017. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/nespolehliva-osoba-%E2%80%93-novinka-roku-2017/>. [cit. 2024-05-06].
- [72] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Kontrolní hlášení DPH*. Online. In: *Ministerstvo financí České republiky*. 2016. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/dane/danova-a-celni-legislativa/2016/kontrolni-hlaseni-dph-50867>. [cit. 2024-05-06].
- [73] FINANČNÍ SPRÁVA. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle daňového řádu*. Online. In: *Finanční správa*. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/vymahani-dani/metodika/metodika-realizace-zajistovaciho-prikazu-dle-danoveho-radu>. [cit. 2024-05-06].
- [74] POLICIE ČR. *Za deset let Daňová kobra uchránila celkem 16 miliard Kč*. Online. In: *Policie.cz*. © 2024. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/za-deset-let-danova-kobra-uchranila-celkem-16-miliard-kc.aspx>. [cit. 2024-05-06].

- [75] DAŇOVÁ KOBRA. *Za deset let Daňová kobra uchránila celkem 16 miliard Kč*. Online. In: Daňová kobra. 2024. Dostupné z: <https://www.danovakobra.cz/>. [cit. 2024-05-06].
- [76] FINANČNÍ SPRÁVA. *Evidence tržeb*. Online. In: Finanční správa. 2022. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane-elektronicky/danovy-portal/evidence-trzeb>. [cit. 2024-05-06].
- [77] ČTK. *Rok s EET. Pilný: Žádný kolaps, žádná likvidace živnostníků*. Online. In: Týden.cz. 2017. Dostupné z: https://www.tyden.cz/rubriky/domaci/babisova-eet-slavinarozneniny-jak-funguje_457013.html?showTab=nejctenejsi-3. [cit. 2024-05-06].
- [78] ČSOB. *Týká se vás třetí a čtvrtá vlna EET? Máme pro vás jednoduché řešení*. Online. In: Průvodce podnikáním. 2020. Dostupné z: <https://www.pruvodcepodnikanim.cz/clanek/tyka-se-vas-treti-a-ctvrta-vlna-eet-mame-pro-vas-jednoduche-reseni/>. [cit. 2024-05-06].
- [79] NEJVYŠŠÍ STÁTNÍ ZASTUPITELSTVÍ. *Stadia trestního řízení*. Online. In: Soustava státního zastupitelství. © 2024. Dostupné z: <https://verejnazaloba.cz/vice-osz/vse-podstatne-o-trestnim-rizeni/stadia-trestniho-rizeni/>. [cit. 2024-05-06].
- [80] MUSIL, Jan; KONRÁD, Zdeněk a SUCHÁNEK, Jaroslav. *Kriminalistika*. 2., přeprac. a dopl. vyd. Beckovy mezioborové učebnice. V Praze: C.H. Beck, 2004. ISBN 8071798789.
- [81] *Zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky*. Online. In: *Zákony pro lidi*. AION CS, © 2010-2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2008-273>. [cit. 2024-04-06].
- [82] FRYŠTÁK, Marek a POLIŠENSKÁ, Petra. *Dokazování v přípravném řízení: nejvýznamnější judikatura k vybraným tematickým okruhům*. Praktik (Leges). Praha: Leges, 2014. ISBN 978-80-87576-85-4.
- [83] FENYK, Jaroslav; GŘIVNA, Tomáš a CÍSAŘOVÁ, Dagmar. *Trestní právo procesní*. 6., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-750-8.
- [84] CHOCHOLATÝ, Jan. *Agent a informátor – je mezi tím rozdíl?* Online. In: *Epravo.cz*. 2002. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/agent-a-informator-je-mezi-tim-rozdil-18974.html>. [cit. 2024-05-06].

- [85] NĚMEC, Bohuslav (ed.). *Kriminalistická příručka: orientační kriminalistické minimum pro příslušníky SNB*. 2., opr. a dopl. vyd. Praha: Hl. správa Veřejné bezpečnosti, 1967.
- [86] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Poskytnutí informací k ukazatelům kontrolní činnosti finančních úřadů*. PDF, XLSX. Praha, 2024.
- [87] NEPRAŠOVÁ, Veronika. *Reklama na Čapím hnízdě. Letitá finta firem, vysvětluje bývalý šéf Finanční správy*. Online. In: Seznamzpravy.cz. 2019. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/reklama-na-capim-hnizde-letita-finta-firem-vysvetluje-byvaly-sef-financni-spravy-75966>. [cit. 2024-05-06].
- [88] ČESKÁ TELEVIZE. *Babiš zatím nechce zavést přenesenou daňovou povinnost. Hodlá přesvědčit Brusel, aby mu prodloužil výjimku*. Online. In: ČT24. 2019. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/clanek/ekonomika/babis-zatim-nechce-zavest-prenesenou-danovou-povinnost-hodla-presvedcit-brusel-aby-mu-prodlouzil-vyj-55661>. [cit. 2024-05-06].
- [89] KŘENEK, Tomáš. *Hospodářská kriminalita ve formě podvodů na DPH*. Diplomová práce. Toruň: Vysoká škola Jagielloňská v Toruni, Fakulta veřejnosprávních a ekonomických studií v Uherském Hradišti. 2023.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Alinea	Označuje v paragrafu určitého právního předpisu nový odstavec, začínající odsazeně na novém řádku, ale není na rozdíl od ostatních částí daného paragrafu číslována.
Bílý kůň	Nastrčená osoba k páčání trestné činnosti, která má zakrýt skutečného pachatele.
čl.	článek
ČR	Česká republika
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
DK	Daňová kontrola
DPH	Daň z přidané hodnoty.
DPPO	Daň z příjmu právnických osob.
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EET	Elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
EUR	Evropská měna Euro
FO	Fyzická osoba
JČS	Jiný členský stát EU.
Kč	Koruna česká
mld.	miliarda
OČTŘ	Orgány činné v trestním řízení
Offshore	Typ společnosti, která své aktivity vykonává v jiné zemi (jurisdikci), než v jaké je založena a řídí se podle práva té konkrétní země.
OR	Obchodní rejstřík
OSN	Organizace spojených národů
PO	Právnická osoba

SKPV	Služba kriminální policie a vyšetřování
Trestní řád	Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád
Trestní zákoník	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
TŘ	Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád
Třetí země	Občané třetích zemí jsou občané státu, který není členem EU a nejsou zároveň občanem Islandu, Lichtenštejnska, Norska a Švýcarska.
TZ	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
ust.	ustanovení
UTB	Univerzita Tomáše Bati
Win-win	Výhoda, prospěch, profit pro obě zúčastněné strany.
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZoP	Zákon č. 273/2008 Sb. o Policii České republiky
ZoTOPO	Zákon č. 418/2011 Sb. o trestní odpovědnosti právnických osob.
ZUTR	Zahájení úkonů trestního řízení dle ust. § 158/3 trestního řádu

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Daňová soustava ČR [8].....	18
Obrázek 2 Diagram karuselového podvodu [56].....	64
Obrázek 3 Princip přenesené daňové povinnosti [64]	71
Obrázek 4 Znak Daňové kobry [75]	76
Obrázek 5 Obchodní model využívaný při krácení daní [vlastní]	103
Obrázek 6 Formální obchodní model v reklamních službách [vlastní]	106
Obrázek 7 Reálný obchodní model podvodu v reklamních službách [vlastní]	107
Obrázek 8 Ilustrace analytického vyhodnocení zajištěných dat [vlastní].....	110

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Výpočet DPPO [vlastní]	23
Tabulka 2 Vývoj TČ – zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby [35]	99

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Rozložení příjmů státního rozpočtu v roce 2023 [9]	19
Graf 2 Statistický vývoj daňových trestných činů 2021-2023 [35]	42
Graf 3 Vývoj v počtu navržených Dohod o vině a trestu 2012-2022 [51]	55
Graf 4 Vývoj daňové mezery v ČR 2013-2022 [10]	67
Graf 5 Podíl počtu zahájených DK – reklamy vs. ostatní, 2016-2023 [86].....	100
Graf 6 Podíl počtu zahájených DK u reklam dle příjmu, 2016-2023 [86]	101
Graf 7 Vývoj počtu zahájených DK, 2016-2023 [86]	101
Graf 8 Vývoj počtu ukončených DK, 2016-2023 [86]	102