

**Vysoká škola evropských a regionálních
studií, o. p. s., České Budějovice**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Role nového daňového řádu v součinnosti
policejního orgánu a správce daně**

Autor práce: Karel Bernášek, DiS.

Studijní obor: Bezpečnostně právní činnost ve veřejné správě

Forma studia: Kombinovaná

Vedoucí práce: ing. Martina Vábererová

Katedra: Právních oborů a bezpečnostních studií

2013

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval samostatně, na základě vlastních zjištění a s použitím odborné literatury a materiálů uvedených v této práci.

Souhlasím, aby práce byla uložena v knihovně Vysoké školy evropských a regionálních studií v Českých Budějovicích a zpřístupněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění.

.....

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Martině Vábererové za cenné rady, připomínky a metodické vedení práce.

ABSTRAKT

BERNÁŠEK, K. *Role nového daňového řádu v součinnosti policejního orgánu a správce daně : bakalářská práce*. České Budějovice : Vysoká škola evropských a regionálních studií, o. p. s., 2013. 62 s. Vedoucí bakalářské práce : Ing. Martina Vábererová.

Klíčová slova: daň, daňové řízení, daňový řád, správce daně, daňová kontrola, policejní orgán, trestní řízení, daňová trestná činnost, zkrácení daně.

Tato bakalářská práce řeší zejména vliv změny procesně právní úpravy daňového řízení, která proběhla s účinností od 01.01.2011, na kvalitu odhalování a dokumentace daňových deliktů v průběhu daňového řízení ze strany správce daně. V návaznosti na výsledky daňového řízení dále analyzuje konkrétní dopady zmíněné změny na kvalitu dokazování při prověřování a vyšetřování daňové trestné činnosti ze strany policejního orgánu v přípravném trestním řízení. V neposlední řadě zkoumá, zda tato nová právní úprava daňového práva procesního byla prospěšná pro zvýšení efektivity, průhlednosti a spravedlivosti daňového řízení v České republice. Tato práce dále pro lepší orientaci v problematice rovněž popisuje daňový systém České republiky v jeho základních rysech a dále popisuje i instituty a nástroje správce daně i policejního orgánu používané pro odhalování a dokumentaci daňové trestné činnosti.

ABSTRACT

BERNÁŠEK, K. *The role of the new Tax Code in cooperation of the police department and the tax administrator : bachelor thesis*. České Budějovice : College of European and Regional Studies, 2013. 62 p. Thesis Supervisor : Ing. Martina Vábererová.

Keywords: tax, tax proceedings, tax Code, tax administrator, tax inspection, police authority, criminal proceedings, fiscal crime, curtailment of taxes.

This bachelor thesis addresses the particular impact of the change process regulation of tax proceedings, which took place with effect from 01.01.2011, the quality of the detection and documentation of tax offenses during the tax proceedings of the tax administrator. Following the results of the tax proceedings analyzes the specific impacts of these changes on the quality of the evidence in the examination and investigation of fiscal crime by the police authority in preliminary criminal proceedings. Last but not least, it examines whether the new tax law legislation process was beneficial to increasing the efficiency, transparency and fairness of tax administration in the Czech Republic. This thesis further for better understanding of the problems also describes the tax system of the Czech Republic in its basic outlines and describes the institutions and instruments and the tax police authority used for the detection and documentation of fiscal crime.

OBSAH

Úvod	7
1 Cíle a metodika	9
2 Daňové řízení	11
2.1 Daňový systém ČR	11
2.2 Dohledové orgány MF ČR	13
2.3 Finanční úřad	14
2.4 Daňové právo hmotné	16
2.4.1 Daně přímé	18
2.4.2 Daně nepřímé	21
2.5 Daňové právo procesní	24
2.5.1 Komparace zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu	24
2.5.2 Komparace daňového a trestního řádu	30
2.5.3 Charakteristika nástrojů odhalování daňových deliktů	33
3 Trestní řízení	36
3.1 Policejní orgán	36
3.2 Trestní právo hmotné	37
3.2.1 Zkrácení daně	38
3.2.2 Neodvedení daně	39
3.3 Trestní právo procesní	41
4 Další rozdíly daňového a trestního řízení	42
4.1 Přenos důkazního břemene v řízení daňovém a trestním	42
4.2 Komparace mlčenlivosti v řízení daňovém a trestním	43
5 Analýza vlivu změny daňového řádu	46
5.1 Vývoj výběru daní	46
5.2 Zhodnocení vývoje objasňenosti daňových deliktů	48
5.3 Praktický příklad	53
Závěr	56
Seznam použitých zdrojů	60

Úvod

Daně jsou obecně definovány jako povinná zákonem stanovená platba do veřejných rozpočtů, která je dále využívána jako nejvýznamnější nástroj, za užití kterého orgány státní správy a samosprávy financují veřejné statky poskytované občanům státu. Mezi tyto veřejné statky jsou zahrnuty zejména prostředky na vojenskou obranu, zajištění vnitřní bezpečnosti, budování a opravy veřejné infrastruktury, náklady na provoz veřejné správy, financování zdravotnictví, důchodů, sociální péče, vzdělání, kultury a tak dále.¹

Daň lze rovněž dále charakterizovat jako platbu opakovanou, nenávratnou, neúčelovou a neekvivalentní, tzn., že neexistuje nárok na adekvátní plnění za zaplacenou daň.²

Daně vždy byly a jsou úzce spojeny s existencí státu nebo obdobně organizovaného celku. Jejich historie sahá až do starověku³.

Daňový systém Československé republiky po roce 1918 vycházel logicky z úpravy Rakousko – Uherského soustátí, jejíž moderní součásti vznikaly zejména v průběhu 19. století.

Daňový systém tehdy rozeznával jako daně přímé daň domovní třídní a daň domovní činžovní. V českých zemích byla od roku 1813 vybírána daň z výdělků, od roku 1849 daň z příjmů⁴.

Mezi daně nepřímé patřily v Rakousku – Uhersku daně potravní (daň z piva, vína a moštu, z výroby a prodeje lihovin, z výroby vína, z masa a cukru) a daně z věcí spotřebovaných, a to z hracích karet, kalendářů a periodických tiskopisů⁵.

V roce 1927 byla provedena tzv. Englišova reforma, která zahrnovala přijetí zákonů č. 76 a 77 o nové úpravě finančního hospodářství svazků územní samosprávy a č. 78 o stabilizačních financích⁶.

¹ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 7.

² PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 8.

³ FALADA, D. *Dějiny daní a poplatků*. [online] 2008 [cit. 15.12.2012]. Dostupný z [www: <http://www.vakobobri.cz/e107_files/downloads/djiny_dan_a_poplatk.pdf>](http://www.vakobobri.cz/e107_files/downloads/djiny_dan_a_poplatk.pdf).

⁴ ŠOUŠA, J. *Dějiny daní a poplatků*. [online] 2008 [cit. 15.12.2012]. Dostupný z [www: <http://www.vakobobri.cz/e107_files/downloads/djiny_dan_a_poplatk.pdf>](http://www.vakobobri.cz/e107_files/downloads/djiny_dan_a_poplatk.pdf).

⁵ ŠOUŠA, J. *Dějiny daní a poplatků*. [online] 2008 [cit. 15.12.2012]. Dostupný z [www: <http://www.vakobobri.cz/e107_files/downloads/djiny_dan_a_poplatk.pdf>](http://www.vakobobri.cz/e107_files/downloads/djiny_dan_a_poplatk.pdf).

Tato reforma nově členila daně v Československu na daně přímé (důchodová, výnosová), daně nepřímé (z lihu, z cukru, všeobecná daň nápojová), daň z obratu a daň přepychovou⁷.

K dalším významnějším změnám v daňovém systému, který byl uplatňován na území našeho státu, docházelo zejména se změnami společenských poměrů, tj. tedy zejména v období německé okupace v době od roku 1939 do roku 1945 a poté v období od roku 1948 do roku 1989, tedy období tzv. totalitního komunistického režimu, kdy byla společnost řízena orgány Národní fronty v čele s Komunistickou stranou Československa.

Pro obsah této práce je nejvýznamnější změna daňového systému, která nastala po společenských změnách v Československé socialistické republice po událostech 17. listopadu 1989. Tuto změnu lze v kontextu vývoje státu z hlediska fiskální politiky považovat za nejvýznamnější. Hospodářská soustava centrálního plánování byla zcela opuštěna a začal být budován systém tzv. tržního hospodářství.

Dne 5. května 1992 se stal součástí našeho právního řádu zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů jako základní norma daňového práva procesního, který byl po různých parametrických změnách na území České republiky účinný do 31. prosince 2010. Od 1. ledna 2011 je účinný zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, který je hlavním předmětem zkoumání této bakalářské práce.

Tato změna proběhla téměř zcela bez zájmu veřejného mínění, přestože nový daňový řád ve své současné podobě znamená velmi moderní právní normu, která vychází z dosavadních zkušeností správce daně i poznatků ze zahraničí a daňovému systému v ČR může při správném a důsledném využívání přinést skutečnou efektivnost, průhlednost a spravedlivost, jakou většina obyvatel země od státních orgánů očekává nejen v daňové oblasti. Ta je také pro řadu obyvatel ČR jednou z oblastí nejcitlivější.

Spravedlivý daňový systém a účinné, spravedlivé a průhledné nástroje k jeho ochraně ve svém důsledku rovněž ovlivňují celkový ekonomický a společenský vývoj státu a tím i životní úroveň obyvatel ČR, což společnost vnímá zvláště citlivě.

⁶ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 16.

⁷ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 17.

1 Cíle a metodika

Dne 1. ledna 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), který jako hlavní norma daňového práva procesního zcela nahradil původní zákonnou úpravu této problematiky tvořenou zákonem České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků).

Význam rozsahu této změny lze v současnosti srovnat snad jen se změnou trestního práva hmotného v podobě nového zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen trestní zákoník), který od 1. ledna 2010 nahradil původní právní úpravu v podobě zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen trestní zákon).

Daňový řád parametricky upravuje a zpřesňuje instituty a nástroje daňové kontroly, které správce daně již používal podle zákona o správě daní a poplatků. Vedle těchto úprav stávajících institutů a nástrojů daňové kontroly zavádí rovněž některé zcela nové, od kterých si zákonodárce slibuje zvýšení efektivity, průhlednosti a spravedlivosti daňového řízení v České republice, což má mimo jiné významný vliv na kvalitu dokazování v daňovém řízení a tím pádem i na kvalitu dokazování v navazujícím trestním řízení.

Hlavním cílem této bakalářské práce je tedy za užití metody komparace srovnat původní základní normu daňového práva procesního s nově účinnou právní úpravou se zvláštním zaměřením na nově zavedené a upravené nástroje, které správce daně může použít k odhalení a dokumentaci daňových deliktů.

V návaznosti na hlavní cíl této práce je dalším cílem rovněž zhodnotit vliv změny v daňovém právu procesním na kvalitu dokazování a tedy i účinnost nových nástrojů k odhalování a dokumentaci daňových deliktů a současně i vliv těchto změn i na součinnost správce daně a policejního orgánu a na kvalitu dokazování v trestním řízení, které má svá východiska právě ve výsledcích daňového řízení.

V neposlední řadě je cílem této práce rovněž charakterizovat instituty a nástroje užívané správcem daně a policejním orgánem při odhalování a dokumentaci daňových deliktů. Tyto nástroje a instituty rovněž porovnat z hlediska způsobu dokazování. Instituty a nástroje používané správcem daně a policejním orgánem, byť nyní vykazují

jistou podobnost, jsou totiž u obou jmenovaných institucí používány podle zcela rozdílných principů.

Podstatným je pro součinnost správce daně a policejního orgánu i rozsah mlčenlivosti, kterou uplatňuje zákon pro informace získané správcem daně v průběhu daňového řízení ve vztahu k policejnímu orgánu. I tento rozsah informací, které správce daně policejnímu orgánu poskytuje, se podle daňového řádu změnil. Proto bude v této práci rovněž charakterizován pojem mlčenlivosti a změny jejího rozsahu ve vztahu mezi správcem daně a policejním orgánem.

Celková koncepce této práce má tedy svá východiska v tom, že na základě použití výše zmíněných metod bude možné analyzovat změny v daňovém právu procesním a po splnění cílů této práce pak současně také zhodnotit dosavadní výsledky, které přinesla tato popisovaná změna, a případně navrhnout vhodný postup, který by přispěl k dalšímu zkvalitnění součinnosti správce daně a policejního orgánu při potírání daňové kriminality.

2 Daňové řízení

Tato kapitola pro lepší orientaci v problematice především popisuje daňový systém České republiky v jeho základních rysech, vysvětluje základní pojmy a představuje daňovou správu a její organizaci.

Dále mimo jiné popisuje i některé instituty a nástroje správce daně používané pro odhalování a dokumentaci daňových deliktů a porovnává rovněž úpravu těchto institutů a nástrojů před novou právní úpravou daňového práva procesního a po jeho úpravě. Současně porovnává základní parametry daňového a trestního řádu, které mají největší vliv na součinnost policejního orgánu a správce daně.

2.1 Daňový systém ČR

Pro lepší pochopení daňového systému ČR je nutné daně rozčlenit podle různých kritérií. Daňová teorie dle Zdeňka Puchingera rozlišuje zejména toto základní členění daňového systému ČR⁸:

Základní členění (členění podle způsobu placení):

Podle způsobu placení rozlišujeme daně přímé a daně nepřímé. Daně přímé se dále dělí na daně důchodové a daně majetkové. Daně důchodové jsou takové daně, jimž podléhá důchod (příjem) v peněžní i naturální podobě. Patří mezi ně zejména daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Daním majetkovým podléhá movitý i nemovitý majetek. Rozlišujeme zejména daň z nemovitosti, daň dědickou, daň darovací, daň z převodu nemovitosti, či silniční daň

Daně nepřímé platí všichni při nákupu zboží nebo služeb. Ty daňová teorie dále člení na daň universální, které jsou stanoveny pro velkou skupinu zboží a služeb (daň z přidané hodnoty), daň selektivní, která je stanovena pro jednotlivé vybrané komodity (spotřební daně) a daň ekologickou.

⁸ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 21.

Další členění:

Jako příklad dalšího členění daní lze uvést rozdělení podle daňového určení. Tyto daně rozlišujeme jako daně centrální, regionální a místní. Daňovým určením se rozumí přiřazení daňových pravomocí a daňových výnosů jednotlivým rozpočtovým úrovním státu. Pro naplnění účelu této práce bude rozpracována otázka zejména daní centrálních, které jsou nejčastěji předmětem útoku pachatelů daňové trestné činnosti.

Daňové subjekty:

- **poplatníkem** „je právnická nebo fyzická osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani“⁹. Poplatník je vždy vymezen příslušným daňovým zákonem. Je tomu tak u daně z příjmů fyzických osob, daně z příjmů právnických osob (u těchto daní je však definován i jejich plátce v případě daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků), daně silniční, daně z nemovitostí, daně darovací, daně dědické, daně z převodu nemovitostí.
- **plátcem** „je taková fyzická nebo právnická osoba, která pod svou vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo poplatníkům sraženou“¹⁰. Tento pojem je obecně platný stejně jako pojem poplatníka, přestože jej nový daňový řád v doslovném znění nepřevzal. Daňový řád hovoří o daňovém subjektu tak, že „daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně“¹¹. Právo a současně i povinnost daň od poplatníků vybrat (například tak, že jí plátce zahrne do ceny prodávaného zboží či poskytovaných služeb) nebo jí poplatníkům srazit (například při výplatě mezd nebo dividend) jsou plátcem dány zákonem. Plátcem daně jsou vymezeni jednotlivými daňovými zákony. Můžeme se s nimi setkat u daně z přidané hodnoty, spotřebních daní i u daní z příjmů. U ostatních daní se vzhledem k jejich konstrukci plátce nevyskytuje.

⁹ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008, s. 76.

¹⁰ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008, s. 76.

¹¹ BAXA, J., et. al. *Daňový řád, Komentář, I. díl*. Praha, 2011, s. 122.

Objekt daně¹²:

Objekt daně je vždy přesně vymezen jednotlivými hmotně právními daňovými předpisy, které upravují konkrétní parametry daní aplikovaných na území ČR. Jedná se například o zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z příjmů) či zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH). Předmětem daně tak může být mimo jiné zejména majetek, spotřeba, obrat, obchodní operace a podobně.

2.2 Dohledové orgány MF ČR

Dohledovými orgány Ministerstva financí České republiky (dále jen MF ČR) se rozumí orgány, které se spolupodílejí na plnění úkolu státu spočívajícím v dohledu nad dodržováním daňové odvodové povinnosti ze strany plátců či poplatníků.

V rámci daňového systému České republiky plní úlohu dohledového orgánu vedle Finančního analytického útvaru MF ČR (dále jen FAÚ) jako podpůrného orgánu zejména celní úřady (dále jen CÚ) jako dohledové orgány na úseku správy celních poplatků a nepřímých daní (spotřebních a energetických daní) a finanční úřady s územní odpovědností na úseku dohledu nad správou daní přímých i nepřímých.¹³

Mimo přímou strukturu MF ČR poté úlohu dohledového orgánu plní i Česká správa sociálního zabezpečení (orgán sociálního zabezpečení), zdravotní pojišťovny (na úseku výběru zdravotního pojištění), případně obce na úseku správy a výběru místních daní a poplatků.¹⁴

Správa a výběr sociálního a zdravotního pojištění je obecně zahrnována do pojmu správa daní, jelikož přes své zavádějící označení se tyto poplatky chovají jako daně a je s nimi i tak nakládáno při jejich spotřebě státem¹⁵. Pro účely této práce je hlavním dohledovým orgánem MF ČR finanční úřad s územní odpovědností se zvláštním zaměřením na Finanční úřad v Děčíně jako organizační součást Finančního ředitelství v Ústí nad Labem.

¹² PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 37.

¹³ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 40.

¹⁴ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 40.

¹⁵ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 27.

2.3 Finanční úřad

Struktura české daňové správy je upravena zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o ÚFO). Systém členění české daňové správy v současnosti prochází reformou, jejímž konečným cílem má být vznik jednotného inkasního místa (dále jen JIM) ke dni 1. ledna 2014. Tento proces reformy dosud probíhá v celkem čtyřech etapách¹⁶.

Českou daňovou správu tak vedle změny hlavního právního předpisu daňového práva procesního v podobě nového daňového řádu čeká celá řada dalších systémových a organizačních změn, jejichž účelem a cílem je zvýšení transparentnosti správy daní a poplatků v České republice, ale i její zjednodušení a zlevnění i s ohledem na skutečnost, že původně třístupňová struktura české daňové správy se bude měnit na soustavu dvoustupňovou, kdy zaniknou finanční ředitelství a bude posílena role finančních úřadů jako jediných ÚFO.¹⁷

Vznikem JIM v roce 2014 vznikne v České republice řešení, jehož podstatou je, že veškeré daně a podobné platby (včetně plateb na sociální či zdravotní pojištění nebo spotřební daně, které jsou v současnosti spravovány mimo českou daňovou správu) budou soustředěny do jednoho místa, což povede mimo jiné i k dalšímu zjednodušení a zefektivnění součinnosti správce daně a policejního orgánu. Pod správu JIM nebudou spadat výhradně poplatky, které nejsou příjmem státního rozpočtu, nebo jejichž správa vyžaduje účast ozbrojeného sboru.¹⁸

Struktura české daňové správy je v současnosti tvořena třístupňovou soustavou orgánů. Změnou zákona o ÚFO bylo zřízeno Generální finanční ředitelství se sídlem

¹⁶ *Česká daňová správa MF ČR – koncepce vytvoření JIM pro příjmy veřejných rozpočtů* [online]. 2010 [cit. 30.10.2012]. Dostupný z WWW:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/2010_Koncepce_JIM_pdf.pdf>.

¹⁷ *Česká daňová správa MF ČR – koncepce vytvoření JIM pro příjmy veřejných rozpočtů* [online]. 2010 [cit. 30.10.2012]. Dostupný z WWW:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/2010_Koncepce_JIM_pdf.pdf>.

¹⁸ *Česká daňová správa MF ČR – koncepce vytvoření JIM pro příjmy veřejných rozpočtů* [online]. 2010 [cit. 30.10.2012]. Dostupný z WWW:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/2010_Koncepce_JIM_pdf.pdf>.

v Praze, které podléhá MF ČR jako ústřednímu orgánu státní správy na úseku správy daní a poplatků.¹⁹

Mezi územní finanční orgány (dále jen ÚFO) se dále řadí finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady vykonávající svojí působnost ve vymezených územních obvodech. Finanční ředitelství jsou podřízena Generálnímu finančnímu ředitelství a finanční úřady jsou podřízeny příslušnému finančnímu ředitelství²⁰. Správní rozhodnutí učiněná těmito podřízenými orgány jsou tedy v rámci opravného řízení přezkoumávána jmenovanými nadřízenými orgány.

ÚFO mají za úkol zejména správu daní, finanční kontrolu, cenovou kontrolu, kontrolu dodržování povinností stanovených zákonem o účetnictví, kontrolu značení tabákových výrobků, značkování a barvení vybraných minerálních olejů a další²¹.

V současnosti je vedle jednoho Generálního finančního ředitelství celkem 8 finančních ředitelství, kterým podléhá 199 finančních úřadů, přičemž jako součást reformy české daňové správy, která má vrcholit v roce 2014, dojde k zániku finančních ředitelství a posílení role finančních úřadů. Územní působnost finančních úřadů je vymezena odkazem na správní obvody obcí s rozšířenou působností.²²

Finanční ředitelství Ústí nad Labem je organizačně členěno na útvary: sekretariát, odbor daní a dotací, oddělení automatizace a informatiky, oddělení finanční kontroly, oddělení cenové kontroly, oddělení personální, oddělení vnitřní správy.

Odbor daní a dotací se dále člení na oddělení daně z příjmů fyzických osob a daně silniční, oddělení daně z příjmů právnických osob, oddělení nepřímých daní,

¹⁹ ČESKO. Zákon č. 531/1990 Sb. *o územních finančních orgánech*. In: Sbirka zákonů. Česká republika [online]. 1990, částka 87/1990 [cit. 15.12.2012], s. 1982. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

²⁰ ČESKO. Zákon č. 531/1990 Sb. *o územních finančních orgánech*. In: Sbirka zákonů. Česká republika [online]. 1990, částka 87/1990 [cit. 15.12.2012], s. 1982. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

²¹ ČESKO. Zákon č. 531/1990 Sb. *o územních finančních orgánech*. In: Sbirka zákonů. Česká republika [online]. 1990, částka 87/1990 [cit. 15.12.2012], s. 1982. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

²² Česká daňová správa MF ČR – *Finanční ředitelství v Ústí nad Labem – organizační struktura* [online]. 2012 [cit. 30.10.2012]. Dostupný z WWW:

<http://www.cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_3911.html?year=0>.

oddělení majetkových daní a ostatních agend, oddělení metodiky správy daní, oddělení analyticko-vyhledávací, oddělení dotací²³.

Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem vedle dalších územních pracovišť podléhá i Finanční úřad v Děčíně, které se organizačně člení na tyto útvary: ředitel, zástupce ředitele, oddělení sekretariát a vnitřní správa, oddělení registrační a evidence daní, oddělení vyměřovací, oddělení kontrolní, oddělení vymáhací, oddělení majetkových daní a ostatních agend²⁴.

Hlavním partnerem v součinnosti věcně a místně příslušného policejního orgánu s tímto ÚFO při odhalování a dokumentaci daňové trestné činnosti v územním obvodu Děčín je především oddělení kontrolní, i když i další zmíněné útvary Finančního úřadu v Děčíně přiměřeným způsobem policejnímu orgánu svou součinnost mohou poskytnout.

2.4 Daňové právo hmotné

Stejně jako u jiných odvětví práva, rovněž v případě daňového práva rozlišujeme daňové právo hmotné a daňové právo procesní. Na rozdíl od trestního práva hmotného, které je upraveno jednou hlavní normou v podobě Trestního zákoníku, je daňové právo hmotné upraveno více právními normami.

Ke každému předmětu daně je zákonodárcem vytvořen speciální právní předpis. Jedná se například o zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů, zákon o dani z příjmů, zákon č. 16/1993 Sb., o silniční dani, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o spotřebních daních), zákon o DPH.

Spolu s právními předpisy upravujícími daňové právo procesní, a které jsou předmětem této bakalářské práce, tvoří právní normy daňového práva hmotného

²³ Česká daňová správa MF ČR – *Finanční ředitelství v Ústí nad Labem – organizační struktura* [online]. 2012 [cit. 30.10.2012]. Dostupný z WWW:

<http://www.cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_3911.html?year=0>.

²⁴ Česká daňová správa MF ČR – *informace dle zákona 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím pro FÚ v Děčíně* [online]. 2012 [cit. 31.10.2012]. Dostupný z WWW:

<http://www.cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/6625_8928.html?year=0>.

ucelenou strukturu daňových zákonů České republiky, jak jí do 31. prosince 2003 jmenovitě vymezoval zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o soustavě daní)²⁵, který byl od 1. ledna 2004 nahrazen zákonem o spotřebních daních.

Jedním ze základních principů daňového práva hmotného je podle zákona o soustavě daní skutečnost, že nelze uložit jiné daně, než ty které jsou součástí shora zmíněných norem daňového práva hmotného²⁶. Tento princip lze považovat za obecný a stále platný, přestože zákon o soustavě daní již není součástí českého právního řádu.

System daňových zákonů České republiky je vedle již zmíněných norem daňového práva hmotného a daňového práva procesního doplněn rovněž o další právní normy jako například zákon o ÚFO, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 243/2000 Sb., o daňovém určení, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů²⁷ a další podzákoné normativní právní akty v podobě vyhlášek MF ČR, či nařízení vlády.

Celkem je problematika daňového práva upravena ve více než 100 normativních právních aktů zákonných i podzákoných, které jsou průběžně novelizovány, mimo jiné i proto, že proces harmonizace českého právního řádu jako celku s právem Evropské unie nebyl ještě zcela dokončen. Daňové právní předpisy jsou navíc významným nástrojem fiskální politiky státu, za užití kterého politická reprezentace České republiky reaguje na ekonomický vývoj státu i na politický a ekonomický vývoj v Evropě a ve světě²⁸.

Pro naplnění účelu trestního řízení je podstatné, že každá jednotlivá norma daňového práva hmotného mimo jiné přesně vymezuje předmět každé jednotlivé daně, k jejímuž zkrácení mohlo dojít, a pochopitelně i konkrétní zákonem stanovenou sazbu takové daně.²⁹

²⁵ ČESKO. Zákon č. 212/1992 Sb. *o soustavě daní*. In: Sbirka zákonů. Česká republika [online]. 1992, částka 42/1992 [cit. 15.12.2012], s. 1090. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem .

²⁶ ČESKO. Zákon č. 212/1992 Sb. *o soustavě daní*. In: Sbirka zákonů. Česká republika [online]. 1992, částka 42/1992 [cit. 15.12.2012], s. 1090. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

²⁷ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 26.

²⁸ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 26.

²⁹ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 37.

Bez takového vymezení není možné úspěšně trestní řízení skončit a učinit závěr, zda byly nebo nebyly naplněny všechny znaky skutkové podstaty trestného činu, k jehož objasnění trestní řízení probíhá. Nebylo by totiž možné stanovit konkrétní výši majetkové škody, která měla být pachatelem daňové trestné činnosti způsobena, a v návaznosti na takto zjištěnou majetkovou škodu by nebylo ani možné v trestním řízení prokázat příčinnou souvislost mezi vznikem takové majetkové škody a jednáním konkrétního pachatele daňového trestného činu.

V trestním řízení bez vymezení shora popsaných veličin pak nezbyvá policejnímu orgánu, než postupovat v duchu právní zásady latinsky vyjádřené jako „in dubio pro reo“, tzn. volně přeloženo do češtiny „v případě pochybností ve prospěch podezřelého“. Tato právní zásada, povinně používaná orgány činnými v trestním řízení při plnění jejich úkolů, často koliduje se zjištěními správce daně reprezentovaným kontrolními orgány finančního úřadu.

Výsledkem daňového řízení tak může být zjištění toho, že jsou podle zákona dány důvody pro dodatečné doměření daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu jako důsledku daňové kontroly, čímž sice objektivně vznikla České republice majetková škoda, ale přesto může být výsledkem přípravného trestního řízení závěr, že nebyly bezpochyby naplněny všechny znaky skutkové podstaty trestného činu a přípravné trestní řízení končí odložením věci bez zahájení trestního stíhání konkrétní osoby.

2.4.1 Daně přímé

Daňový systém České republiky rozlišuje zejména daně přímé a daně nepřímé. Daně přímé jsou dále členěny na daně z příjmů fyzických osob a právnických osob (tzv. důchodové daně) a daň z nemovitosti, daň z převodu nemovitosti, daň silniční, daň dědickou a daň darovací (tzv. majetkové daně).

Mezi daně, které jsou nejčastěji zájmem pachatelů daňové trestné činnosti, patří daně důchodové a z daní majetkových potom zejména daň silniční.

Daně z příjmů fyzických osob a právnických osob jsou typickou přímou daní, které podléhají, až na zákonem výslovně osvobozené příjmy, všechny příjmy, které

fyzické a právnické osoby vygenerují v rámci své činnosti³⁰. Hlavním přímým dopadem na poplatníky v případě daně z příjmů je tzv. adresnost této daně, tzn., že tato daň je vyměřená jmenovitě každému jednotlivému poplatníkovi³¹.

Dani z příjmů podléhají 2 základní skupiny poplatníků. V první řadě se jedná o osoby, které se obvykle zdržují na území České republiky, které zde rovněž podrobují své příjmy příslušné dani. Tito poplatníci se označují jako rezidenti. Mezi tzv. nerezidenty patří osoby, jejichž příjmy podléhají dani z příjmů v České republice na základě mezinárodních smluv, zejména bilaterálních, případně multilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.³²

V případě daně z příjmů fyzických osob jsou předmětem daně „peněžní i nepeněžní příjmy plynoucí ze závislé činnosti a funkčních požitků v případě zaměstnanců, a dále z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, z kapitálového majetku, z pronájmu a z dalších tzv. ostatních příjmů“³³.

Daňová trestná činnost směřovaná proti důchodovým daním je realizována několika různými způsoby. Někteří rezidenti nepřiznávají všechny své příjmy, které podléhají dani z příjmů, a tyto výnosy zejména ze svého podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti skrývají na svých bankovních účtech, případně za užití jiných nástrojů finančního trhu v České republice.

Dalším způsobem, jak skrývají rezidenti předmět daně, je deponování příjmů podléhajících dani z příjmů na zahraničních účtech. Vedle tzv. daňových rájů, jsou v příhraničních oblastech často využívány bankovní účty u bankovních ústavů ve Spolkové republice Německo a Rakousku. S tímto způsobem skrývání daňově účinných příjmů správce daně bojuje zejména na základě dvoustranných dohod o výměně informací získaných v daňovém řízení, které Česká republika uzavírá postupně s většinou zemí, které jsou cílem nezdaněných finančních prostředků českých rezidentů včetně zahraničních destinací s nízkou či nulovou daní z příjmů, u nichž je mezinárodní úmluva proti dvojímu zdanění nejčastěji zneužívána. Na základě těchto dohod o výměně

³⁰ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 46.

³¹ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 22.

³² ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb. *o dani z příjmů*. In: Sbirka zákonů, Česká republika [online]. 1992, částka 117/1992 [cit. 17.12.2012], s. 3473. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

³³ ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb. *o dani z příjmů*. In: Sbirka zákonů, Česká republika [online]. 1992, částka 117/1992 [cit. 17.12.2012], s. 3473. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

informací orgány české daňové správy v současnosti mnohem účinněji vyhledávají a podrobují dani příjmy v zahraničí, které jsou zde ukrývány českými rezidenty před zdaněním v České republice.

V poslední době je ovšem na vzestupu i krácení příjmů podléhajících dani formou uplatňování fiktivních daňově účinných výdajů, které jsou realizovány například údajnými výdaji na předražené reklamní služby, jejichž hodnota zcela zjevně neodpovídá údajně uhrazené ceně, případně za dodávky zboží, které nejsou skutečně realizovány. Policejním orgánem v Děčíně byl dále zaznamenán i případ, kdy řadový zaměstnanec podniku za úplatu jménem svého zaměstnavatele vystavoval hlavnímu pachateli této daňové trestné činnosti fiktivní faktury za dodané zboží a služby, které následně i běžným způsobem zaúčtoval do hospodářské evidence svého zaměstnavatele.

Mezi nejběžnější způsoby krácení daně z příjmů patří i zneužívání tzv. výjimek, t.j. předstírané vykazování příjmů jako takových, které jsou podle zákona o dani z příjmů od takové daně osvobozeny. Někteří daňoví rezidenti také často předstírají dar v podobě finančních prostředků vynaložených na humanitární účely, které jsou poukázány ve prospěch nadací či jiných obecně prospěšných společností, které jsou přímo či nepřímo ovládány samotným dárcem a neslouží poté deklarovanému účelu.

Přímou majetkovou daní, která je nejčastěji předmětem útoku pachatelů daňové trestné činnosti, je daň silniční. Předmětem této daně jsou „silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, pokud jsou používána k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti a jsou registrována v České republice“³⁴. Předmětem daně silniční jsou rovněž „vozidla, která nejsou využívána k podnikání a jejichž nejvyšší povolená hmotnost převyšuje 3,5 tuny“³⁵. Tato hranice nejvyšší povolené hmotnosti byla zákonodárcem v minulosti již měněna. Původně byla tato hranice stanovena na 12 tun.

Osvobozena od této daně jsou „vozidla diplomatických misí a konzulárních úřadů, vozidla zabezpečující linkovou osobní vnitrostátní přepravu, vozidla používaná ozbrojenými silami a sbory České republiky, Hasičského záchranného sboru, rychlé

³⁴ ČESKO. Zákon č. 16/1993 Sb. *o dani silniční*. In: Sbírka zákonů, Česká republika [online]. 1993, částka 006/1993 [cit. 17.12.2012], s. 133. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

³⁵ ČESKO. Zákon č. 16/1993 Sb. *o dani silniční*. In: Sbírka zákonů, Česká republika [online]. 1993, částka 006/1993 [cit. 17.12.2012], s. 133. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

zdravotnické služby a obdobné pohotovostní služby pro odstraňování technologických havárií a poruch, vozidla na elektrický či hybridní pohon.“³⁶

Poplatníky této daně jsou „fyzické a právnické osoby, které jsou registrovanými provozovateli vozidel, které jsou předmětem daně, zaměstnavatelé, pokud vyplácejí cestovní náhrady i stálé provozovny nebo jiné organizační složky poplatníka se sídlem nebo pobytem v zahraničí.“³⁷

Nejčastější formou daňové trestné činnosti v podobě krácení silniční daně, je prosté zamlčení všech vozidel, které jsou předmětem daně, před správcem daně. Poplatníci často nepřiznávají silniční daň za vozidla, která nejsou používána k podnikání, ale jejichž nejvyšší povolená hmotnost převyšuje zákonem stanovenou mez, jejímž překročením se stávají předmětem daně.

Díky dnes již zcela běžné spolupráci mezi finančními úřady a pověřenými obcemi s rozšířenou působností, které spravují centrální registr vozidel, a z tohoto registru správci daně poskytují informace, lze relativně snadno identifikovat vozidla, která jsou předmětem silniční daně, a které poplatník ve svém přiznání k silniční dani neuvedl a silniční dani tak nepodrobil.

2.4.2 Daně nepřímé

Hlavní charakteristikou nepřímých daní je neadresnost, obecnost, plošnost. Při stanovení výše těchto daní se nepřihlíží k majetkovým poměrům každého jednotlivého poplatníka. Jsou hrazeny každým bez rozdílu při nákupu zboží a služeb.³⁸

Mezi nepřímé daně, které jsou nejčastěji cílem pachatelů daňové trestné činnosti, patří zejména daně spotřební a daň z přidané hodnoty (dále jen DPH).

DPH je hlavní nepřímou daní. Jejím principem je zdanění nově vytvořené tedy přidané hodnoty. Výpočet daňové povinnosti je v případě této berně relativně složitý. Předmětem daně se stává rozdíl mezi daní na vstupu a daní na výstupu. Daň na vstupu je daň, kterou vůči plátcí uplatní, jako součást ceny za jím přijatá zdanitelná plnění, jiný

³⁶ ČESKO. Zákon č. 16/1993 Sb. *o dani silniční*. In: Sbírka zákonů, Česká republika [online]. 1993, částka 006/1993 [cit. 17.12.2012], s. 133. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

³⁷ ČESKO. Zákon č. 16/1993 Sb. *o dani silniční*. In: Sbírka zákonů, Česká republika [online]. 1993, částka 006/1993 [cit. 17.12.2012], s. 133. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

³⁸ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 23.

subjekt. Daň na výstupu tvoří daň, kterou je plátce povinen uplatnit jako součást ceny za jím uskutečněná zdanitelná plnění.³⁹

Způsob výpočtu této daně se dá demonstrovat na jednoduchém příkladu. Výrobce zakoupí za stanovenou cenu materiál nezbytný ke své výrobě. Tuto stanovenou cenu ve své daňové evidenci rozdělí na dvě složky, tj. na základ daně a DPH a zaúčtuje je samostatně. K hodnotě vstupu tvořeného základem daně bez DPH poté přidá hodnotu vlastních výrobních nákladů (mzdové, výrobní, spotřební daň). Základem pro výpočet daně se pak stává pouze tato přidaná hodnota a daň na vstupu. Z takto vytvořeného základu se vypočte daň na výstupu. Daň na výstupu opět výrobce zaúčtuje do své daňové evidence jako samostatnou položku. Vlastní daňová povinnost výrobce je pak tvořena rozdílem mezi daní na vstupu a daní na výstupu. Pokud je daň na výstupu za stanovené zdaňovací období vyšší než daň na vstupu, vzniká plátcovi kladná daňová povinnost. Pokud je stav opačný, vzniká záporná daňová povinnost a nárok plátce na vrácení takto vypočtené záporné hodnoty ze strany správce daně.⁴⁰

Předmětem této daně je tedy zejména „dodávka zboží, převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou, poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“⁴¹

Plátcem, tedy „osobou povinnou k dani, se stává fyzická osoba nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Touto činností se rozumí soustavná činnost za účelem dosažení příjmů“⁴². Osobami osvobozenými od uplatňování této daně jsou takové, jejichž obrat za nejbližších 12 po sobě jdoucích měsíců nedosáhne 1 milion Kč⁴³.

³⁹ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 107.

⁴⁰ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 107.

⁴¹ ČESKO. Zákon č. 235/2004 Sb. *o dani z přidané hodnoty*. In: Sbirka zákonů, Česká republika [online]. 2004, částka 78/2004 [cit. 17.12.2012], s. 4946. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

⁴² ČESKO. Zákon č. 235/2004 Sb. *o dani z přidané hodnoty*. In: Sbirka zákonů, Česká republika [online]. 2004, částka 78/2004 [cit. 17.12.2012], s. 4946. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

⁴³ ČESKO. Zákon č. 235/2004 Sb. *o dani z přidané hodnoty*. In: Sbirka zákonů, Česká republika [online]. 2004, částka 78/2004 [cit. 17.12.2012], s. 4946. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

Český daňový systém rozeznává dosud dvě sazby DPH. Vedle základní sazby daně existuje sazba daně snížená. Tato snížená sazba se užívá zpravidla u sociálně citlivých položek jako základních potravin, služeb spojených s bydlením a plnění dalších sociálních a kulturních potřeb obyvatelstva⁴⁴. V současnosti ze strany části politické reprezentace sílí tlak na sblížení sazeb DPH mimo jiné jako součást opatření, která mají vést k ozdravení veřejných rozpočtů. Změny v sazbách nepřímých daní jsou současně i často používaným nástrojem fiskální politiky vlády jako celku, jelikož jejich změny nemají takový vedlejší vliv na makroekonomiku státu jako změny v sazbách daní přímých.

Účelové manipulace s cenami vstupů a následně výstupů z podnikatelské činnosti osob povinných k dani jsou hlavním prostředkem k páchání daňové kriminality na tomto segmentu daňového systému. Tyto podvody, spočívající v dnes již vysoce organizovaném zneužívání osvobození od DPH s nárokem na odpočet, se označují jako tzv. karuselové podvody.

Plněními, která jsou „osvobozena od daně s nárokem na odpočet“⁴⁵, a která jsou cílem pachatelů karuselových podvodů, jsou především vývozy zboží mimo území České republiky. Podstatou těchto podvodů je předstíraný prodej zboží s nízkou až nulovou hodnotou na vstupu, jehož cenu na výstupu pachatelé účelově mnohonásobně zvýší. Současný nabyvatel takového zboží jako další součást karuselu eviduje ve své hospodářské evidenci na vstupu velmi vysokou cenu zboží, jehož cenu buď vůbec, nebo jen minimálně navýší o vlastní daň na výstupu a následně zboží fiktivně nebo i často skutečně vyveze mimo území České republiky do zahraničí. Od daně na výstupu je v takovém případě osvobozen, což ve svém důsledku vede k tomu, že takový podnikatel potom po správci daně uplatňuje vysoké nároky na odpočet daně, protože jeho daň na vstupu byla velmi vysoká a na výstupu žádná. Původní prodejci zaniknou, aniž by vlastní daňovou povinnost uhradili.

V případě spotřebních daní se jedná o nepřímé daně, za užití kterých stát mimo jiné reguluje spotřebu strategických nebo zdraví škodlivých komodit, jejichž spotřeba

⁴⁴ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 111.

⁴⁵ ČESKO. Zákon č. 235/2004 Sb. *o dani z přidané hodnoty*. In: Sbíрка zákonů, Česká republika [online]. 2004, částka 78/2004 [cit. 17.12.2012], s. 4946. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

obyvatelstvem přináší zvýšené náklady jiným složkám státu, zejména resortu zdravotnictví.⁴⁶

Předmětem daně jsou tedy vybrané komodity ze skupiny líh a lihoviny, víno, pivo, tabákové výrobky a minerální oleje, které byly vyrobeny na území České republiky nebo Evropské unie, nebo které byly na území České republiky nebo Evropské unie dovezeny.⁴⁷

Plátcí této daně jsou v návaznosti na výše uvedené skutečnosti osoby, které předmět daně vyrobily nebo dovezly a dále i provozovatelé daňových skladů⁴⁸. Správou těchto daní jsou v současnosti stále pověřeny orgány Celní správy České republiky.

Jako příklad daňové trestné činnosti páchané na spotřební dani lze uvést případ, při kterém byla zneužita výjimka ze zákona o spotřebních daních, podle které se spotřební daní nezatežoval lehký topný olej, jelikož byl domácnostmi používán k topení, byť se jedná o minerální olej. Po jednoduché úpravě bylo však možné tuto surovinu používat jako motorovou naftu, která jako jiná součást skupiny minerálních olejů již spotřební dani podléhala, ale která se v tomto případě nehradila, jelikož dovezená surovina byla deklarována jako lehký topný olej.

2.5 Daňové právo procesní

2.5.1 Komparace zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu

Správu daní a poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, popř. rozpočtu územních samospráv či státních fondů nebo Národního fondu organizačních složek státu⁴⁹ upravoval do 31. prosince 2010 zákon o správě daní a poplatků, který byl od 1. ledna 2011 nahrazen daňovým řádem. K naplnění cílů této bakalářské práce budou dále

⁴⁶ PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR*. Olomouc, 2006, s. 118.

⁴⁷ ČESKO. Zákon č. 353/2003 Sb. *o spotřebních daních*. In: Sbíрка zákonů, Česká republika [online]. 2003, částka 118/2003 [cit. 18.12.2012], s. 5730. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

⁴⁸ ČESKO. Zákon č. 353/2003 Sb. *o spotřebních daních*. In: Sbíрка zákonů, Česká republika [online]. 2003, částka 118/2003 [cit. 18.12.2012], s. 5730. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

⁴⁹ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008, s. 14.

rozpracovány a porovnávány výhradně ty části zákona o správě daní a poplatků, které v rámci rekodifikace daňového práva procesního dostaly největších změn.

K první výraznější změně přistoupil zákonodárce již při samotném vymezení, co se vůbec rozumí správou daní. Podle zákona o správě daní a poplatků se správou daní rozumí právo „činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době“⁵⁰. V daňovém řádu je tento pojem zobecněn, neboť východiskem správce daně není jen odhalování zkrácení daně, nýbrž současně správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady⁵¹.

Zákon o správě daní a poplatků navíc řadu upřesňujících ustanovení či vysvětlení pojmů, jak je vymezil daňový řád, vůbec neobsahuje. Jako příklad lze uvést, že daňovým řádem je za základ správného zjištění a stanovení daně použit pojem řádné daňové tvrzení, který v sobě zahrnuje řádné daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a pojem dodatečné daňové tvrzení⁵². Stejně tak je nově vymezen pojem veřejný rozpočet či vratka, se kterými zákon o správě daní a poplatků vůbec npracuje⁵³.

Zákon o správě daní a poplatků vůbec nestanovoval obecnou zásadu, která by vymežila, k jakým účelům a za jakých podmínek správce daně uplatňuje svou pravomoc⁵⁴. Další zásady jsou v daňovém řádu upřesněny, popř. vymezeny jinak. Podle zákona o správě daní a poplatků mají daňové subjekty v řízení před správcem daně stejná práva a povinnosti⁵⁵. Podle daňového řádu se tato zásada rozšiřuje na všechny osoby zúčastněné na správě daní⁵⁶.

Zákon o správě daní a poplatků na rozdíl od daňového řádu neobsahuje ani obecnou zásadu, podle které by správci daně příslušela povinnost osoby zúčastněné na správě daní přiměřeným způsobem poučit o jejich právech a povinnostech⁵⁷. Podle zákona o správě daní a poplatků poučoval správce daně pouze daňové subjekty před

⁵⁰ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008, s. 76.

⁵¹ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 1.

⁵² KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 13.

⁵³ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 6.

⁵⁴ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 31.

⁵⁵ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. S. 23.

⁵⁶ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 41.

⁵⁷ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 39.

zahájením ústního jednání a obecně o povinnosti zachovávat mlčenlivost⁵⁸. Další dosud opomíjenou zásadou, kterou zákon o správě daní a poplatků vůbec neupravoval, je zásada povinné zdvořilosti ze strany správce daně vůči osobám, se kterými jedná⁵⁹. Nově je stanovena i zásada, podle které se má správce daně vyvarovat zbytečných průtahů⁶⁰. Podle původní právní úpravy byla možná pouze ochrana před nečinností správce daně, podle které mohl daňový subjekt upozornit nejbližší nadřízeného správce daně, že správce daně nepostupuje během řízení bez zbytečných průtahů z taxativně vymezených důvodů⁶¹.

Další zásadu, kterou zavádí až daňový řád, je zásada hospodárnosti vymezená v tom smyslu, že správce daně má postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a současně z důvodu hospodárnosti umožňuje současná právní úprava společné daňové řízení⁶², což zákon o správě daní a poplatků rovněž vůbec neupravoval a tím pádem ani neumožňoval.

Novou povinností správce daně je rovněž povinnost postupovat v daňovém řízení tak, aby v případě podobných nebo dokonce skutkově shodných případech nevznikaly nedůvodné rozdíly⁶³. Rovněž tuto zásadu zákon o správě daní a poplatků nijak neupravoval, což mohlo vést k odlišným závěrům správce daně při projednávání podobných případů. Zákon o správě daní a poplatků se také vůbec nezabýval oprávněním správce daně k shromažďování a zpracovávání osobních nebo jiných údajů o účastnících daňového řízení, se kterými správce daně pochopitelně v rámci své kontrolní činnosti pracuje. Tato oblast je rovněž až nyní nově ošetřena novým ustanovením daňového řádu⁶⁴.

Daňový řád nově rozšiřuje způsobilost správce daně stát se účastníkem občanského soudního řízení. Podle zákona o správě daní a poplatků měl správce daně tuto způsobilost pouze „ve věcech správy daní“⁶⁵. Nově se tato způsobilost vztahuje na „věci související se správou daní“⁶⁶. V praxi toto nové vymezení znamená například to,

⁵⁸ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 117.

⁵⁹ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 41.

⁶⁰ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 43.

⁶¹ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 383.

⁶² BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 47.

⁶³ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 45.

⁶⁴ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 66.

⁶⁵ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 14.

⁶⁶ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 75.

že správce daně se může jako věřitel přihlásit do insolventního řízení, které bylo zahájeno s daňovým dlužníkem.

V zákonu o správě daní a poplatků bychom rovněž marně hledali souhrnné ustanovení, které by alespoň demonstrativně vymezovalo pravomoci správce daně. Takový obecný souhrn nabízel do 31. prosince 2010 pouze zákon o ÚFO⁶⁷.

Jistě jednou ze zásadních změn, kterou nabízí daňový řád oproti zákonu o správě daní a poplatků, je skutečnost, že daňového řízení se již nezúčastňují „pověření pracovníci správce daně“⁶⁸, nýbrž „úřední osoby, jejichž prostřednictvím správce daně vykonává svou pravomoc“⁶⁹. Vedle vymezení pojmu úřední osoba, totéž ustanovení daňového řádu (§ 12) zavádí pro správce daně zcela nový nástroj pro odhalování a dokumentaci daňových deliktů, a to úřední záznam, který sepisuje správce daně s osobou zúčastněnou na správě daní⁷⁰. Jako relativně významnou novinku lze označit i skutečnost, že se správce daní již nemůže spokojit pouze s prokázáním své totožnosti předložením služebního průkazu, jak to platilo dříve⁷¹. Nyní na žádost osoby zúčastněné na správě daní „sdělí své jméno, příjmení, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazen“⁷².

Místní příslušnost správce daně byla podle zákona o správě daní a poplatků dána u právnických osob místem jejich sídla v České republice a u fyzických osob bydlištěm v České republice, přičemž se za místo bydliště považovala adresa trvalého pobytu fyzické osoby⁷³. Daňový řád považuje za místo pobytu mimo jiné i místo, kde se fyzická osoba převážně zdržuje. U právnických osob je sídlem společnosti mimo jiné i adresa, kde právnická osoba skutečně sídlí⁷⁴. Tímto opatřením se částečně eliminuje stěhování daňových subjektů do větších obcí za účelem snížení pravděpodobnosti provedení daňové kontroly. Typickým příkladem je účelový přesun sídel právnických

⁶⁷ ČESKO. Zákon č. 531/1990 Sb. *o územních finančních orgánech*. In: Sbirka zákonů. Česká republika [online]. 1990, částka 87/1990 [cit. 18.12.2012], s. 1982. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

⁶⁸ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 78.

⁶⁹ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 65.

⁷⁰ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 86.

⁷¹ ČESKO. Zákon č. 531/1990 Sb. *o územních finančních orgánech*. In: Sbirka zákonů. Česká republika [online]. 1990, částka 87/1990 [cit. 18.12.2012], s. 1982. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

⁷² BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 86.

⁷³ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 61.

⁷⁴ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 92.

osob z celé České republiky do virtuálních kanceláří v Praze, přičemž své provozovny tyto právnické osoby ponechávaly v regionech.

Další změny nastaly i v místní působnosti správce daně. Dřívější právní úprava hovořila o tom, že „každý správce daně je v obvodu své územní působnosti příslušný k provedení místního šetření“⁷⁵. Daňový řád místní působnost správce daně rozšířil i mimo územní obvod příslušného správce daně a rozšířil současně i věcnou působnost v tom smyslu, že nejen místní šetření, ale i jiný potřebný úkon je možné podle tohoto ustanovení provést, pokud se týká daňového subjektu, k jehož správě daní je správce daně místně příslušný⁷⁶. A daňový řád jde dokonce ještě dál. Místní šetření i bez dožádání může provést i správce daně, který není místně příslušný⁷⁷. I na této změně lze demonstrovat snahu zákonodárce namířenou k tomu, aby se stalo odhalování daňových deliktů co nejpružnější a nejúčinnější.

Pro případ, že došlo ke změně v místní příslušnosti správce daně, umožňoval zákon o správě daní a poplatků dosud místně příslušnému správci daně provést pouze neodkladné úkony⁷⁸. Nynější právní úprava umožňuje provádět správu daní v celém rozsahu dosud příslušnému správci daní až do doby, než dojde k postoupení spisu⁷⁹.

Podle nové právní úpravy daňového práva procesního lze dožadovat jiného správce daně už nejen o jednotlivé úkony, ale i dílčí řízení a jiné postupy. Dožádaný správce daně musí provést dožádané úkony bezodkladně⁸⁰. Tato formulace v původní právní úpravě chyběla. Případné spory již nebude rozhodovat orgán, který je nadřízen dožádanému správci daně, ale orgán nejbližše společně nadřízený dožádanému a dožadujícímu správci daně⁸¹.

Zákon o správě daní a poplatků také taxativně nevymezoval osoby, které jsou oprávněné za daňový subjekt jednat, a které mohou daňový subjekt v řízení před správcem daně zastupovat. V daňovém řádu je tento výčet již zakotven⁸². Rovněž je

⁷⁵ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 63.

⁷⁶ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 103.

⁷⁷ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 288.

⁷⁸ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 62.

⁷⁹ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 106.

⁸⁰ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 77.

⁸¹ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 109.

⁸² KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 99.

v daňovém řádu i podrobně rozpracována otázka tohoto zastoupení včetně platnosti plných mocí, ztráty způsobilosti k právním úkonům ze strany zmocněnce a podobně⁸³.

Zcela novým institut, který zákon o správě daní a poplatků neznal, je možnost, která je dána daňovému subjektu, a to, že si může daňový subjekt nebo jeho zástupce k jednání se správcem daně přibrat odborného konzultanta⁸⁴. Rovněž toto opatření zcela zjevně směřuje k větší otevřenosti a spravedlnosti daňového řízení, přestože tento konzultant nemá žádná procesní práva s výjimkou práva spoluúčasti a nemůže před správcem daně vystupovat samostatně. Nemusí jít ani o odborníka. Správce daně nemusí zjišťovat či ověřovat jeho odborné znalosti⁸⁵.

Daňový řád v § 57, odst. 1 přináší i rozšíření okruhu osob povinných k poskytování informací správci daně. Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků stanoví tuto povinnost i dalším osobám jako například podnikatelům poskytujícím veřejně dostupnou telefonní službu⁸⁶, což je pojem, se kterým zákon o správě daní a poplatků vůbec nepracoval. Toto oprávnění správce daně je však nově omezeno tak, že tyto informace může správce daně vyžadovat pouze v případě, že je sám nemůže získat ve své vlastní úřední evidenci nebo v evidenci jiného orgánu veřejné moci⁸⁷. Toto omezení opět zákon o správě daní a poplatků vůbec neznal, přičemž tato úprava již reaguje na vznik základních registrů v rámci projektu elektronizace veřejné správy. Upřednostňuje se tak spolupráce správce daně s jinými orgány veřejné moci před kontaktem s jinou fyzickou nebo právnickou osobou.

Jednou z mála výjimek, kdy zákon o správě daní a poplatků byl při úpravě práv a povinností jednotlivých účastníků přesnější než daňový řád, je ta okolnost, že daňový řád v současnosti vůbec neřeší, co udělat s přijatým podáním, které nespadá do působnosti žádného správce daně. Zákon o správě daní a poplatků o takovém podání rozhodoval tak, že mělo být bez dalšího vráceno odesílateli⁸⁸. Jelikož nová právní úprava tuto otázku neřeší, je nezbytné postupovat podle obecné právní úpravy pro správní řízení a postupovat podle správního řádu.

⁸³ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2011. s. 148.

⁸⁴ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem.* Praha, 2010. s. 128.

⁸⁵ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2011. s. 177.

⁸⁶ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem.* Praha, 2010. s. 213.

⁸⁷ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2011. s. 327.

⁸⁸ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem.* Olomouc, 2008. s. 223.

Spíše jako zajímavost lze uvést skutečnost, že jednacím jazykem správce daně byla podle zákona o správě daní a poplatků vedle češtiny i slovenština⁸⁹, což již nyní neplatí. Na druhou stranu daňový řád zavedl pravidla pro jednání s osobami neslyšícími a hluchoslepými⁹⁰.

Zákon o správě daní a poplatků také vymezuje relativně obecně předmět daňové kontroly. Správce daně „daňovou kontrolou zjišťuje daňový základ a daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu tohoto zákona“⁹¹. To daňový řád obsahuje přesné vymezení předmětu daňové kontroly, a to ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení a konkrétnímu období. Rovněž výslovně zmiňuje možnost v průběhu daňové kontroly upřesnit její rozsah⁹². Přesné vymezení předmětu kontroly daně a jejího rozsahu tak neumožňuje daňový subjekt opětovně kontrolovat, aby bylo zabráněno porušení obecné právní zásady „ne bis in idem“, tj. ne vícekrát o tomtéž. Tato obecná právní zásada vylučuje trestat pachatele deliktů opakovaně za totéž jednání.

Vedle v této práci zdůrazněných rozdílů mezi původní a současnou právní úpravou daňového práva procesního, na kterých lze demonstrovat, jak v konkrétních ustanoveních tohoto zákona zákonodárce upřesnil, případně nově vymezil instituty celého daňového řízení, lze jmenovat i řadu dalších dílčích úprav, změn a doplnění. Tato práce se k některým z nich ještě vrátí.

2.5.2 Komparace daňového a trestního řádu

Daňový řád upravuje postup správce daně, práva a povinnosti daňových subjektů i třetích osob, které jim vznikají při správě daní, přičemž správou daní se rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady⁹³.

Na rozdíl od daňového práva hmotného, které představuje souhrn více právních norem, v případě daňového řádu se jedná o ucelenou právní normu upravující daňové právo procesní společné pro všechny daně a poplatky. Jednotlivé odchylky v daňovém

⁸⁹ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 56.

⁹⁰ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 406.

⁹¹ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 148.

⁹² BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 446.

⁹³ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 13.

právu procesním, které mají vztah k jednotlivým druhům daní, upravuje pak speciální právní úprava daňového práva hmotného každé konkrétní daně nebo poplatku.

Nová právní úprava daňového práva procesního za užití různých dílčích změn zejména v nástrojích vyhledávací činnosti, novým vymezením zajišťování důkazních prostředků, výraznou změnou ustanovení upravujícího povinnou mlčenlivost správce daně a v neposlední řadě i upřesněním procesního postupu správce daně, tak má ve svém důsledku v rámci potírání daňových deliktů a součinnosti s policejním orgánem mimo jiné vést k přiblížení činnosti české daňové správy ke standardům odpovídajícím standardům trestního řízení, což vede k posílení práv účastníků takového řízení, ale zároveň ke zvýšení účinnosti vyhledávací a kontrolní činnosti správce daně.

„Správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem“⁹⁴.

Trestní řád v ustanovení § 158, odst. 3 policejnímu orgánu rovněž obdobným způsobem pro prověření a objasnění všech skutečností nasvědčujících, že byl spáchán trestný čin, umožňuje mimo jiné i vyžadovat vysvětlení od fyzických osob.⁹⁵

Zákon o správě daní a poplatků tento institut neznal. Na tomto nově zavedeném institutu lze tak snadno demonstrovat, jak se postup správce daně nyní přibližuje postupu policejního orgánu.

Stejně jako v přípravném trestním řízení, ani podání vysvětlení podle ustanovení § 79 daňového řádu nelze použít jako důkazní prostředek, nýbrž pouze jako indicii k zajištění důkazního prostředku⁹⁶. V trestním řízení je rovněž nutné jako důkazní prostředek zajistit výslech osoby jako svědka, jak o tom hovoří ustanovení § 164, odst. 1 trestního řádu⁹⁷. Správce daně pak musí postupovat podle ustanovení § 96 daňového řádu, který upravuje postup při zajištění svědecké výpovědi jako důkazního prostředku v daňovém řízení⁹⁸. Pro oba typy řízení platí, že v případě podání vysvětlení se přítomnost daňového subjektu, resp. obviněného nepřipouští. Svědecké výpovědi pak v obou případech tyto uvedené osoby přítomny být mohou.

⁹⁴ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 292.

⁹⁵ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2005. s. 1125.

⁹⁶ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 425.

⁹⁷ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2005. s. 1256.

⁹⁸ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 550.

Podle ustanovení § 80 daňového řádu „správce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání“⁹⁹. Daňový řád tímto ustanovením klade důraz na získávání důkazních prostředků. Místní šetření podle ustanovení § 15, odst. 1 zákona o správě daní a poplatků takové vymezení tohoto pojmu neznalo¹⁰⁰. Daňový řád tímto ustanovením nevylučuje možnost provést ohledání v rámci místního šetření, tedy například i u správce daně, to znamená kdekoliv, kde lze předpokládat zajištění důkazních prostředků pro daňové řízení. V průběhu místního šetření tak lze vyhledávat důkazy důležité pro daňové řízení, a to jak účetní záznamy, tak další doklady a vzorky, které lze zajistit v rámci ohledání¹⁰¹. I tato zákonná úprava daňového řízení tedy koresponduje s ustanovením § 113 trestního řádu, podle kterého se „ohledání koná, mají-li být přímým pozorováním objasněny skutečnosti důležité pro trestní řízení“¹⁰², přičemž rovněž ohledání podle trestního řádu provádí policejní orgán kdekoliv, kde lze předpokládat zajištění důkazů o trestném činu a jeho pachateli.

Podobnost s trestním řádem vykazuje ustanovení daňového řádu o místním šetření i dále. Stejně jako v případě ohledání podle § 113 trestního řádu, může být k provedení místního šetření správcem daně přizvána osoba, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná a o průběhu místního šetření sepiše správce daně protokol nebo úřední záznam¹⁰³.

Další výraznou změnu oproti zákonu o správě daní a poplatků, daňový řád nově připouští možnost pořizování obrazového nebo zvukového záznamu dokumentujícího průběh úkonu¹⁰⁴. Takový záznam se pak stává součástí spisu.

Ve vztahu k ochraně soukromí daňových subjektů je potom zajímavé nové zákonné vymezení místního šetření v obydlí daňového subjektu. Zákon o správě daní a poplatků umožňoval provést místní šetření i v obydlí daňového subjektu, které bylo současně používáno k podnikání¹⁰⁵. Daňový řád toto právo správce daně omezuje v tom smyslu, že místní šetření v obydlí daňového subjektu lze provést pouze, je-li to

⁹⁹ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2011. s. 429.

¹⁰⁰ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem.* Olomouc, 2008. s. 139.

¹⁰¹ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2011. s. 429.

¹⁰² ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 924.

¹⁰³ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2011. s. 429.

¹⁰⁴ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem.* Praha, 2010. s. 301.

¹⁰⁵ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem.* Olomouc, 2008. s. 140.

nezbytné a nelze-li rozhodné skutečnosti zjistit jinak¹⁰⁶. Tato úprava nezakládá pravomoc úřední osoby v rámci daňového řízení zjednat si přístup do vymezených prostor proti vůli dotčené osoby. Takovou situaci může správce daně řešit toliko uložením pořádkové pokuty¹⁰⁷. V každém případě změna v tomto institutu přináší další posílení práv dotčených osob, a to bez ztráty účinnosti tohoto nástroje v boji proti pachatelům daňových deliktů.

Nově je v daňovém řádu rovněž upravena otázka členění spisu. Zákon o správě daní a poplatků tuto problematiku nijak neupravoval. Daňový spis je tedy nyní členěn obdobně jako trestní spis. Po sobě jsou řazeny písemnosti obsahující podání, písemná vyhotovení rozhodnutí, protokoly, úřední záznamy, jako poslední část spisu je tzv. vyhledávací část spisu. Tato část spisu obsahuje písemnosti, které mohou být v řízení uplatněny jako důkazní prostředek, ale jejich zpřístupnění daňovému subjektu by zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní¹⁰⁸.

2.5.3 Charakteristika nástrojů odhalování daňových deliktů

Správce daně je v případě použití operativně pátracích prostředků určených k odhalování a dokumentaci daňových deliktů odkázán zejména na administrativní pátrání, dožádání ostatních organizačních složek státu, fyzických i právnických osob, zajišťování listinných důkazů. V současnosti však disponuje i novými nástroji vyhledávací činnosti jako nově definované místní šetření nebo podání vysvětlení jako zcela nový institut, který zákon o správě daní a poplatků neznal vůbec.

Správce daně není ozbrojeným sborem ani mu žádný ozbrojený sbor přímo nepodléhá, což jeho operativně pátrací činnost do jisté míry omezuje. Tento deficit ve vyhledávací činnosti správce daně je částečně nahrazován součinností s policejním orgánem. Díky změnám v rozsahu povinné mlčenlivosti správce daně, jak ji vymezuje ustanovení § 52 a následující daňového řádu, je rozšířen mimo jiné okruh trestných činů, u kterých lze povinnou mlčenlivost prolomit i ve vztahu k policejnímu orgánu a jeho činnosti¹⁰⁹.

¹⁰⁶ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2011. s. 434.

¹⁰⁷ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem.* Praha, 2010. s. 868.

¹⁰⁸ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2011. s. 344.

¹⁰⁹ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem.* Praha, 2010. s. 195.

Z pohledu policejního orgánu je mimořádně zajímavé oprávnění správce daně dané mu na základě ustanovení § 57 daňového řádu (dříve ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků). Správce daně je podle tohoto ustanovení oprávněn již v průběhu své vyhledávací činnosti získávat informace od zdravotních pojišťoven, bank, provozovatelů poštovních služeb, provozovatelů veřejně dostupných telefonních služeb, vydavatelů tisku a dalších povinných osob, jejichž okruh byl oproti dřívější zákonné úpravě ještě rozšířen¹¹⁰. Tyto informace musí povinné osoby podat bezplatně obdobně jako v případech zajišťování jiných důkazních prostředků.

Na tomto oprávnění správce daně lze demonstrovat, že byť je ve své vyhledávací činnosti, jak ji vymezuje ustanovení § 78 daňového řádu, stále odkázán zejména na administrativní pátrání, má k tomuto postupu řadu oprávnění, kterými policejní orgán nedisponuje. Skutečnost, že důkazní prostředky může správce daně vyhledávat v průběhu řízení, ale z pohledu operativně pátrací činnosti zejména rovněž před jeho zahájením, jak o tom hovoří ustanovení § 78, odst. 1 daňového řádu¹¹¹, je rovněž novým oprávněním, které zákon o správě daní a poplatku neznal.

Aby mohl policejní orgán shora uvedené informace, jak je vymezuje ustanovení § 57 daňového řádu, shromažďovat, musí mít prokázáno důvodné podezření, že byl spáchán trestný čin a postupovat při jejich získávání v souladu s ustanovením § 158, odst. 3 trestního řádu¹¹². V případě informací podléhajícím bankovnímu tajemství tak může policejní orgán udělat pouze prostřednictvím státního zástupce, jak to upravuje ustanovení § 8, odst. 2 trestního řádu¹¹³. V případě získávání informací od zdravotních pojišťoven lze pro účely trestního řízení postupovat ve smyslu ustanovení § 8, odst. 5 trestního řádu a žádat o zbavení mlčenlivosti dotčeného subjektu soudce¹¹⁴. Informace od provozovatelů veřejných telefonních služeb lze žádat pouze z předem definovaných závažných důvodů, jak o tom hovoří ustanovení § 88a trestního řádu¹¹⁵. Toto ustanovení trestního řádu bylo navíc původně zrušeno rozhodnutím Ústavního soudu ČR a jeho nové vymezení je účinné teprve od 1. října 2012. O poskytnutí těchto informací policejnímu orgánu rozhoduje na návrh státního zástupce opět výhradně

¹¹⁰ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 320.

¹¹¹ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 288.

¹¹² ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2005. s. 1125.

¹¹³ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2005. s. 73.

¹¹⁴ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2005. s. 74.

¹¹⁵ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2005. s. 683.

zákonný soudce. V rámci vyhledávací činnosti policejní orgán takovými informacemi nedisponuje.

Nutno však podotknout, že i správce daně musí mít předem konkrétně definovaný důvod pro provedení daňové kontroly. To obnáší zjištění konkrétní okolnosti, která je způsobilá vzbudit u správce daně pochybnost o daňovém tvrzení daňového subjektu¹¹⁶. Na rozdíl od policejního orgánu však může takové relevantní informace správce daně shromažďovat právě ještě dříve, než je zahájeno samotné daňové řízení. Vyhledávací činnost policejního orgánu je v tomto postupu omezena.

I pro policejní orgán je tedy podle shora zmíněných skutečností nadměru prospěšná úzká součinnost se správcem daně. Do jisté míry lze kombinovat oprávnění daná policejnímu orgánu a správci daně a následně získané informace vzájemně sdílet¹¹⁷.

Tuto otázku však opět zákon o správě daní a poplatků neřešil. Sdílení informací v rámci součinnosti správce daně a policejního orgánu tak bylo do značné míry problematické, a to zejména na základě zákonných omezení, kterými byl správce daně povinen se řídit. Tato opatření omezující součinnost správce daně a policejního orgánu byla v daňovém řádu částečně odstraněna. Ve svém důsledku původní právní úprava přinášela jen těžko řešitelné praktické potíže. Policejní orgán neměl dosud dostatek informací, aby mohl zahájit úkony trestního řízení podle ustanovení § 158, odst. 3 trestního řádu pro podezření ze spáchání daňového trestného činu. Od správce daně takové informace dostat nemohl, jelikož nebyly zahájeny úkony trestního řízení pro podezření ze spáchání daňového trestného činu.

Z tohoto bludného kruhu nebylo vždy možné snadno vystoupit. Jeden z důvodů, proč daňový řád považovat za úspěšnou změnu právní úpravy, je mimo jiné právě i jasnější, konkrétnější a zejména širší vymezení oprávnění správce daně ve vztahu k poskytování informací ostatním orgánům veřejné moci, policejní orgán nevyjímaje.

Tuto otázku totiž v současnosti do jisté míry řeší rovněž ustanovení § 68 daňového řádu, které nyní výslovně umožňuje „správci daně příslušnému orgánu veřejné moci zapůjčení části spisu, která se týká předmětu řízení, pro které je poskytována, za podmínek stanovených v § 52 a 53“¹¹⁸.

¹¹⁶ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 331.

¹¹⁷ BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2011. s. 359.

¹¹⁸ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 258.

3 Trestní řízení

Orgány činné v trestním řízení (dále jen OČTŘ) v systému trestního práva zakotveného v právním řádu České republiky zahrnují zejména policejní orgán, státního zástupce a soudce¹¹⁹. Ve zvláštních případech může jako OČTŘ působit parlamentní vyšetřovací komise.

V případě, že OČTŘ postupují při své činnosti podle zákona, jsou tímto zákonem chráněny jako úřední osoby¹²⁰. Z tohoto statusu OČTŘ plyne jejich zvláštní ochrana před násilím nebo jinými útoky na výkon pravomoci takové osoby nebo pro výkon takové pravomoci. Útok na úřední osobu představuje podle zákona okolnost, zakládající použití vyšší trestní sazby.

Vedle toho jsou však OČTŘ nadány určitými pravomocemi a jsou oprávněny činit rozhodnutí, která jsou závazná a vynutitelná pro celou společnost. To s sebou nese i vyšší odpovědnost těchto osob, a proto díl 2 a 3 hlavy desáté trestního zákoníku vymezuje trestné činy úředních osob, kterých se mohou dopustit v souvislosti s výkonem svých pravomocí. I v tomto případě je okolnost, že pachatel je ve zvláštním postavení úřední osoby, přitěžující okolností.¹²¹

Pro naplnění cílů této bakalářské práce je v systému OČTŘ v České republice nejdůležitější vymezení postavení policejního orgánu.

3.1 Policejní orgán

Policejním orgánem rozumíme nejen orgány Policie ČR, nýbrž v řízení o trestných činech policistů, příslušníků vězeňské služby stejně jako příslušníků dalších bezpečnostních sborů rovněž orgány Generální inspekce bezpečnostních sborů (dále jen GIBS), tak jak tento útvar a jeho úkoly definuje zákon č. 341/2011 Sb. ve znění pozdějších předpisů. V případě trestných činů vojáků plní úkoly policejního orgánu Vojenská policie. V případě vyšetřování trestných činů spáchaných příslušníky Bezpečnostní informační služby (dále jen BIS) či Úřadu pro zahraniční styky a

¹¹⁹ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 137.

¹²⁰ NOVOTNÝ, F. et. al. *Trestní zákoník 2010.* Praha, 2010. s. 238.

¹²¹ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář.* Praha, 2010. s. 2852.

informace (dále jen ÚZSI) konají vyšetřování pověřené orgány těchto služeb. V souvislosti s porušením celních předpisů vykonává pravomoci policejního orgánu orgány Celní správy.¹²²

Policejní orgán plní při odhalování a dokumentaci daňové trestné činnosti hlavní a nezastupitelnou roli. Podstatná část dokazování v přípravném řízení spočívá v úkonech provedených policejním orgánem.

V případech, při kterých je úkonem trestního řízení zasahováno do soukromí osob jako i v případě zjišťování informací podléhajících bankovnímu tajemství či tajemství o informacích získaných v průběhu daňového řízení, pozbývá policejní orgán svou procesní samostatnost a takový úkon může provést pouze státní zástupce, případně soudce na návrh policejního orgánu. Takové informace pak může policejní orgán vyžadovat pouze v případě, že je to nezbytné k objasnění věci a není možné opatřit důkaz jiným způsobem.¹²³

Policejní orgán tedy zejména za užití nástrojů, které mu poskytuje trestní řád, vyhledává, shromažďuje a vyhodnocuje důkazy, na základě kterých činí rozhodnutí v 1. stupni trestního řízení přípravného.¹²⁴

Pokud se v této práci hovoří o policejním orgánu, rozumí se tím pověřený orgán Služby kriminální policie a vyšetřování Policie ČR (dále jen SKPV), který se odhalováním a dokumentací daňové trestné činnosti zabývá především.

3.2 Trestní právo hmotné

Hlavním pramenem trestního práva hmotného je trestní zákoník. Trestné činy označované jako daňové upravuje trestní zákoník v hlavě VI., dílu 2. Počítají se tedy mezi hospodářské trestné činy. K jejich prověřování a vyšetřování je tedy věcně příslušný odbor hospodářské kriminality SKPV, a to bez ohledu na výši trestu, od které se běžně věcná příslušnost policejního orgánu odvozuje¹²⁵.

Mezi daňové trestné činy patří zejména zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 trestního zákoníku, neodvedení daně, pojistného

¹²² ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 137.

¹²³ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 77.

¹²⁴ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 1256.

¹²⁵ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 162.

na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 trestního zákoníku a s tímto paragrafem přímo související zvláštní ustanovení o účinné lítosti podle § 242 trestního zákoníku, stejně jako nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle ustanovení § 243 trestního zákoníku.¹²⁶

Konstrukce základní skutkové podstaty trestného činu (dále jen SPTČ) daňové kriminality vyžaduje jako jeden z povinných znaků naplnění subjektivní stránky SPTČ ve formě úmyslného zavinění. Tento obligatorní znak je společný všem trestným činům, jež označujeme za daňové trestné činy¹²⁷.

Trestní zákoník rozlišuje úmysl přímý a úmysl nepřímý. Pachatel jedná v přímém úmyslu, pokud „způsobem popsaným v tomto zákoně chtěl porušit nebo ohrozit zájem chráněný tímto zákonem“¹²⁸. Nepřímý úmysl je definován jako jednání, při němž pachatel „věděl, že svým jednáním může takové poškození nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že takové porušení způsobí, byl s tím srozuměn“¹²⁹.

Dalším významným povinným znakem SPTČ daňové kriminality je naplnění objektivní stránky SPTČ v podobě způsobení následku v podobě větší škody. Škodu většího rozsahu definuje trestní zákoník jako škodu ve výši nejméně 50.000,-- Kč¹³⁰. Způsobení škody většího rozsahu není vyžadováno výhradně v případě definovaném v ustanovení § 240, odst. 1, věta druhá trestního zákoníku. Pokud pachatel vyláká výhodu na vyjmenovaných povinných platbách, postačí k naplnění SPTČ způsobení škody nikoli nepatrné¹³¹.

3.2.1 Zkrácení daně

Ustanovení § 240 trestního zákoníku definuje lakonicky jako protiprávní takové jednání, kterým pachatel „ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění,

¹²⁶ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. Praha, 2010. s. 2191.

¹²⁷ NOVOTNÝ, F. et. al. *Trestní zákoník 2010*. Praha, 2010. s. 477.

¹²⁸ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. Praha, 2009. s. 157.

¹²⁹ NOVOTNÝ, F. et. al. *Trestní zákoník 2010*. Praha, 2010. s. 54.

¹³⁰ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář*. Praha, 2009. s. 1264.

¹³¹ NOVOTNÝ, F. et. al. *Trestní zákoník 2010*. Praha, 2010. s. 478.

pojistné na zdravotním pojištění, poplatek nebo jinou podobnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb¹³².

Rozdíl mezi zkrácením a vylákáním lze definovat tak, že zkrácením snižuje pachatel svou skutečně existující daňovou povinnost. Vylákáním předstírá pachatel skutečnost, na základě které má státu vzniknout povinnost poskytnout neoprávněné plnění¹³³.

Objekt, tedy zájem chráněný zákonem, v tomto případě představuje zájem státu na správném zjištění a stanovení daně a dále i zajištění řádného výběru daní a poplatků ve stanovené výši¹³⁴, aby takto získané finanční prostředky bylo možné v rámci jejich přerozdělení použít k zajištění a udržení základních funkcí státu.

Zkrácení daně lze v obecné rovině chápat jako speciální formu podvodu, která je právě proto upravena vlastní SPTČ¹³⁵. Zkrácení daně tedy spočívá v jednání, kterým pachatel druhého uvádí v omyl za účelem získání neoprávněného prospěchu.

Stanovení správné hranice mezi tzv. optimalizací daňové povinnosti a trestním jednáním v podobě zkrácení daně není vždy snadné. V policejní praxi lze v porevolučním období vysledovat vývoj jednání pachatelů daňové trestné činnosti od jednání vedeného skutkovým nebo právním omylem až po současný stav, kdy lze daňovou trestnou činnost hodnotit vesměs jako vysoce sofistikovanou a organizovanou, páchanou za účelem získání prospěchu velkého rozsahu.

3.2.1 Neodvedení daně

Trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle ustanovení § 241 trestního zákoníku se dopustí ten, „kdo jako zaměstnavatel nesplní svou zákonnou povinnost za zaměstnance nebo jinou osobu odvést daň, pojistné na sociálním, zdravotním pojištění nebo podobné platby“¹³⁶.

Odvedení zákonem stanovených plateb v nižší než stanovené výši se nepovažuje za zkrácení takové platby, nýbrž stále za neodvedení. Za zkrácení takové platby by bylo možné považovat pouze takové jednání, kterým by zaměstnavatel konal změny ve své

¹³² ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. Praha, 2010. s. 2191.

¹³³ NOVOTNÝ, F. et. al. *Trestní zákoník 2010*. Praha, 2010. s. 479.

¹³⁴ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. Praha, 2010. s. 2193.

¹³⁵ NOVOTNÝ, F. et. al. *Trestní zákoník 2010*. Praha, 2010. s. 478.

¹³⁶ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. Praha, 2010. s. 2217.

hospodářské evidenci za účelem zastírání skutečné výše povinných odvodů¹³⁷. Podstatou jednání pachatele v tomto případě tedy není podvodné chování. Pachatel nezastírá skutečnou výši své povinnosti poplatníka, ale z různých důvodů svou povinnost neplní.

Vedle hlavního cíle, kterým je zájem státu na řádném výběru daní a podobných plateb, které se stávají příjmem státu, je rovněž cílem zákonodárce na základě tohoto ustanovení zákona poskytnout zvláštní ochranu zaměstnancům jako účastníkům pracovněprávního vztahu, na jehož základě vznikla zaměstnavateli povinnost zákonné platby odvést¹³⁸.

Naplnění subjektivní stránky SPTČ v podobě úmyslného zavinění v tomto případě naráží mimo jiné zejména na skutečnost, že podle policejní praxe většina zaměstnavatelů přestává zákonem stanovené platby odvádět až v okamžiku, kdy se podnik dostává do hospodářských obtíží. V tom případě však nemůže takový zaměstnavatel jednat úmyslně, jelikož neodvádí stanovené zákonné platby z objektivních příčin¹³⁹.

Opakovaně se při prověřování ze strany policejního orgánu osvědčil postup, který spočívá v tom, že se vedle prověřovaného k věci vyslechne i účetní podniku a jeho zaměstnanci. Tyto výsledky jsou vedeny tak, že z nich vyplývá zpravidla, že zaměstnancům byla záloha na daň z příjmů fyzických osob i další zákonné odvody strženy.

Tímto způsobem policejní orgán může prokázat, že ačkoliv byly tyto platby zaměstnancům strženy z jejich hrubé mzdy, přesto je plátce daně řádně neodvedl a mohl se tak dopustit trestného činu. I bez znaleckého posudku z oboru ekonomika podniku, který je sice vynikajícím důkazem, ale jeho získání je finančně náročné, tímto způsobem lze získat informace o skutečné ekonomické kondici podniku. To je klíčová otázka, kterou policejní orgán v průběhu prověřování musí zodpovědět, aby mohl rozhodnout o případné trestní odpovědnosti za neodvedení daně a podobné povinné platby.

¹³⁷ NOVOTNÝ, F. et. al. *Trestní zákoník 2010*. Praha, 2010. s. 481.

¹³⁸ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. Praha, 2010. s. 2219.

¹³⁹ NOVOTNÝ, F. et. al. *Trestní zákoník 2010*. Praha, 2010. s. 482.

3.3 Trestní právo procesní

Stejně jako v případě jiných forem trestné činnosti, i v případě daňové trestné činnosti se postup OČTŘ v trestním řízení řídí hlavní normou trestního práva procesního – trestním řádem.

Policejní orgán v trestním řízení postupuje zejména podle ustanovení § 158, odst. 3 tr. řádu. Toto ustanovení trestního řádu nabízí celou škálu možností, jak trestnou činnost pachatele daňové trestné činnosti dokumentovat. Pro tuto dokumentaci je typické zejména získávání listinných důkazů a výslechy osob¹⁴⁰.

Pro objasňování daňové trestné činnosti je dále klíčové ustanovení § 8 trestního řádu. Policejní orgán podle tohoto ustanovení využívá v trestním řízení součinnosti právnických i fyzických osob a orgánů veřejné moci. Vyzvané osoby poskytují tuto součinnost bezplatně¹⁴¹.

Podle stejného ustanovení trestního řádu vyžaduje státní zástupce na návrh policejního orgánu informace podléhající bankovnímu tajemství, ale i informace shromážděné správcem daně při správě daní¹⁴². Jinou státem stanovenou nebo uznanou povinností mlčenlivosti lze v trestním řízení prolomit pouze prostřednictvím příslušného soudu¹⁴³.

Použití operativně pátracích prostředků, případně odposlechů nebo záznamů telekomunikačního provozu, je v případě dokumentace daňové trestné činnosti na úrovni územních odborů Policie ČR z legislativních důvodů prakticky vyloučeno. Takových prostředků lze totiž použít pouze v případě, že nelze účel úkonu naplnit jiným způsobem. Nastaveny jsou i další podmínky omezující OČTŘ v použití těchto zvláštních způsobů dokazování¹⁴⁴, které v praxi odsunují jejich použití v případě méně závažných trestných činů do oblasti právní teorie. S těmito způsoby dokazování pracují tedy zejména útvary Policie ČR s působností na celém území České republiky, případně krajská ředitelství Policie ČR¹⁴⁵

¹⁴⁰ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 1125.

¹⁴¹ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 73.

¹⁴² ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 76.

¹⁴³ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 90.

¹⁴⁴ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 671.

¹⁴⁵ POLICIE ČR. Závazný pokyn policejního prezidenta č. 30/2009 o plnění úkolů v trestním řízení. In: Interní akty řízení. [online]. 2009 [cit. 28.1.2013]. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

4 Další rozdíly daňového a trestního řízení

Daňové a trestní řízení v České republice vykazují řadu rozdílů. Tyto rozdíly vychází nejen z odlišnosti jednotlivých materiálů, ale i z rozdílného procesního postupu. Těmi největšími a pro součinnost policejního orgánu a správce daně nejdůležitějšími rozdíly se bude zabývat tato kapitola.

4.1 Přenos důkazního břemene v řízení daňovém a trestním

Mezi základní zásady trestního řízení mimo jiné patří povinnost OČTŘ postupovat v souladu se svými právy a povinnostmi stanovenými trestním řádem tak, „aby byl zjištěn skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný k jejich rozhodnutí. Státní zástupce je povinen v řízení před soudem prokazovat vinu obžalovaného“¹⁴⁶. Právní teorie tento princip nazývá „in dubio pro reo“, tj. v případě pochybností ve prospěch obžalovaného.

V daňovém řízení je tento princip, pro trestní řízení nezbytný, do jisté míry popírán. Důkazní břemeno je v daňovém řízení rozloženo jak na správce daně, tak i na daňový subjekt¹⁴⁷. Daňový subjekt nese tzv. břemeno tvrzení. Tento pojem lze vysvětlit tak, že daňový subjekt má povinnost tvrzení o skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně. Své tvrzení daňový subjekt vyjadřuje formou přiznání daňové povinnosti. Současně nese i břemeno důkazní, které spočívá v tom, že má daňový subjekt povinnost svá daňová tvrzení na výzvu správce daně prokázat.¹⁴⁸

Správce daně prokazuje „oznámení vlastních písemností, skutečnosti rozhodné pro použití právní domněnky nebo právní fikce, skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při

¹⁴⁶ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 12.

¹⁴⁷ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem.* Praha, 2010. s. 362.

¹⁴⁸ KOBÍK, J. *Daňová kontrola.* Praha, 2006. s. 14.

správě daní¹⁴⁹. Z toho vyplývá, že správce daně při své kontrole má zejména povinnost shromáždit takové důkazní prostředky, kterými prokáže, že daňový subjekt uvádí nepravdivé skutečnosti své svém daňovém tvrzení.

Správce daně obdobně jako OČTŘ hodnotí důkazy předložené daňovým subjektem volně¹⁵⁰. Samo dokazování provádí správce daně, přičemž dbá na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji¹⁵¹.

Nejvýraznějším rozdílem v dokazování mezi trestním a daňovým řízením je tedy v rozložení důkazního břemene. V trestním řízení důkazní břemeno leží zcela na OČTŘ. Postavení prověřovaného je tak v trestním řízení silnější a záleží jen na kvalitě dokazování, zda se porušení zákona v trestním řízení prokáže konkrétní osobě. Tato osoba žádnou povinnost tvrzení v trestním řízení nemá¹⁵².

4.2 Komparace mlčenlivosti v řízení daňovém a trestním

Změny v rozsahu povinnosti mlčenlivosti správce daně jsou pro hodnocení účinků nového daňového řádu na součinnost správce daně a policejního orgánu klíčové. Povinnost mlčenlivosti má jak policejní orgán, tak správce daně.

Povinnost mlčenlivosti policejního orgánu vychází z ustanovení § 115 zákona č. 273/2008 Sb. o Policii České republiky ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o Policii ČR). Tato povinnost je stanovena deklaratorně ve vztahu ke všem skutečnostem, „se kterými se policejní orgán seznámil v rámci plnění úkolů policie nebo v souvislosti s nimi, a které v zájmu zabezpečení úkolů policie vyžadují, aby zůstaly utajeny před nepovolanými osobami“¹⁵³.

„Povinnosti mlčenlivosti se nemůže policista dovolávat vůči policejnímu orgánu, státnímu zástupci, soudu, jinému bezpečnostnímu sboru včetně bezpečnostního sboru jiného členského státu EU, kontrolnímu orgánu (GIBS) nebo Ministerstvu vnitra

¹⁴⁹ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 362.

¹⁵⁰ KOBÍK, J. *Daňová kontrola*. Praha, 2006. s. 16.

¹⁵¹ KOBÍK, J. *Daňová kontrola*. Praha, 2006. s. 16.

¹⁵² ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2005. s. 12.

¹⁵³ ČESKO. Zákon č. 273/2008 Sb. *o Policii České republiky*. In: Sběrka zákonů. Česká republika [online]. 2008, částka 91/2008 [cit. 15.1.2013], s. 4086. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

ČR¹⁵⁴, přičemž povinnosti mlčenlivosti může být policista zbaven pouze ministrem vnitra nebo jím pověřenou osobou¹⁵⁵.

Povinnost mlčenlivosti správce daně byla negativně vymezena nejprve ustanovením § 24, odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Povinnost mlčenlivosti se vztahovala na veškeré informace, které správce daně shromáždil v průběhu daňového řízení. Tato povinnost byla promolena vůči OČTŘ výhradně v případě, že tyto informace byly nezbytné pro objasnění skutečností, že byl spáchán trestný čin v souvislosti se samotným daňovým řízením, trestný čin proti výkonu pravomocí úřední osoby nebo trestný čin úřední osoby, úplatkářství a padělání peněz, veřejné listiny, či nedovolené držení a výroba pečeti státní pečeti a úředního razítka.¹⁵⁶

Zákonodárce však došel k závěru, že informace získané při správě daní a poplatků by mělo být možné využít i v jiných případech závažně ohrožujících obyvatelstvo, území České republiky, stát a jeho hospodářství, stejně jako v případech narušujících a ohrožujících naplnění cíle správy daní. Proto se rozhodl v daňovém řádu k novému obecnějšímu vymezení povinné mlčenlivosti správce daně.

Vedle oblastí, které byly již původně vyňaty z povinnosti mlčenlivosti správce daně, je v současnosti mlčenlivost prolomena i v případě podezření ze spáchání trestných činů dotačního podvodu, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění a v neposlední řadě i v případě ochrany finančních zájmů ES¹⁵⁷. Za porušení povinné mlčenlivosti stále hrozí správci daně sankce až do výše 500.000,-- Kč¹⁵⁸.

Policejní orgán informace získané při správě daní a poplatků získává prostřednictvím státního zástupce¹⁵⁹. V daňovém řádu však absentuje oprávnění zvláštních složek MV ČR (útvary Policie ČR s působností na celém území ČR, krajská ředitelství policie), které informace z daňového řízení získávaly přímo bez součinnosti státního zástupce za užití průkazu speciálního určení¹⁶⁰. V současnosti tedy i tyto

¹⁵⁴ ČESKO. Zákon č. 273/2008 Sb. *o Policii České republiky*. In: Sbirka zákonů. Česká republika [online]. 2008, částka 91/2008 [cit. 15.1.2013], s. 4086. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

¹⁵⁵ ČESKO. Zákon č. 273/2008 Sb. *o Policii České republiky*. In: Sbirka zákonů. Česká republika [online]. 2008, částka 91/2008 [cit. 15.1.2013], s. 4086. Dostupný v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

¹⁵⁶ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 237.

¹⁵⁷ BAXA, J., et. al. *Daňový řád, Komentář, I. díl*. Praha, 2011. s. 295.

¹⁵⁸ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem*. Praha, 2010. s. 865.

¹⁵⁹ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl*. Praha, 2005. s. 73.

¹⁶⁰ KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*. Olomouc, 2008. s. 237.

útvary Policie ČR mohou získávat informace získané při správě daní a poplatků pouze ke konkrétnímu trestnímu řízení prostřednictvím dozorového státního zástupce¹⁶¹.

Jistě je vhodné na tomto místě uvést mimo jiné, že daňový řád nově obsahuje i ustanovení, který výslovně stanovuje správci daně oznámit podezření ze spáchání v § 53 definovaného trestného činu, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti, které tomuto podezření nasvědčují¹⁶². Správce daně tedy i bez výzvy státního zástupce nebo soudce z úřední povinnosti oznamuje skutečnosti nasvědčující tomu, že mohl být spáchán trestný čin. Jelikož dříve tato speciální právní úprava v zákoně o správě daní a poplatků chyběla, postupoval správce daně podle obecné právní úpravy. Bylo tedy využíváno toliko ustanovení § 8 trestního řádu, podle kterého mají státní orgány povinnost neprodleně oznamovat skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin¹⁶³.

Daňový řád zcela nově dále stanoví podmínky a postup v součinnosti správce daně a jiného orgánu veřejné moci při předávání informací získaných při správě daní a poplatků. Správce daně informace poskytne buď na základě individuální žádosti oprávněného orgánu veřejné moci s uvedením účelu a rozsahu nebo formou pravidelného či nepravidelného předávání podle písemného ujednání mezi příslušným správcem daně a určitým orgánem veřejné moci.¹⁶⁴

¹⁶¹ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 73.

¹⁶² BAXA, J., et. al. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2011. s. 295.

¹⁶³ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. I. díl.* Praha, 2005. s. 73.

¹⁶⁴ KOBÍK, J., et. al. *Daňový řád s komentářem.* Praha, 2010. s. 206.

5. Analýza vlivu změny daňového řádu

V této kapitole budou shromážděny a analyzovány informace České daňové správy a Policie ČR zejména za období let 2008-2012, které mají vztah k daňové trestné činnosti. Data se vztahují zejména k dani z příjmů fyzických osob, dani z příjmů právnických osob a DPH, což jsou daně nejčastěji napadané pachateli daňové trestné činnosti.

Účelem výzkumu je ověřit, zda se změna procesně právních daňových předpisů mohla nějakým hmatatelným způsobem odrazit jak ve výběru daní, tak i na objasněnosti daňové trestné činnosti.

Pochopitelně na prezentovaných číslech se podílí celá řada faktorů a nikoliv pouze změna v podobě daňového řádu. Přesto by mělo být možné vzhledem k povaze popisované změny daňového řádu vysledovat základní trend, který mohl být mimo jiné i změnou daňových předpisů a pochopitelně i změnami v organizační struktuře České daňové správy nastartován.

V neposlední řadě bude v této kapitole rovněž shrnut a zhodnocen vliv změny procesního práva daňového na kvalitu důkazních prostředků, přičemž hypotéza, že v případě důkazních prostředků předkládaných správcem daně policejnímu orgánu pro účely trestního řízení došlo ke kvalitativní změně, bude ověřována právě zmíněnou analýzou statistických údajů Policie ČR.

5.1 Vývoj výběru daní

V případě daně z příjmů fyzických osob je prvním zajímavým údajem, který zřejmě nejvíce vypovídá o účinnosti dohledových orgánů MF ČR, podíl ročního přírůstku nedoplatků k ročnímu inkasu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Podle údajů zveřejněných Generálním finančním ředitelstvím byl poslední přírůstek nedoplatků v roce 2006, a to ve výši 0,05 %.¹⁶⁵

¹⁶⁵ Finanční správa – *analýzy a statistiky* [online]. 2006-2013 [cit. 04.02.2013]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/analyzy_a_statistiky.html?year=0>.

Popsaný podíl poté od roku 2007 do roku 2012 už jen klesá řádově v desetinách procent. Oproti stavu v devadesátých letech, kdy nedoplatky v řádu jednotek procent pouze stoupaly, se však jedná o výrazný pokrok.¹⁶⁶

Ještě zajímavější čísla potom vykazuje vývoj v případě fyzických osob podávajících daňová přiznání. Podíl jejich ročního přírůstku nedoplatků k ročnímu inkasu daně se v devadesátých letech pohyboval mezi 5,1 % až 9,34 %. V letech 2005 až 2008 se již pohyboval mezi 0,92 % a 2,32 %. Od roku 2009 se situace obrací s jedinou výjimkou v roce 2010 (0,13 %) je tento podíl již jen výrazně v záporných číslech, což znamená, že se české daňové správě daří snižovat nedoplatky na této dani, a to nikoliv v zanedbatelné výši. Pokud bychom se zaměřili konkrétně na období od roku 2011, kdy daňový řád nabyl účinnosti, pak v případě fyzických osob podávajících daňová přiznání, pak v roce 2011 klesly nedoplatky o 66 mil. Kč, v roce 2012 dokonce o 547 mil. Kč.¹⁶⁷

V případě příjmů ze závislé činnosti fyzických osob klesly nedoplatky v roce 2011 o 94 mil. Kč a v roce 2012 o 164 mil. Kč. Výběr této daně poté navzdory globální ekonomické krizi jako jedině ze sledovaného segmentu od roku 2011 rostl. V roce 2010 bylo inkaso této daně ve výši 111. 842 mil. Kč s výší nedoplatků 4.068 mil. Kč. V roce 2011 bylo inkaso této daně ve výši 119.373 mil. Kč a nedoplatky ve výši 3.974 mil. Kč. V roce 2012 inkaso dokonce ve výši 119.787 mil. Kč a 3.811 mil. Kč nedoplatků.¹⁶⁸

Opačný trend vyplývá z údajů zveřejněných k dani z příjmů právnických osob. V inkasu této daně a podílu nedoplatků na této dani lze sledovat časté výkyvy. V roce 2008 bylo inkaso této daně ještě na úrovni 173.590 mil. Kč při míře nedoplatků 0,62 %, tj. 17.672 mil. Kč. Počínaje rokem 2009 pak došlo ke skokovému snížení inkasa této daně a naopak nesnižujícímu se podílu nedoplatků této daně. Nejhorší čísla nabízí statistika za roky 2011 a 2012. V roce 2011 při inkasu 109.312 mil. Kč byla míra nedoplatků 19.109 mil. Kč. To je 2,05 % podílu ročního přírůstku nedoplatků daně z příjmů právnických osob. Navzdory zlepšeným údajům o výběru daně z příjmů právnických osob v posledním čtvrtletí roku 2012 činilo inkaso této daně minulý rok

¹⁶⁶ Finanční správa – *analýzy a statistiky* [online]. 2006-2013 [cit. 04.02.2013]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/analyzy_a_statistiky.html?year=0>.

¹⁶⁷ Finanční správa – *analýzy a statistiky* [online]. 2006-2013 [cit. 04.02.2013]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/analyzy_a_statistiky.html?year=0>.

¹⁶⁸ Finanční správa – *analýzy a statistiky* [online]. 2006-2013 [cit. 04.02.2013]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/analyzy_a_statistiky.html?year=0>.

120.461 mil. Kč a míře nedoplatků 21.872 mil. Kč, tj. 2,29 % podílu ročního přírůstku nedoplatků. Nedoplatky na této dani tedy v letech 2011 a 2012 stouply o 2.241 mil. Kč, respektive o 2.763 mil. Kč, což lze srovnávat snad jen s obdobím let 1998 až 2000, ve kterém se ČR rovněž potýkala s náledky hospodářské krize.¹⁶⁹

Stejně jako v případě daně z příjmů právnických osob i v případě DPH vypovídají celková data spíše o kondici celé ekonomiky v období globální hospodářské krize. Podle zveřejněných údajů o podílu ročního přírůstku nedoplatků DPH k ročnímu inkasu DPH, došlo k výraznému zvýšení nedoplatků mezi lety 2009 a 2010. Zatímco ještě v roce 2009 byl podíl tohoto ročního přírůstku u DPH ve výši 0,94 %, v roce 2010 byl tento podíl 4,07 %. Poslední stav k 31.12.2012 je podíl přírůstku nedoplatků DPH k ročnímu inkasu DPH 4,95 %.¹⁷⁰

Inkaso DPH se sice v letech 2011 a 2012 meziročně zvýšilo o 5.845 mil. Kč, respektive o 2.838 mil. Kč, oproti tomu se ale současně zvýšily nedoplatky za stejné období celkem o 23.528 mil. Kč.¹⁷¹

Podle statistických údajů o výběru sledovaných daní lze tedy konstatovat, že se mimo jiné i změnami v organizaci české daňové správy a změnou procesně právních předpisů daří zvýšit účinnost výběru daní u zaměstnanců a malých firem, a to včetně výběru nedoplatků daně z příjmů fyzických osob. Naopak v případě středních a velkých firem, které jsou plátcí daně z příjmů právnických osob a DPH, údaje prozrazují, že se efektivitu výběru daní zvýšit ve sledovaném období nepodařilo. Otázkou zůstává, jaký vliv na tento vývoj měly změny v české daňové správě a nakolik je tento vývoj ovlivněn globální hospodářskou krizí.

5.2 Zhodnocení vývoje objasněnosti daňových deliktů

Vývoj objasněnosti daňových deliktů je pro naplnění účelu této práce sledován za období let 2008-2012 na území Ústeckého kraje se zvláštním zaměřením na Územní odbor Děčín (dále jen ÚO Děčín). Údaje byly čerpány ze statistických přehledů

¹⁶⁹ Finanční správa – *analýzy a statistiky* [online]. 2006-2013 [cit. 04.02.2013]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/analyzy_a_statistiky.html?year=0>.

¹⁷⁰ Finanční správa – *analýzy a statistiky* [online]. 2006-2013 [cit. 04.02.2013]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/analyzy_a_statistiky.html?year=0>.

¹⁷¹ Finanční správa – *analýzy a statistiky* [online]. 2006-2013 [cit. 04.02.2013]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/analyzy_a_statistiky.html?year=0>.

evidovaných Policií ČR v elektronickém systému elektronického trestního řízení (dále jen ETR). Byla tedy použita data za roky 2008, 2009 a 2010, tj. ještě před účinností nového daňového řádu a následně i data za roky 2011 a 2012, tj. za období účinnosti nového daňového řádu. Procenta u výpočtů byla zaokrouhlena na celá čísla nahoru.

Účelem tohoto výzkumu je na základě výsledků objasněnosti daňové trestné činnosti na ÚO Děčín ověřit, zda změna daňového práva procesního přinesla nějakou měřitelnou kvalitativní změnu pro zvýšení efektivity práce OČTR na úseku boje s daňovou trestnou činností.

Oficiální policejní statistiky v sobě nezahrnují všechny případy daňové trestné činnosti a jsou tak pro naplnění účelu této práce nevhodné. Policejní statistika vykazuje pouze takové případy, u kterých nebylo rozhodnuto o odložení podle ustanovení § 159a, odst. 1 tr. řádu. Ovšem srovnání všech zjištěných případů daňové trestné činnosti podle způsobu jejich vyřízení včetně případů odložených s odůvodněním, že nebylo prokázáno naplnění všech znaků skutkové podstaty trestného činu, je klíčové pro ověření hypotézy, že součinnost policejního orgánu a správce daně podle nových předpisů daňového práva procesního prošla pozitivní kvalitativní změnou. Výsledky výpočtů provedených v této práci se tedy mohou lišit od oficiálních policejních statistik.

V roce 2008 evidoval ÚO Děčín celkem 71 případů daňové trestné činnosti. Z toho 32 případů bylo zkrácení daně a 39 případů neodvedení daně. Z celkového počtu 71 případů bylo 27 případů objasněno, tedy vyřízeno jinak, než odložením věci s odůvodněním, že se nejedná o trestný čin nebo přestupek, případně postoupením věci. Z celkového počtu objasněných případů bylo objasněno 7 případů zkrácení daně a 20 případů neodvedení daně. Podíl objasněných případů na celkovém nápadu daňové trestné činnosti tedy lze v procentech vyjádřit tak, že celková objasněnost daňové trestné činnosti v roce 2008 na ÚO Děčín byla 38 %. Objasněnost případů zkrácení daně činila 22 %. Objasněnost případů neodvedení daně činila 52 %.

V roce 2009 evidoval ÚO Děčín celkem 42 případů daňové trestné činnosti. Z toho 27 případů bylo zkrácení daně a 15 případů neodvedení daně. Z celkového počtu 42 případů bylo 15 případů objasněno, tedy vyřízeno jinak, než odložením věci s odůvodněním, že se nejedná o trestný čin nebo přestupek, případně postoupením věci. Z celkového počtu objasněných případů bylo objasněno 5 případů zkrácení daně a 10 případů neodvedení daně. Podíl objasněných případů na celkovém nápadu daňové trestné činnosti tedy lze v procentech vyjádřit tak, že celková objasněnost daňové

trestné činnosti v roce 2009 na ÚO Děčín byla 36 %. Objasněnost případů zkrácení daně činila 19 %. Objasněnost případů neodvedení daně činila 67 %.

V roce 2010 evidoval ÚO Děčín celkem 27 případů daňové trestné činnosti. Z toho 16 případů bylo zkrácení daně a 11 případů neodvedení daně. Z celkového počtu 27 případů bylo 15 případů objasněno, tedy vyřízeno jinak, než odložením věci s odůvodněním, že se nejedná o trestný čin nebo přestupek, případně postoupením věci. Z celkového počtu objasněných případů bylo objasněno 9 případů zkrácení daně a 6 případů neodvedení daně. Podíl objasněných případů na celkovém nápadu daňové trestné činnosti tedy lze v procentech vyjádřit tak, že celková objasněnost daňové trestné činnosti v roce 2010 na ÚO Děčín byla 56 %. Objasněnost případů zkrácení daně činila 57 %. Objasněnost případů neodvedení daně činila 55 %.

V roce 2011 evidoval ÚO Děčín celkem 31 případů daňové trestné činnosti. Z toho 21 případů bylo zkrácení daně a 10 případů neodvedení daně. Z celkového počtu 31 případů bylo 15 případů objasněno, tedy vyřízeno jinak, než odložením věci s odůvodněním, že se nejedná o trestný čin nebo přestupek, případně postoupením věci. Z celkového počtu objasněných případů bylo objasněno 10 případů zkrácení daně a 5 případů neodvedení daně. Podíl objasněných případů na celkovém nápadu daňové trestné činnosti tedy lze v procentech vyjádřit tak, že celková objasněnost daňové trestné činnosti v roce 2011 na ÚO Děčín byla 49 %. Objasněnost případů zkrácení daně činila 48 %. Objasněnost případů neodvedení daně činila 34 %.

V roce 2012 evidoval ÚO Děčín celkem 24 případů daňové trestné činnosti. V tomto roce bylo ukončeno 20 případů. 4 případy dosud nebyly skončeny. Do výpočtu tedy nebudou zahrnuty. Z 20 případů, které byly skončeny, je 14 případů zkrácení daně a 6 případů neodvedení daně. Objasněno z těchto 20-ti případů bylo 9 případů. Z celkového počtu objasněných případů připadá 8 na případy zkrácení daně a 1 na neodvedení daně. Podíl objasněných případů na celkovém počtu případů daňové trestné činnosti tedy podle dílčích výsledků ne zcela statisticky ukončeného období roku 2012 lze v procentech vyjádřit tak, že celková objasněnost daňové trestné činnosti v roce 2012 na ÚO Děčín byla 45 %. Objasněnost případů zkrácení daně činila 58 %. Objasněnost případů neodvedení daně činila 17 %.

Tabulka č. 1: Přehled nápadu a objasněnosti daňové TČ ÚO Děčín 2008-2012 v absolutních číslech¹⁷²:

Celá čísla	2008	2009	2010	2011	2012
objasněno	27	15	15	15	9
odloženo	44	27	12	16	11
celkem	71	42	27	31	20

Tabulka č. 2: Přehled objasněnosti jednotlivých druhů daňové TČ ÚO Děčín 2008-2012 v procentech¹⁷³:

%	2008	2009	2010	2011	2012
zkrácení	22	19	57	48	58
neodvedení	52	67	55	34	17
Celkem	38	36	56	49	45

Údaje zjištěné analýzou statistických údajů, jak byly prezentovány, lze interpretovat tak, že celková objasněnost daňové trestné činnosti oproti období předcházejícímu účinnosti nového daňového řádu stoupla. Objasněnost v segmentu, kde kvalita součinnosti policejního orgánu a správce daně hraje největší roli, tedy u objasňování zkrácení daně, vzrostla dokonce oproti uplynulému období výrazně. Skutečnost, že v případě neodvedení daně naopak objasněnost výrazně klesla lze přičíst dílem skutečnosti, že oddělení odhalování a dokumentace hospodářské trestné činnosti SKPV ÚO Děčín (dále jen OHK SKPV) klade v posledních letech zvýšenou pozornost boji s daňovou trestnou činností páchanou zkrácením daně, a dílem tomu, že v případě neodvedení daně hrají nemalou roli v posledním období následky globální hospodářské krize. Nemalé množství zaměstnavatelů neodvádí zákonné odvody včas a řádně. Na druhou stranu činí tito zaměstnavatelé veškerá organizační a ekonomická opatření pro to, aby tento protiprávní stav napravili. V takovém případě za své jednání nemohou být trestně odpovědní.

¹⁷² Vlastní sestavení z údajů Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje, elektronický systém ETR

¹⁷³ Vlastní sestavení z údajů Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje, elektronický systém ETR

Ze zjištěných výsledků rovněž vyplývá, že pozitivní trend v objasňenosti daňových trestných činů na ÚO Děčín začal již v roce 2010, tj. před účinností nového daňového řádu. Tuto skutečnost lze přičíst tomu, že daňový řád byl zveřejněn ve Sbírce zákonů ČR dne 3. září 2009. Jeho účinnost byla odložena a připadala až na 1. leden 2011. Již v roce 2010, kdy byl nový procesní předpis pouze v platnosti, správce daně implementoval „nové postupy“ dokazování zakotvené v daňovém řádu do jím vedených daňových řízení. Tato skutečnost byla způsobena tím, že „nové principy“ dokazování, jež jsou obsaženy v daňovém řádu vycházejí především z již ustálené judikatury správních soudů, čili byt' nebyly obsaženy v původním procesním předpisu, byla daňová správa nucena aplikovat takové postupy, které obstály v řízení před správními soudy. To se ve svém důsledku projevilo v daňovém řízení ještě před účinností nového daňového řádu, což mělo svůj vliv i na řízení trestní již v roce 2010.

Na základě informací dosud shromážděných v teoretické i praktické části této práce lze hodnotit vliv změny daňových předpisů na kvalitu důkazních prostředků v trestním řízení jako jednoznačně pozitivní. Z pohledu policejního orgánu byla změna daňového práva procesního zcela jistě prospěšná.

Jak OČTŘ, tak dohledové orgány MF ČR mají nyní řadu legislativních nástrojů, jak společnými silami bojovat proti daňovým deliktům. Rozsah těchto nástrojů se v poslední době zcela určitě nesnižuje, nýbrž naopak prostor pro součinnost těchto složek státu se daňovým řádem rozšiřuje.

Pozitivní změny v kvalitě důkazních prostředků předkládaných správcem daně pro účely trestního řízení lze na OHK SKPV vysledovat nejméně v posledních dvou letech. Pozitivní změna v součinnosti policejního orgánu a správce daně je dále v této práci dokumentována rovněž praktickým příkladem.

Zejména z výsledků komparace zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu provedené v kapitole 2 a analýzy provedené v kapitole 5 lze vyvodit závěr, že zákonodárce učinil v případě změny daňového práva procesního významný krok ke zvýšení efektivity, transparentnosti a posílení principu proporcionality daňového řízení v České republice, což se pozitivně projevilo i v efektivitě trestního řízení.

I další změny zejména ve vztahu k vymezení povinné mlčenlivosti správce daně vůči policejnímu orgánu pak například rozšiřují okruh deliktů, o kterých je policejní orgán informován, a tudíž mohou být v širším rozsahu prověřeny události, u kterých existuje důvodné podezření, že mohl být spáchán trestný čin. O těchto událostech by se

policejní orgán za působnosti zákona o správě daní a poplatků vůbec nedozvěděl a nemohl je tak ani prověřovat.

Co se týče kvality konkrétních důkazních prostředků, pak lze jednoznačně pozitivně hodnotit zejména skutečnost, že správce daně ve svém řízení věnuje větší pozornost tvrzení kontrolované osoby a s těmito tvrzeními se vhodným způsobem vypořádává, a to například za užití podání vysvětlení od fyzických osob, které pak policejní orgán nemusí opakovat a může je použít pro trestní řízení. Tím vkládá policejnímu orgánu do rukou další argumenty, které podporují, zjednodušují a zkracují průběh trestního řízení.

Daňový řád rovněž nabízí i další nástroje, jako například nově vymezené místní šetření, které také ve své současné podobě nabízí zcela jinou kvalitu zajišťovaných důkazních prostředků, které jsou posléze podle nových pravidel beze zbytku sdíleny s policejním orgánem. Tento postup nebyl za působnosti zákona o správě daní a poplatků samozřejmostí.

Účinnost nových nebo nově definovaných nástrojů odhalování a dokumentace daňových deliktů v daňovém řízení se tedy zcela nepochybně zvýšila, což se zcela nepochybně projevilo i na výsledcích trestního řízení, jak bylo také prokázáno na základě výsledků provedeného šetření.

Že se v případě uvedeného hodnocení nejedná pouze o subjektivní vnímání zpracovatele této práce, se prokázalo výsledky provedené analýzy, jak byly prezentovány výše.

5.3 Praktický příklad

Pro lepší představu, jak je v praxi uplatňována součinnost policejního orgánu a správce daně, bude uveden jeden konkrétní příklad součinnosti. Uvedený případ byl projednáván policejním orgánem Děčín. Jména i další data byla úmyslně změněna pro ochranu osobních údajů zúčastněných osob.

Policejní orgán v rámci své vlastní vyhledávací činnosti získal informaci od informátora z prostředí o tom, že jeden děčínský podnikatel Josef Novotný v rámci svého rozvodového řízení předložil své manželce smlouvu o půjčce finanční hotovosti 900.000,-- Kč, kterou uzavřel s jiným podnikatelem Josefem Novákem.

Tímto závazkem tak bylo zatíženo vypořádání společného jmění rozvádějících se manželů, přičemž vznikla pochybnost, zda se jednalo u skutečný obchodně závazkový vztah, nebo byl tento závazek pouze předstíraný za účelem poškodit paní Novotnou při rozvodu.

Policejní orgán tento poznatek o možné trestné činnosti hospodářského charakteru zaevidoval v elektronickém systému ETR a při jeho prověřování postupoval v souladu se zákonem č. 273/2008 Sb. o Policii ČR ve znění pozdějších předpisů, tj. začal shromažďovat informace, které by jej opravňovaly k závěru, že mohl být spáchán trestný čin.

Nejprve bylo nutné vyřešit zásadní předběžnou otázku. Tedy, zda Josef Novák v době, kdy se půjčka realizovala, měl dostatek volných finančních prostředků, aby mohl Josefu Novotnému půjčit 900.000,- Kč. Tuto otázku lze vyřešit pouze analýzou příjmů a výdajů tohoto podnikatelského subjektu.

Policejní orgán tedy získaný poznatek předal kontrolnímu oddělení Finančního úřadu v Děčíně. Jeho pracovnice v souladu s ustanovením § 78 daňového řádu začaly shromažďovat informace, které by je opravňovaly k zahájení daňové kontroly tohoto daňového subjektu.

Správci daně se podařilo shromáždit dostatek informací, na základě kterých bylo možné kontolu daně provést. Tato informace byla předána zpět policejnímu orgánu. Josef Novák byl tedy policejním orgánem vyzván k podání vysvětlení podle ustanovení § 61, odst. 1, písm. a) zákona č. 273/2008 Sb. o Policii ČR ve znění pozdějších předpisů. Podání vysvětlení se Josef Novák podrobil na služebně Policie ČR v Děčíně.

Poté, co byl proveden tento služební úkon, dostavily se přímo na služebnu Policie ČR pověřené pracovnice Finančního úřadu v Děčíně, které bez přítomnosti policejního orgánu ihned na místě s tímto daňovým subjektem zahájily kontrolu daně z příjmů fyzických osob a DPH.

Jelikož byla provedená daňová kontrola pozitivní a tomuto daňovému subjektu byla dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob i DPH za zdaňovací období let 2009 a 2010, byly z podnětu správce daně policejním orgánem zahájeny úkony trestního řízení v souladu s ustanovením § 158, odst. 3 tr. řádu pro podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240, odst. 1 trestního zákoníku. Dokazování v tomto případě netrvalo dlouho. Pachatel se pod tíhou důkazů k činu doznal, uhradil dodatečně vyměřenou daň a jeho trestní stíhání bylo

státním zástupcem po splnění podmínek podle § 307 trestního řádu podmíněčně zastaveno¹⁷⁴.

Daňová kontrola v návaznosti na zjištěný poznaček byla provedena i u Josefa Novotného. I u něj byla na základě daňové kontroly dodatečně doměřena daň. Její výše však nepřesáhla částku 50.000,-- Kč a nebyly tak naplněny všechny znaky skutkové podstaty trestného činu.

Nejen v tomto konkrétním případě, ale od té doby již opakovaně proběhla spolupráce policejního orgánu a správce daně v Děčíně bezvadně. Před zahájením daňové kontroly a tedy i před zahájením trestního řízení se tato spolupráce nejvýrazněji projevuje právě v tom, že policejní orgán může vlastní operativní činností získávat nejen informace důležité jak pro daňové tak trestní řízení, ale zejména pracovníci Finančního úřadu zajišťuje přítomnost osob, se kterými má být daňová kontrola provedena, nebo které mohou v daňovém, potažmo trestním řízení figurovat jako svědci. Vlastními silami by správce daně v některých případech přítomnost těchto osob na daňovém řízení zajišťoval jen se značnými obtížemi a zdlouhavě.

¹⁷⁴ ŠÁMAL, P. et. al. *Trestní řád. Komentář. II. díl.* Praha, 2005. s. 2233.

Závěr

Hlavním cílem této práce bylo porovnat původní a novou právní úpravu daňového práva procesního a na základě provedeného výzkumu prokázat, že tato změna měla pozitivní vliv na výsledky trestního řízení a součinnost policejního orgánu a správce daně.

Na základě poznatků shromážděných v teoretické části této práce i výzkumu, který byl součástí praktické části této práce, tak lze učinit jednoznačný závěr, že původní hypotéza, která zní „roli nového daňového řádu v součinnosti policejního orgánu a správce daně“ lze hodnotit jako pozitivní, byla v této práci bezpochyby potvrzena.

Zejména z výsledků analýzy objasněnosti daňové trestné činnosti v územní odpovědnosti ÚO Děčín vyplynulo, že efektivita trestního řízení v tomto segmentu trestné činnosti se v období počínaje rokem 2010 výrazným způsobem zvýšila, přičemž těžiště řešení této problematiky u policejního orgánu ÚO Děčín se přesunulo jednoznačně k řešení otázky zkrácení daně, která se v poslední době v ČR s ohledem na celospolečenskou atmosféru stala jednou z priorit.

Na základě výsledků analýzy výběru daní v ČR a zejména analýzou policejní statistiky ÚO Děčín lze také jediná konstatovat, že model spolupráce mezi policejním orgánem a správcem daně uplatňovaný v Děčíně je efektivní nejen ve zlepšení komunikace a spolupráce mezi jmenovanými institucemi, ale tento model spolupráce je navíc i efektivní v měřitelných hodnotách objasněnosti daňové trestné činnosti.

Považuji tedy součinnost mezi policejním orgánem a správcem daně v Děčíně za správnou, příkladnou a všeobecně prospěšnou, což prokazují i zlepšené výsledky objasněnosti daňové trestné činnosti, k čemuž zcela jistě přispěla mimo jiné i změna předpisů daňového práva procesního, ke které došlo k 1. lednu 2011.

Pokud by se podařil prosadit obdobný model spolupráce mezi správcem daně a policejním orgánem, který se uplatňuje v Děčíně, v širším měřítku, lze úspěšně předpokládat, že efektivita obou orgánů veřejné moci na úseku boje s daňovou trestnou činností by se nepochybně zvýšila. Nová podoba daňového řádu k prohlubování této spolupráce otevírá další možnosti.

Jako příklad spolupráce mezi policejním orgánem a správcem daně lze na tomto místě popsat model spolupráce právě z Děčína.

V minulosti již proběhly koordinační porady mezi správcem daně, policejním orgánem a státním zástupcem, na které se řešily největší rozdíly v jednotlivých druzích řízení a vysvětloval se postup v konkrétních případech jak ze strany správce daně, tak na druhou stranu i ze strany OČTŘ.

Proběhlo již i školení policistů ze strany pracovníků kontrolního oddělení Finančního úřadu v Děčíně zaměřené na operativní činnost správce daně, změny daňového řádu a jejich vliv na činnost správce daně a součinnost policejního orgánu a správce daně, ale v neposlední řadě i na seznámení policistů se základy účetnictví zejména právnických osob.

Jako další návrhy opatření, které by součinnost policejního orgánu a správce daně mohly podpořit na celonárodní úrovni, lze uvést například, že v případě rozsáhlých daňových podvodů by jistě zkvalitnění součinnosti mezi jednotlivými orgány veřejné moci prospělo i vytváření společných odborných pracovních skupin, které by koordinovaly společný postup v konkrétní věci. Sdílení informací umožňuje současná právní úprava daňového i trestního práva.

Stejně jako se v současnosti úpírá pozornost politické reprezentace na tzv. protikorupční speciál na státním zastupitelství, bylo by jistě prospěšné zvážit podobnou formu odborného daňového oddělení na úrovni alespoň krajských státních zastupitelství, který by se v součinnosti se svým protějškem u Policie ČR a v daňové správě trvale zabýval koordinací činností jednotlivých složek systému, které by poté nepochybně účinnost své práce pouze zvýšily.

V neposlední řadě omezuje činnost správce daně absence vlastního ozbrojeného sboru, který by přispěl bezpečnosti, efektivitě a plynulosti práce správce daně. Zde se nabízí možnost změny v kompetencích a úkolech Celní správy ČR, jejíž příslušníci by mohli tento typ servisu pro správce daně poskytovat.

Na legislativní úrovni by samozřejmě činnost dohledových orgánů MF ČR usnadnily změny zákonů v oblasti tzv. daňových výjimek. Jejich množství, rozsah a často nejednotný výklad jejich aplikace podněcuje jistě řadu pachatelů daňové trestné činnosti k jejich zneužívání.

Výše uvedená opatření jsou důležitá v neposlední řadě i proto, že policisté zařazení na odborech či odděleních hospodářské kriminality SKPV nemají často žádné ekonomické vzdělání ani praxi v oboru, což do značné míry omezuje výkonnost jejich práce na úseku boje s daňovou kriminalitou.

Vzhledem k tomuto handicapu se musí spoléhat na správnost a úplnost informací, které získávají od správce daně. Praxe ve vyšetřování daňové trestné činnosti ukázala, že ne všechny informace od správce daně jsou vzhledem k rozdílům v dokazování mezi daňovým a trestním řízením využitelné pro postup policejního orgánu. Poté je jistá úroveň znalostí v oboru daní, ekonomiky a účetnictví výhodou, která umožňuje policejnímu orgánu podrobit informace od správce daně kritice a vybrat tak výhradně informace, které jsou v trestním řízení využitelné.

S podobným problémem se však potýkají i jiné OČTŘ. Státní zástupci ani soudci, kteří se zabývají daňovou trestnou činností, rovněž zpravidla neprošli žádnou odbornou přípravou, což pochopitelně přináší potíže při zpracování a vyřízení těchto trestních věcí.

Naproti tomu pracovníci správce daně nemají zpravidla žádné znalosti a zkušenosti s průběhem trestního řízení. Řada z nich nerozumí postupu OČTŘ, i proto, že dokazování v daňovém řízení probíhá podle jiných principů, jak se tím tato práce mimo jiné zabývala.

A proto je úzká spolupráce všech složek systému boje s daňovou kriminalitou dalším významným nástrojem, který by efektivitu potírání daňových deliktů zvýšil. Řešení tohoto problému by mohla představovat právě navržená opatření, jejichž účelem je vytvořit podmínky pro co nejužší a tím i efektivnější spolupráci správce daně a policejního orgánu.

Pochopitelně bez zvyšování odborné způsobilosti OČTŘ, či kvalitní a odborné práce dohledových orgánů MF ČR, by však potírání daňových deliktů bylo zbytečně komplikováno a efektivita tohoto potírání by stále měla jisté rezervy. Nikoli nepodstatným determinantem všech opatření je skutečnost, že bez osobního angažmá a ochoty konkrétních osob, které jsou součástí systému ochrany před daňovou trestnou činností v ČR, pochopitelně žádné pozitivní změny nelze dosáhnout.

Došel jsem tedy k závěru, že všechny cíle této bakalářské práce byly naplněny. Komparací původní a současné normy daňového práva procesního bylo zjištěno zejména, že v klíčových oblastech došlo k pozitivním změnám, které ve svém důsledku

povedou ke zvýšení efektivity, průhlednosti a spravedlivosti daňového řízení v České republice a současně i ke zvýšení efektivity trestního řízení z toho plynoucích výhod pro celou společnost.

Byly rovněž charakterizovány nově definované instituty a nástroje daňové kontroly, byl zhodnocen vliv této změny na kvalitu důkazních prostředků a byla současně navržena i vhodná opatření, která by součinnost dotčených orgánů a tím i účinnost celého systému jen zvýšila.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ:

Literární zdroje

1. BAXA, J. et al. *Daňový řád. Komentář. I.díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 1.608 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
2. KOBÍK, J. *Daňová kontrola.* Praha: ASPI, 2006. 112 s. ISBN 80-7357-170-6.
3. KOBÍK, J. et al. *Daňový řád s komentářem.* Olomouc: Anag, 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
4. KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem.* Olomouc: Anag, 2008. 863 s. ISBN 978-80-7263-459-0.
5. NOVOTNÝ, F. et al. *Trestní zákoník 2010.* Praha: Eurounion, 2010, 838 s. ISBN-978-80-7317-084-4.
6. PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii, Daňová soustava ČR.* Olomouc. Filosofická fakulta univerzity Palackého, 2006. 156 s. ISBN 80-244-1298-5.
7. ŠÁMAL, P. et al. *Trestní řád. Komentář. I. díl. 5. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2005. 1.453 s. ISBN 80-7179-405-8.
8. ŠÁMAL, P. et al. *Trestní řád. Komentář. II. díl. 5. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2005. 1.422 s. ISBN 80-7179-405-8.
9. ŠÁMAL, P. et al. *Trestní zákoník I. § 1 až 139. Komentář.* Praha. C.H. Beck, 2009, 1.303 s. ISBN-978-80-7400-109-3.
10. ŠÁMAL, P. et al. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář.* Praha. C.H. Beck, 2010, 2011 s. ISBN-978-80-7400-178-9.

Elektronické zdroje

1. *Česká daňová správa MF ČR – Finanční ředitelství v Ústí nad Labem – organizační struktura* [online]. 2012 [cit. 30.10.2012]. Dostupný z WWW: <http://www.cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_3911.html?year=0>.
2. *Česká daňová správa MF ČR – informace dle zákona 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím pro FÚ v Děčíně* [online]. 2012 [cit. 31.10.2012]. Dostupný z WWW: <http://www.cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/6625_8928.html?year=0>.

3. Česká daňová správa MF ČR – koncepce vytvoření JIM pro příjmy veřejných rozpočtů [online]. 2010 [cit. 30.10.2012]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/2010_Koncepce_JIM_pdf.pdf>.
4. FALADA, D. *Dějiny daní a poplatků*. [online] 2008 [cit. 15.12.2012]. Dostupný z www: <http://www.vakobobri.cz/e107_files/downloads/djiny_dan_a_poplatk.pdf>.
5. ŠOUŠA, J. *Dějiny daní a poplatků*. [online] 2008 [cit. 15.12.2012]. Dostupný z www: <http://www.vakobobri.cz/e107_files/downloads/djiny_dan_a_poplatk.pdf>.
6. *Finanční správa – analýzy a statistiky* [online]. 2006-2013 [cit. 04.02.2013]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/analyzy_a_statistiky.html?year=0>.

Legislativní dokumenty

1. Česko. Zákon č. 531 ze dne 28.11.1990 o územních finančních orgánech. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1990, částka 87, s. 1982. Dostupné v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.
2. Česko. Zákon č. 212 ze dne 15.4.1992 o soustavě daní. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 42, s. 1090. Dostupné v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.
3. Česko. Zákon č. 586 ze dne 20.11.1992 o dani z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3473. Dostupné v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.
4. Česko. Zákon č. 16 ze dne 21.12.1992 o dani silniční. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1993, částka 006, s. 133. Dostupné v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.
5. Česko. Zákon č. 235 ze dne 1.4.2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946. Dostupné v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.
6. Česko. Zákon č. 353 ze dne 26.9.2003 o spotřebních daních. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2003, částka 118, s. 5730. Dostupné v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

7. Česko. Zákon č. 273 ze dne 17.7.2008 o Policii České republiky. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 91, s. Dostupné v systému ASPI ML955 Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje Ústí nad Labem.

Ostatní zdroje

Kromě výše uvedených zdrojů byly při zpracování bakalářské práce využity následující materiály:

- interní materiály Policie ČR, KŘP Ústeckého kraje.