



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR08424117
ESS

Sekce právní

Č. j.: 83263/17/7700-20127-050164

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství
Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Odboru daňového procesu Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odboru nefiskálních agend Generálního finančního ředitelství

Zasláno pouze elektronicky

Metodický pokyn ke spolupráci orgánů Finanční správy České republiky s orgány činnými v trestním řízení v oblasti bojů s daňovými úniky

Tento metodický pokyn upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky vůči příslušným orgánům činným v trestním řízení. Jeho cílem je sjednotit postup správce daně v souvislosti zejména s daňovou trestnou činností. Rychlá a efektivní spolupráce správce daně a OČTŘ představuje zásadní předpoklad pro naplnění účelu správy daní i trestního řízení, tak aby byla poskytnuta adekvátní ochrana veřejným rozpočtům. Spolupráce mezi správcem daně a OČTŘ má být v **zákonných mezích co možná nejflexibilnější. Před pravidly uvedenými v tomto metodickém pokynu má přednost dohoda dotčených orgánů v rámci tzv. Kobry, dohoda o spolupráci v rámci tzv. regionální Kobry či jiné dohody na regionální úrovni.**

Pouze orgány činné v trestním řízení vedou trestní řízení, přičemž vyslovit vinu a uložit trest v rámci trestního řízení může pouze (trestní) soud. K naplnění cíle trestního řízení jsou tyto orgány vybaveny potřebnou pravomocí a kvalifikovanými osobami. Povinnost mlčenlivosti úředních osob správce daně je v případě vyjmenovaných trestných činů prolomena, správce daně plní oznamovací povinnost uloženou procesními předpisy, pokud při své činnosti (správě daní) zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z vyjmenovaných trestných činů, tedy po předběžném posouzení dojde k závěru, že by v konkrétním případě mohly být naplněny znaky trestného činu. Tento metodický pokyn se primárně zaměřuje na spolupráci správce daně a orgánů činných v trestním řízení v případě tzv. daňových trestných činů, především trestného činu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby.

Tento metodický pokyn neupravuje postup v oblasti odvodů za porušení rozpočtové kázně. Metodický pokyn byl zpracován společně Sekcí právní a Sekcí řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství.

Obsah

1. Základní pojmy trestního práva důležité pro správce daně	3
2. Povinnost mlčenlivosti správce daně při spolupráci s OČTŘ.....	9
3. Trestné činy, u nichž má správce daně oznamovací a informační povinnost.....	14
4. Trestní oznámení.....	18
5. Uplatnění práv správce daně jako poškozeného. Adheze. Procesní obrana poškozeného	24
6. Další možné formy spolupráce s OČTŘ	25

Seznam zkratek

TZ	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
TŘ	zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
NOZ	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ZOK	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů
OČTŘ	orgány činné v trestním řízení
FS ČR	Finanční správa České republiky
Zkrácení daně	trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby
Neodvedení daně	trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

[Seznam dalších použitých předpisů]

Zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů (ZPol)
Zákon č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon č. 104/2013 Sb., o mezinárodní justiční spolupráci ve věcech trestních, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZoÚ).
Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

1. Základní pojmy trestního práva důležité pro správce daně

[Trestný čin (§ 13 TZ)] Trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně. Trestní zákoník (účinný od 1. 1. 2010) tak vychází z formálního pojetí trestného činu. Správce daně tak nemusí při plnění své oznamovací povinnosti zkoumat znak tzv. společenské nebezpečnosti (či nově společenské škodlivosti), jak tomu bylo za účinnosti starší právní úpravy. K trestní odpovědnosti za trestný čin je třeba **úmyslného zavinění**, nestanoví-li trestní zákon výslovně, že postačí zavinění z nedbalosti.

[Přečin, zločin, zvlášť závažný zločin (§ 14 TZ)] Přečiny jsou všechny nedbalostní trestné činy a ty úmyslné trestné činy, za něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby do pěti let.

Zločiny jsou všechny trestné činy, které nejsou podle trestního zákona přečiny. Zvlášť závažnými zločiny jsou ty úmyslné trestné činy, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let.

Např. 1) trestní čin zkrácení daně dle § 240 odst. 1 TZ, kterým byla způsobena škoda ve výši od 50.000 Kč do 500.000 Kč, je přečinem, 2) trestný čin zkrácení daně dle § 240 odst. 2 TZ, kterým byla způsobena škoda od 500.000 Kč do 5.000.000 Kč, je zločinem, 3) trestný čin zkrácení daně dle § 240 odst. 3 TZ, kterým byla způsobena škoda nad 5.000.000 Kč, je zvlášť závažným zločinem.

[Úmysl (§ 15 TZ)] Trestný čin je spáchán úmyslně, jestliže pachatel:

- a) chtěl způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem (jedná se o úmysl přímý), nebo
- b) věděl, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, a pro případ, že je způsobí, byl s tím srozuměn (jedná se o úmysl nepřímý, tzv. eventuální).

Srozuměním se rozumí i smíření pachatele s tím, že způsobem uvedeným v trestním zákoně může porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem.

Jakmile správce daně při své činnosti dospěje k závěru, že by mohly být po formální stránce naplněny znaky skutkové podstaty konkrétního trestného činu, měl by dále zvažovat zavinění potenciálního pachatele trestného činu. Kupříkladu předložení fiktivní faktury bude zcela jasně naznačovat úmysl daňového subjektu nebo osob jednajících jeho jménem neoprávněně snížit základ daně či vylákat daňovou výhodu (typicky nadměrný odpočet). Naopak zapsání určitého údaje do nesprávné kolonky daňového přiznání nemusí bez dalšího naznačovat úmysl pachatele zkrátit daň.

K zavinění ve formě eventuálního úmyslu se vyžaduje, aby si pachatel byl alespoň v základních rysech vědom podstatných okolností, které ve svém souhrnu směřují ke vzniku protiprávního následku, přičemž jsou způsobitelné ho přivodit a pachatel je smířen s jeho vznikem. Pokud jde o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ, k jeho spáchání postačí, že úmysl směřoval ke zkrácení daňové povinnosti, aniž by bylo nutné vlastní obohacení pachatele¹. Postačí tedy např., jestliže úmysl pachatele směřoval k tomu, aby dosáhl neoprávněného vrácení nadměrného odpočtu (přeplatku vzniklého v důsledku stanovení nadměrného odpočtu) daně z přidané hodnoty, třebaže by se takto získané finanční prostředky dostaly do majetku obchodní společnosti, za kterou jednal na podkladě udělené plné moci. Pachatelem je pak nepochybně i tzv. „bílý kuň“, osoba, která jednání řídí (zpravidla organizátor), je v postavení účastníka na dokonáném trestném činu nebo jeho pokusu.

¹ Usnesení Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 5 Tdo 974/2014. Nelze zaměňovat pojmy daňový subjekt a subjekt trestného činu zkrácení daně, tedy i v případě zmocnění na základě tzv. generální plné moci pro správu daní je možné dovodit jeho trestní odpovědnost, pokud jednal jménem daňového subjektu (podával daňové či dodatečné daňové tvrzení) a správci daně předložil smlouvu, o které věděl, že na základě ní bylo fiktivně poskytováno plnění.

[Nedbalost (§ 16 TZ)] Nedbalost znamená zejména nevědomost, že pachatel svým jednáním mohl porušit zájem chráněný trestním zákoníkem, ač o tom vzhledem k okolnostem a svým osobním poměrům vědět měl a mohl. **Nedbalost však nepostačí k trestní odpovědnosti za trestný čin (se kterými se správce daně v praxi setkává).** Proto není vhodné převádět mechanicky kontrolní závěry učiněné ze správy daní do oznámení o skutečnostech, že mohl být spáchán trestný čin (např. pokud při stanovení daně byl aplikován princip „vědět měl a mohl“).

[Zásada tzv. subsidiarity trestní represe] Dle § 12 odst. 2 TZ lze trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu (např. zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich). Toto ustanovení vyjadřuje zásadu tzv. subsidiarity trestní represe. To znamená, že určité protiprávní jednání dosahuje trestněprávní roviny až od určité intenzity zásahu do chráněného zájmu. Správce daně by se měl důsledně držet formálního pojetí trestného činu tak, jak bylo výše uvedeno. Jsou-li tedy naplněny zákonné podmínky (např. že byla zkrácena daň v určité výši relevantní pro kvalifikaci dle TZ) a zároveň lze důvodně předpokládat, že toto jednání bylo spácháno úmyslně, pak již korektiv společenské škodlivosti nebude zkoumat. Uvedené je na posouzení OČTŘ, které mají v rámci přípravného řízení možnost uvážit odložení věci či zastavení trestního stíhání (projev zásady oportunité v trestním řízení), proti kterým může být správcem daně podána stížnost.

1. Dělení trestných činů dle stadia trestného činu (§ 20, § 21 TZ)

[Příprava trestného činu] je jednáním, které spočívá v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání **zvlášť závažného zločinu** (§ 14 odst. 3 TZ), zejména v jeho organizování, opatrování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, sročení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu. Takové jednání **je přípravou pouze tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvlášť závažného zločinu (v případě zkrácení daně se jedná pouze o trestný čin dle § 240 odst. 3 TZ²).**

Typicky se může jednat o situace, kdy existují účetní podklady, které byly získány v rámci kontrolní činnosti správce daně, ale zejména pak při realizaci zajišťovacích úkonů ze strany OČTŘ, přičemž okamžik zajištění předcházet dobře, kdy je povinen daňový subjekt podat daňové tvrzení. Vzhledem ke kvalifikované skutkové podstatě je pro trestnost takového jednání nutné, aby opatrování takových prostředků směřovalo ke škodě velkého rozsahu, anebo ke značné škodě a zároveň souviselo s organizovanou skupinou působící ve více státech (karuselové obchody). Spočívá v realizaci přípravných kroků směřujících ke spáchání trestného činu zkrácení daně (zřizování bankovních účtů, opatrování povolení). Toto jednání může spočívat i v pomoci například účetních či daňových poradců, pokud již nedostoupilo do fáze pokusu. Možnost detekovat přípravu trestného činu je z kompetencí správce daně velmi obtížná, indicií může být nápadně podezřelé jednání (hromadné zakládání s.r.o. jedním subjektem, registrace těchto s.r.o. k DPH, podezřelé chování při zřizování bankovních účtů, příprava fiktivních faktur). Oznamovat trestní čin zkrácení daně ve stadiu přípravy by měl správce daně v situaci, kdy jemu dostupné skutečnosti svědčí o vysoké pravděpodobnosti naplnění znaku trestného činu a přípravy.

[Pokus trestného činu] je jednáním, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu a jehož se pachatel dopustil v úmyslu trestný čin spáchat, jestliže k dokonání trestného činu nedošlo. Pokus trestného činu je trestný podle trestní sazby stanovené na dokonaný trestný čin. Časová hranice mezi přípravou trestného činu a pokusem je dána okamžikem, kdy je daňový subjekt povinen v případě trestného činu zkrácení daně podat daňové tvrzení.

² Trestnost přípravy kvalifikované skutkové podstaty trestného činu dle § 240 odst. 3 TZ je účinná od 1. 7. 2016, tedy vztahuje se na jednání učiněná po tomto datu.

Správce daně tedy podá trestní oznámení, pokud jsou naplněny formální znaky skutkové podstaty trestného činu a důvodně lze předpokládat naplnění prvku úmyslu, a to v situaci, kdy daň ještě nebyla stanovena nebo byla stanovena odlišně od daňového tvrzení. Typicky se jedná o situaci při postupu k odstranění pochybností, kdy daňový subjekt (pachatel) tvrdí skutečnosti, na základě kterých nárokuje nadměrný odpočet. Stejná situace však nastává i v případě, kdy pachatel v rámci daňového tvrzení neoprávněně snižuje daňový základ.

Rozlišení přípravy a pokusu je uvedeno i např. v usnesení Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 5 Tdo 536/2015. Skutečnost, že pachatel vystupoval jako účetní jednatel na základě plné moci (může se též jednat o zástupce z řad advokátů či daňových poradců), není sama o sobě důvodem pro vyloučení jeho trestní odpovědnosti za **pokus** zločinu zkrácení daně. Podání daňového přiznání s neoprávněně uplatněným nárokem na vyplacení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je třeba považovat za jednání, které bezprostředně směřovalo k vylákání výhody na dani z přidané hodnoty. O **přípravu** by mohlo jít jen tehdy, kdyby pachatel pouze připravoval účetní podklady k další dispozici pro jednání s příslušným správcem daně, aniž by však došlo k jejich skutečnému předložení nebo uplatnění v rámci přiznání k dani z přidané hodnoty. V takovém případě by pak nemusel být vyloučen postih za jiný trestný čin (např. za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 TZ).

[Dokonaný trestný čin] pak představuje situaci, kdy již došlo k naplnění všech zákonných znaků trestného činu, tedy v případě trestného činu došlo ke škodě na veřejném rozpočtu, a to ať už aktivním jednáním (v případě zkrácení daně) neoprávněným uplatněním odpočtu, snížením daňového základu, na jehož základě správce daně stanoví daň nižší, či pasivním jednáním (zatajením zdanitelného plnění a nepodáním samotného daňového tvrzení), kdy správce daně nestanoví daň vůbec.

2. Pokračování v trestném činu (§ 116 TZ)

[Pokračováním v trestném činu] se rozumí takové jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují, byť i v souhrnu, skutkovou podstatu stejného trestného činu, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku.

Toto ustanovení je pro správce daně využitelné pro výpočet celkové zkrácené či vylákané daně, když v rámci kontrolních postupů zjistí, že došlo v rámci určitého časového úseku (např. jednoho kalendářního roku) ke zkrácení či vylákání daně z přidané hodnoty v několika měsíčních zdaňovacích obdobích a vykazují obdobný způsob provedení. Za dané situace je pak pro trestní řízení relevantní celková částka zkrácené či vylákané daně bez příslušenství. Pokračování v trestném činu je při naplnění zákonných podmínek možné i v případě daně z příjmů za předmětná zdaňovací období, pokud bylo za jednotlivá zdaňovací období zkrácení daně z příjmů provedeno obdobným způsobem. Správce daně podává pouze jedno trestní oznámení.

3. Dělení trestných činů dle následku

[Ohrožovací] – následkem je nebezpečí vzniku poruchy. Typovým trestným činem ohrožovacím je zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění § 254 TZ, kdy zde vzniká nebezpečí, že daň nebude vyměřena řádně a včas.

K naplnění skutkové podstaty trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku postačí, že pachatel nevyhoví za okolností předpokládaných ustanovením § 227 TZ výzvě k učinění prohlášení o majetku.

[Poruchové] – následkem je pak porucha (typicky trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby)

Trestný čin zkreslování údajů o hospodaření a jmění je subsidiární k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, který je trestným činem poruchovým (viz dále).

[Skutková podstata trestného činu] Obligatorními znaky skutkové podstaty trestného činu jsou **objekt** (zájem chráněný trestním zákoníkem), **objektivní stránka** (spočívá v zákonem (TZ) popsaném protiprávním jednání, vzniklém následku v podobě ohrožení či poruchy zákonem chráněného zájmu a příčinné souvislosti mezi jednáním a následkem), **subjekt** (pachatel trestného činu, jímž může být nejen fyzická, ale i právnická osoba), **subjektivní stránka** (vnitřní vztah pachatele k protiprávnímu jednání, jejím obligatorním znakem je zavinění - úmysl, nedbalost).

Aplikováno na konkrétní trestný čin „zkrácení daně“: Objektem je zájem státu na správném stanovení daně, cla či poplatku, jež jsou příjmem veřejných rozpočtů. Objektivní stránku tvoří protiprávní jednání při správě daně, jehož následkem je zkrácení či vylákání výhody na některé z povinných plateb, a to ve vzájemné příčinné souvislosti. Pachatelem tohoto trestného činu může být fyzická i právnická osoba, může jím být osoba odlišná od daňového subjektu (statutární orgán, zaměstnanec, organizátor tzv. bílých koní, účetní, zmocněnec atd.). Subjektivní stránka (zavinění) se vyžaduje ve formě úmyslu, nepostačí tedy jednání nedbalostního charakteru.

Dle závažnosti následku či způsobu provedení pak k **základním** skutkovým podstatám, uváděným zpravidla v odstavci prvním příslušného ustanovení TZ, nastupují skutkové podstaty **kvalifikované**.

[Účinná lítost (§ 33 TZ, § 242 TZ)]

Trestní odpovědnost za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ zaniká³, jestliže pachatel dobrovolně napravil škodlivý následek. Ze zákonné definice je tedy k aplikaci institutu účinné lítosti třeba naplnit dva předpoklady. Musí se jednat o **akt dobrovolný** vyplývající z vůle daňového subjektu a musí být **napravena škoda jako celek**. Při posuzování kritéria dobrovolnosti je třeba postupovat individuálně dle okolností konkrétního případu. Lze uvést, že v případě úmyslného jednání vedoucího ke zkrácení daně (jehož následků si musel pachatel být vědom), k jehož odhalení dojde v rámci kontrolních postupů správce daně, budou podmínky účinné lítosti naplněny pouze tehdy, pokud daňový subjekt přikročil k nápravě škodlivého následku (např. podání dodatečného daňového přiznání a úhrada daně) dříve, než u něj byla ohledně téže daňové povinnosti zahájena daňová kontrola, popř. jiný úkon vedoucí k odhalení skutku. Náprava škodlivého následku se v souladu s § 148 odst. 7 DŘ⁴ musí vztahovat i na zdaňovací období, v nichž uplynula lhůta pro stanovení daně. Pokud nebyl naplněn kterýkoliv z obligatorních předpokladů účinné lítosti a OČTŘ přesto věc z výše uvedeného důvodu odloží či zastaví, je na místě se takovému postupu bránit podáním stížnosti (viz dále).

Posouzení účinné lítosti orgánem činným v trestním řízení je dáno konkrétními okolnostmi případu. Podle praxe trestních soudů např. není účinnou lítostí, pokud dojde k uhrazení po zahájení trestního stíhání. Pachatel může účinně litovat, pokud (tj. všechny okolnosti relevantní pro skutkovou podstatu zkrácení daně) ihned po obdržení výzvy k odstranění pochybností na tuto reaguje, zamezí nebo napraví škodlivý následek (v reakci na výzvu uvede skutečnosti vedoucí ke správnému stanovení daně v odlišné výši oproti jím tvrzené výši daně). Nejde např. o účinnou lítost, pokud ještě nebylo zahájeno trestní stíhání, ale TČ již byl orgánem veřejné moci odhalen (např. Celní správa ČR objeví neproclené zboží – rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 5 Tdo 841/2013).

Zvláštní účinnou lítost upravuje (jak bude dále uvedeno) ustanovení **§ 242 TZ**, které v případě trestného činu neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TZ) aplikaci institutu účinné lítosti nevylučuje až do chvíle, kdy soud prvního stupně započal vyhlašovat rozsudek.

³ Účinná lítost připadá v úvahu rovněž u porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku dle § 227 TZ.

⁴ Pro možnost aplikace § 148 odst. 7 DŘ postačí úhrada jistiny (srov. novelu metodického pokynu k aplikaci § 148 odst. 7 daňového řádu ze dne 23. 3. 2016, č. j.: 5598/16/7700-10126-050167).

[Veřejná listina (§ 131 TZ)] Veřejnou listinou se rozumí mimo jiné listina vydaná orgánem veřejné moci nebo jiným subjektem k tomu pověřeným či zmocněným jiným právním předpisem v mezích jeho pravomoci, potvrzující, že jde o nařízení nebo prohlášení orgánu nebo jiného subjektu, který listinu vydal, anebo osvědčující některou právně významnou skutečnost. Má se za to, že údaje v ní uvedené jsou pravdivé, není-li prokázán opak.

[Rozsah „škody“ (§ 138 TZ)] Ačkoliv se nejedná v případě daní o škodlivý následek ve formě škody, jejíž náhradu by bylo možno v trestním, popřípadě civilním řízení přímo požadovat, pro účely určení skutkové podstaty některých daňových trestných činů je nutno využít vymezení označeného v ustanovení § 138 TZ jako prospěch, který je ve smyslu daného ustanovení ekvivalentem pro pojem škody. Správce daně tak musí zvážit, zda výše zkrácení daně, vylákání daňové výhody či neodvedení daně bude odpovídat *většímu rozsahu* (nejméně 50.000 Kč), *značnému rozsahu* (nejméně 500.000 Kč) nebo *velkému rozsahu* (nejméně 5.000.000 Kč).

Výše zkrácení je rozdílem mezi daní, která měla být daňovému subjektu dle daňových zákonů stanovena a kterou měl zaplatit a daní, která mu byla vzhledem k trestné činnosti stanovena. Nebyla-li daň vůbec přiznána, představuje výši zkrácení částka, jež měla být přiznána a zaplacená. Odborné vyjádření či pravomocné rozhodnutí orgánu finanční správy o výši zkrácené daně není pro soud pro posouzení rozsahu škodlivého následku závazné (srov. usnesení Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014⁵).

4. Fáze⁶ trestního řízení (§ 158, § 160, § 180, § 315 TŘ)

V praxi často vznikají obtíže (především s ohledem na povinnost mlčenlivosti správce daně) s tím, co TŘ (a v návaznosti na něj DŘ) rozumí pod pojmem **trestní řízení**. V praxi je často tento pojem zaměňován s trestním stíháním, jež představuje pouze určitou dílčí část trestního řízení. První fázi trestního řízení představuje **přípravné řízení**. Tato fáze se dále dělí na tzv. část prověřovací, jež je započata sepsáním záznamu o zahájení úkonů trestního řízení⁷, kdy OČTŘ prověřují okolnosti, zda byl spáchán trestný čin a zda jej spáchala konkrétní osoba (prověřují skutečnosti vycházející z vlastní operativní činnosti, trestních oznámení či jiných podnětů). V případě správce daně to budou především případy, kdy správce daně sám oznámil podezření ze spáchání některého z trestných činů obsažených v § 53 odst. 2 DŘ.

Druhou částí přípravného řízení je tzv. část vyšetřovací, tedy část řízení po sdělení obvinění ze spáchání trestného činu konkrétní osobě (okamžik zahájení trestního stíhání). Výrok usnesení o zahájení trestního stíhání musí obsahovat popis skutku, ze kterého je tato osoba obviněna. Pokud není přípravné řízení ukončeno jinak, pak nastupuje podáním obžaloby (návrhu na potrestání) druhá fáze trestního řízení – **řízení před soudem**. V rámci hlavního líčení je opět možno zvažovat několik způsobů rozhodnutí ve věci (srov. § 220 a násl. TŘ). Pokud soud bude rozhodovat meritorně, pak rozsudkem buď uzná obžalovaného vinným, nebo jej obžaloby zproští. Tato rozhodnutí samozřejmě podléhají řádným, popř. mimořádným opravným prostředkům. Je-li obžalovaný pravomocně uznán vinným ze spáchání trestného činu, uloží mu soud zároveň trest. Výkon pravomocného rozhodnutí je typicky poslední fází trestního řízení, a tou je **řízení vykonávací**. Rozhodnutí související s výkonem trestu činí soud.

⁵ Výše škody (prospěchu) získaného trestným činem zkrácení daně je sice předběžnou otázkou, vzhledem k tomu, že rozsah zkrácení daně a samotná existence daňové povinnosti je otázkou posouzení viny dle § 9 TŘ, OČTŘ tak není vázán pravomocným rozhodnutím správce daně o stanovení daně (též i rozhodnutím správního soudu). Existence pravomocného rozhodnutí nezbavuje OČTŘ povinnosti samostatně (pouze pro účely trestního řízení) správnost pravomocného rozhodnutí zejména z hlediska argumentů namítaných uplatněných obhajobou posoudit, pouze však pro řešení otázky viny. Trestní soud se může s takovým rozhodnutím orgánu finanční správy nebo správního soudu ztotožnit.

⁶ Příloha č. 1.

⁷ Srov. § 158 odst. 3 TZ.

[Odklony] Oproti standardnímu průběhu trestního řízení se v některých případech aplikují tzv. odklony, tedy ve fázi vyšetřovací může např. státní zástupce zahájit jednání o dohodě o vině a trestu, kterou následně schvaluje soud (§ 175a TŘ), v řízení o přečinu pak rovněž může připadat v úvahu podmíněné zastavení trestního stíhání (§ 307 TŘ) a se souhlasem poškozeného narovnání (§ 309 TŘ). S ohledem na povahu daně a daňového nedoplatku a zásadu legality (správce daně může činit pouze to, co mu zákon stanoví) nepřichází použití odklonů u daňových trestných činů zpravidla v úvahu. Použitelný je institut podmíněného zastavení trestního stíhání, pokud byl uhrazen nedoplatek daňového subjektu vzniklý spácháním trestného činu (byla nahrazena škoda). Ani v tomto případě však není možné, aby správce daně uzavřel s obviněným dohodu o náhradě škody. Odklony jsou však aplikovatelné v případě nedokonání trestného činu, neboť žádná škoda trestným činem nevznikla.

Správce daně musí pro účely trestního řízení především pečlivě popsat skutek. Správce daně je povinen na žádost orgánů činných v trestním řízení při splnění zákonných předpokladů (viz část II.) poskytnout součinnost v jakékoliv fázi trestního řízení. Usnesením o zahájení trestního stíhání se pak staví prekluzivní lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 4 písm. c) DŘ)⁸. Trestní stíhání končí právní mocí rozsudku, popřípadě jiného rozhodnutí OČTŘ ve věci samé. V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní mocí, a to bez ohledu na uplynutí lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 6 DŘ). V souladu se stanoviskem⁹ GŘ je nutno na lhůtu pro stanovení daně nahlížet jako na hmotněprávní institut. Lhůtu nelze prolomit v případech, kdy tato uplynula do nabytí účinnosti ustanovení § 148 odst. 6 DŘ dne 1. 1. 2011. Tato lhůta je pak vázána na samotné jednání, nikoliv na osobu pachatele. Jinými slovy pokud je pravomocně odsouzen člen statutárního orgánu společnosti, pak lze předmětné ustanovení aplikovat na daňovou povinnost samotné právnické osoby.

[Orgány činné v trestním řízení (§ 12 odst. 1-5 TŘ)] Orgány činnými v trestním řízení se rozumějí **soud, státní zástupce a policejní orgán**. Policejním orgánem se ve smyslu § 12 odst. 2 TŘ rozumí i **pověřené celní orgány** (viz dále).

[Strany trestního řízení (§ 12 odst. 6 TŘ)] Stranou se rozumí ten, proti němuž se vede trestní řízení, zúčastněná osoba a poškozený a v řízení před soudem též státní zástupce.

1. ten, proti němuž se vede trestní řízení (dle fází trestního řízení):

podezřelý – do zahájení trestního stíhání, obviněný – od zahájení trestního stíhání po podání obžaloby, obžalovaný – od podání obžaloby po vydání rozsudku, odsouzený – ten, proti němuž byl vydán pravomocný odsuzující rozsudek.

2. zúčastněná osoba – ten, jehož věc byla zabrána nebo podle návrhu má být zabrána

3. poškozený (§ 43 a násl. TŘ) – ten, komu bylo trestným činem ublíženo na zdraví, způsobena majetková škoda nebo nemajetková újma, nebo ten, na jehož úkor se pachatel trestným činem obohatil. Poškozeným v případě daňových trestných činů je **stát**. Orgánem veřejné moci, který za stát uplatňuje práva poškozeného, by měl být ten správní orgán nebo jiný státní orgán, kterému je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní, tedy místně příslušný **správce daně**.

Orgán finanční správy uplatňuje v trestním řízení práva poškozeného, pokud jde o trestné činy související s jím vykonávanou správou daně. Nárok státu na zaplacení daně není nárokem na náhradu škody, který by mohl příslušný finanční orgán uplatňovat podle § 43 odst. 3 TŘ v trestním řízení proti subjektu povinnému k zaplacení daně, ale nárokem vyplývajícím přímo ze zákona (výjimky se dovozují z usnesení Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 15 Tdo 902/2013).

4. státní zástupce – ten, který dohlíží na zákonnost přípravného řízení, před soudem je pak procesní stranou zastupující obžalobu.

⁸ Srov. Stanovisko k aplikaci § 148 odst. 4 písm. c), č.j. 11636/16/7700-10126-702909 ze dne 23. 3. 2016.

⁹ Srov. Stanovisko k aplikaci § 148 odst. 6, č.j. 21400/11-2120 ze dne 13. 7. 2011, č.j. 30780/12-2111-013989 ze dne 15. 8. 2012.

2. Povinnost mlčenlivosti správce daně při spolupráci s OČTŘ

Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny na základě § 9 DŘ zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Zásada neveřejnosti je jednou ze základních zásad správy daní, povinnosti mlčenlivosti mohou být úřední osoby správce daně zproštěny pouze na základě DŘ (typicky § 52 a § 53 odst. 2) nebo jiného právního předpisu (např. § 8 odst. 4 písm. b) TŘ).

Správce daně (resp. jeho úřední osoby) tyto informace poskytne osobě či orgánu veřejné moci, která (který) prokáže právní nárok na tyto údaje s odvoláním na konkrétní zákonná ustanovení, a v rozsahu, který stanoví zákon.

Osoby, které se seznámily s informacemi poskytnutými správcem daně, je mohou využít pouze pro zákonem stanovené účely a jsou vázány ohledně těchto informací povinností mlčenlivosti podle DŘ. O této povinnosti by měly být správcem daně poučeny s odkazem na příslušná ustanovení DŘ¹⁰. Za vytvoření podmínek pro dodržování povinnosti mlčenlivosti odpovídá příslušný orgán veřejné moci, který si informace vyžádal.

Daňový řád stanoví správci daně tzv. pasivní roli a tzv. aktivní roli vůči OČTŘ. Pasivní role správce daně vůči OČTŘ spočívá v tom, že správce daně poskytuje informace získané při správě daní až na žádost OČTŘ, který je takovou informací dle zákona oprávněn požadovat. Aktivní role správce daně spočívá v jeho zákonné povinnosti oznamovat trestné činy vymezené DŘ (typicky podáním trestního oznámení, jsou-li tu skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin).

Způsoby prolomení mlčenlivosti

1. Úkonem správce daně vůči OČTŘ (aktivní role) – podávání trestního oznámení

Na základě § 8 odst. 1 TŘ jsou státní orgány povinny **neprodleně** oznamovat státnímu zástupci nebo policejním orgánům skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin. Správce daně má dle ustanovení § 53 odst. 3 DŘ oznamovací povinnost tehdy, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 DŘ¹¹. Těžištěm oznamovací povinnosti budou trestné činy, které souvisí s výkonem pravomoci správce daně (typicky daňové a účetní). Oznamování dalších trestných činů připadá v úvahu pouze v situaci, kdy se správce daně o takovýchto v rámci výkonu své pravomoci dozví (např. trestné činy uvedené v § 367 a 368 TZ).

Pokud tedy například v rámci místního šetření kontroly deklarovaných zásob správce daně zjistí, že v prostorách jsou skladovány vysoce nebezpečné látky (skutečnost nasvědčující spáchání trestného činu dle § 281 TZ), je jeho zákonnou povinností oznámit takovou skutečnost OČTŘ. Správce daně však rozhodně takové skutečnosti aktivně nevyhledává.

Ačkoliv po formální stránce není stěžejní, jakým úkonem ve smyslu § 158 odst. 1 TŘ se OČTŘ dozví o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, v případě správce daně bude tímto úkonem výlučně trestní oznámení (viz část 4.). **Okamžik vzniku povinnosti podat trestní oznámení je v § 8 odst. 1 TŘ obecně vymezen tak, aby nedocházelo na straně správce daně (oznamovatele) ke zbytečným a neodůvodněným průtahům při oznamování daňové trestné činnosti.**

¹⁰ § 55 odst. 2, 3 a § 246 DŘ.

¹¹ Taktéž dle § 180 odst. 1 DŘ, popř. dle zvláštního právního předpisu. Tato ustanovení jsou speciální povahy k obecnému § 8 odst. 1 TŘ.

Trestní oznámení musí být formulováno jasně, stručně a konkrétně a obsahovat takové informace, aby si OČTŘ vytvořily v krátké době co nejpodrobnější představu o kauze a následně mohly zvolit optimální postup trestního řízení bez zbytečných prodlev.

V případě, že správce daně podal trestní oznámení (viz část IV.) a splnil tak svou oznamovací povinnost podle § 53 odst. 3 DŘ, nemůže odmítnout vyžádanou součinnost policejního orgánu (žádost o doplnění informací), neboť se zde bude v rozsahu podaného trestního oznámení aplikovat obecná úprava ustanovení § 8 odst. 4 písm. b) TŘ (v žádosti by policejní orgán měl vedle samotného obsahu dožádání uvést po formální stránce též minimálně i identifikaci trestního oznámení (nejlépe uvedením jeho čj. a datem vyhotovení). Požaduje-li OČTŘ informace nad rámec v textu trestního oznámení vymezeného jednání (např. k jinému druhu příjmu, jinému zdaňovacímu období, jinému daňovému subjektu výslovně „nepokrytému“ trestním oznámením), pak je nutné po formální stránce naplnit požadavek ustanovení § 53 odst. 2 DŘ.

Při posuzování žádosti o doplňující informace od policejního orgánu je třeba vždy zkoumat skutkové souvislosti se skutkem vymezeným v trestním oznámení. Pokud tyto dány nejsou, pak nemůže správce daně bez formálních požadavků dle § 53 odst. 2 DŘ žádosti vyhovět. Je-li mlčenlivost prolomena podáním jiného správce daně, měl by na to OČTŘ správce daně upozornit.

Prolomení mlčenlivosti se vztahuje na všechny subjekty v řetězci, které jsou uvedeny v trestním oznámení. Trestní oznámení pokrývá i obchodní partnery podezřelého daňového subjektu (např. dodavatele v případě uplatňování fiktivních faktur). Správce daně však z textu žádosti o informace OČTŘ musí mít na jisto postaveno, že trestný čin byl již oznámen (např. jiným správcem daně).

Správce daně předává OČTŘ i informace zjištěné na základě mezinárodní výměny informací získané na základě Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH (dále jen "Nařízení"). Dle čl. 55 odst. 1 Nařízení mohou být předmětné informace mimo jiné použity¹² v souvislosti se soudním řízením, které může vést k uložení sankcí za porušení daňových předpisů.

2. Úkonem OČTŘ vůči správci daně (pasivní role)

Z hlediska prolomení mlčenlivosti úředních osob správce daně je zásadní forma úkonu OČTŘ, tj. typicky žádosti o poskytnutí údajů (slovy § 8 TŘ „dožádání“ OČTŘ). DŘ nebo jiné právní předpisy stanoví z hlediska formy dva základní požadavky. Prvním je požadavek na **orgán (nebo i útvar) oprávněný žádat** o údaje podléhající mlčenlivosti (státní zástupce, předseda senátu, specializovaný útvar Policie České Republiky, pověřený celní orgán), druhým je stanovení **účelu** prolomení. Dožadující orgán musí přesně (**slovy** nebo **přesným odkazem na ust. § DŘ** či **zvláštního zákona**) vymezit, z jakého titulu údaje požaduje, nemusí v žádosti uvádět samotné důvody dožádání, postačí, kdy se odvolá na konkrétní ustanovení či ze slovního **vyjádření je jasné**, z jakého zákonného titulu údaje požaduje. V případě žádosti o údaje státního zástupce a soudu bude potřeba z jejich strany jednoznačně vymezit, zda žádají dle § 53 odst. 2 DŘ nebo § 8 odst. 2 TŘ (pro účely uložení ochranné opatření). V případě útvarů policie pak § 71a zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZPol“) nebo § 8 odst. 4 písm. b) TŘ. Z obsahu žádosti a jejího zdůvodnění (slovního či uvedením textu zákona či konkrétního ustanovení) musí mít správce daně postaveno na jisto, o jaký titul pro prolomení mlčenlivosti se jedná.

Účelnost dožádání a potřebu údajů získaných ze správy daní pro účely trestního řízení posuzuje vždy sám OČTŘ, který též nese za uvedené posouzení odpovědnost, správce daně účelnost dožádání neposuzuje (a to dožádání konkrétní písemnosti), neboť k tomu

¹² Jakékoli jiné použití ze strany OČTŘ, odchylně od odstavce 1 čl. 55 Nařízení, ale vyžaduje souhlas příslušného orgánu členského státu, který informace poskytl. O udělení příslušného souhlasu dle čl. 55 odst. 3 Nařízení je třeba žádat prostřednictvím GŘ, Oddělení mezinárodní spolupráce - nepřímé daně. V případě nesouhlasu musí OČTŘ využít mezinárodního dožádání. Dodržení těchto pravidel je výlučně v působnosti OČTŘ.

nemá dostatek informací. Ve velice krajních případech při zcela zjevné neúčelnosti je možné též dožadujícímu OČTŘ nevyhovět. O tomto by měla být zpravena řídicí úroveň finančního úřadu a Sekce řízení rizik při správě daní GŘŘ.

[Státní zástupce a soud] O porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li správce daně informace získané při správě daní pro účely trestního řízení, pokud je požaduje státní zástupce a po podání obžaloby soud v souvislosti s objasněním okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 DŘ.

Lze akceptovat postup, kdy na základě žádosti státního zástupce správce daně poskytne požadované informace přímo konkrétnímu policejnímu orgánu, který provádí ve věci vyšetřování.

Dle § 8 odst. 2 TŘ je mlčenlivost prolomena rovněž v trestním řízení, ve kterém lze uložit ochranné opatření zabránění části majetku (srov. § 102a TZ)¹³, a to na žádost státního zástupce a po podání obžaloby nebo návrhu na potrestání předsedy senátu, kdy lze od správce daně požadovat informace z rozhodnutí o stanovení daně z příjmů pro účely posouzení splnění podmínek pro uložení tohoto ochranného opatření nebo pro účely zajištění jeho výkonu.

Rozsah tohoto průlomu je striktně omezen pouze na oblast daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, a to pouze na ty údaje, které jsou obsaženy v samotném rozhodnutí o stanovení daně. Průlom do daňové mlčenlivosti se tak netýká dalších informací obsažených ve spise pocházejících zejména z vyhledávací a kontrolní činnosti správce daně.

[Specializované útvary Policie České republiky] Ve smyslu § 71a ZPol, může specializovaný útvar policie určený policejním prezidentem pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti korupci, terorismu, organizovanému zločinu, daňové, finanční a závažné hospodářské kriminalitě a legalizaci výnosů z trestné činnosti.

Tento postup lze považovat za speciální k postupu uvedenému výše v části nazvané státní zástupce a soud, jinými slovy připadá v úvahu pouze v oblastech a plnění úkolů dle § 71a ZPol. Specializovaný útvar policie může žádat údaje získané při správě daní i před zahájením trestního řízení, a to i v případě trestného činu uvedeného v § 53 odst. 2 DŘ. V žádosti musí být uveden § 71a ZPol, přičemž posouzení nezbytnosti žádaných údajů je na specializovaném útvaru policie.

Pokynem policejního prezidenta¹⁴ byly specializovaným útwarem pro účely aplikace § 71a ZPČR určeny tyto útvary:

- Národní centrála proti organizovanému zločinu služby kriminální policie a vyšetřování
- Národní protidrogová centrála služby kriminální policie a vyšetřování
- odbor krajského ředitelství policie pověřený plněním úkolů policejního orgánu v trestním řízení
- pracovní týmy nebo pracovní skupiny zřízené u určeného pracoviště pro boj proti daňovým únikům a daňové kriminalitě

Informace získané při správě daní předá správce daně specializovanému útvaru Policie České republiky výhradně na základě písemné žádosti, která bude mimo jiné obsahovat:

a) označení specializovaného útvaru

¹³ Viz též Metodický pokyn k prolomení mlčenlivosti dle § 8 odst. 2 věta 3. Zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, čj. 72285/17/7700-20127-050164

¹⁴ Pokyn policejního prezidenta č. 143/2014, o vyžadování informací od správce daně.

- b) identifikaci daňového subjektu
- c) odkaz na plnění konkrétního úkolu
- d) specifikace požadovaných informací
- e) jméno a příjmení příslušníka specializovaného útvaru
- f) číslo dokladu o speciálním určení

V případě písemné odpovědi na žádost o poskytnutí informací specializovanému útvaru Policie České republiky bude odpověď adresována k rukám policisty¹⁵, který je držitelem dokladu o speciálním určení a který o informace požádal.

[Ostatní útvary dle zvláštního zákona]

- **Generální inspekce bezpečnostních sborů (GIBS)** § 40 zákona č. 341/2011 Sb., o Generální inspekci bezpečnostních sborů a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, dává příslušníkům GIBS shodná oprávnění žádat o informace získané při správě daní, jako specializovaným útvarům Policie České republiky uvedeným výše. Pro žádosti o informace tudíž platí stejný postup vyjma dokladů o speciálním určení, kterými tato složka nedisponuje.
- **Pověřený celní orgán** § 11a zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, dává pověřenému celnímu orgánu¹⁶ možnost pro účely trestního řízení nebo pro účely zahájení trestního řízení žádat od správce daně informace získané při správě daní, je-li to nezbytné pro plnění konkrétního úkolu v oblasti boje proti trestné činnosti v případech, kdy jsou celní orgány v postavení policejního orgánu dle § 12 odst. 2 písm. d) TR.

Pověřené celní orgány:

- odbor 71 Metodiky a koordinace pátrání
- samostatné oddělení 073 Mezinárodní spolupráce
- odbor 75.1 Pátrání Brno
- odbor 75.2 Pátrání České Budějovice
- odbor 75.3 Pátrání Hradec Králové
- odbor 75.4 Pátrání Olomouc
- odbor 75.5 Pátrání Ostrava
- odbor 75.6 Pátrání Plzeň
- odbor 75.7 Pátrání Praha
- odbor 75.8. Pátrání Ústí nad Labem

Informace od správce daně je oprávněn vyžadovat příslušník pověřeného celního orgánu s uvedením evidenčního čísla zmocnění k provádění úkonů trestního řízení. Pro náležitosti žádosti platí obdobné požadavky jako v případě specializovaných útvarů Policie České republiky.

[Mezinárodní dožádání v rámci mezinárodní justiční spolupráce v trestních věcech]

Dle § 48 odst. 5 zákona č. 104/2013 Sb., o mezinárodní justiční spolupráci ve věcech trestních, ve znění pozdějších předpisů, je orgánem příslušným k vyřízení žádosti cizozemského orgánu krajské státní zastupitelství, je-li v cizím státě vedeno přípravné řízení, jinak krajský soud, v jejichž obvodu má být proveden požadovaný úkon právní pomoci. Správce daně pak poskytuje příslušnému orgánu informace za naplnění podmínek plynoucích z § 53 odst. 2 DR. **Dané postupy jsou stanoveny striktně, tudíž nelze akceptovat žádost, kterou cizí OČTŘ adresuje přímo orgánům finanční správy.**

3. Prolomení mlčenlivosti dle § 180 DR a § 38zc ZDP

¹⁵ Seznam je aktualizován dle podkladů zaslaných z Policejního prezidia, Úřadu služby kriminální policie a vyšetřování. Současně je zaslán e-mailem vedoucím oddělení řízení rizik.

¹⁶ Rozkaz generálního ředitele GRČ č. 43/2016.

Speciální případ zproštění mlčenlivosti je upraven v § 180 odst. 1 DŘ, který upravuje povinnost dlužníka na výzvu správce daně podat prohlášení o majetku. Toto ustanovení totiž obsahuje zvláštní (ve vztahu § 53 odst. 2 DŘ) prolomení mlčenlivosti ohledně nesplnění této povinnosti. V daném případě se tak může jednat o spáchání trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 TZ). Zvláštní úpravu prolomení mlčenlivosti pak rovněž upravuje ustanovení § 38zc odst. 3 ZDP.

4. Prolomení mlčenlivosti v případě trestného činu zanedbání povinné výživy (§ 196 TZ)

Na základě § 53 odst. 1 písm. c) DŘ je prolomena mlčenlivost v případě žádosti trestního soudu (tedy nikoliv státního zástupce či policejního orgánu dle § 71a ZPol) o údaje získané při správě daní za účelem stanovení výživného a zajištění prostředků oprávněnému. Trestní soud při posuzování podmínek vzniku trestní odpovědnosti u trestného činu zanedbání povinné výživy musí jako předběžnou otázku posoudit výši výživného a to, zda povinný měl prostředky k plnění vyživovací povinnosti. Mlčenlivost úředních osob správce daně je tak prolomena nejen vůči civilnímu soudu za účelem (primárního) stanovení výživného, ale v důsledku judikatury i vůči soudu trestnímu¹⁷.

5. Zproštěním mlčenlivosti daňovým subjektem

Daňový subjekt vyjádří souhlas s tím, aby správce daně poskytl OČTŘ potřebné informace k řádnému objasnění věci. Tento postup je upraven ustanovením § 52 odst. 2 DŘ. Musí se jednat o **úkon daňového subjektu**¹⁸, z něhož je jednoznačně patrné, jaká osoba zprošťuje (je-li daňovým subjektem), ohledně které daně, resp. její správy se zproštění poskytuje, kdo je zproštěn této povinnosti (správce daně nebo jiná osoba zúčastněná na správě daní), na které konkrétní údaje se zproštění vztahuje (zejména též o jaké zdaňovací období se jedná) a pro jaký účel se zproštění poskytuje (např. soudní řízení identifikované obvyklými údaji - označení soudu, spisová značka, apod.). Zproštění musí být provedeno v písemné nebo protokolární formě. Originál musí být založen ve spise daňového subjektu. Nelze akceptovat zproštění mlčenlivosti, které učiní daňový subjekt do policejního protokolu, popř. doručené z datové schránky Policie České republiky, pokud dokument není opatřen doložkou konverze.

¹⁷ Viz též metodický pokyn GFŘ čj. 53736/14/7001-41000-013989 Stanovisko týkající se povinnosti mlčenlivosti – poskytnutí údajů potřebných pro stanovení výše výživného v trestním řízení ze dne 14. 10. 2014: „*Jelikož lze dospět k tomu, že by údaje měly sloužit shodnému materiálnímu cíli, měly by být poskytovány rovněž trestnímu soudu pro účely řízení o trestném činu zanedbání povinné výživy, neboť v opačném případě by docházelo k disproportionality mezi civilními soudy a trestními soudy a v jejich přístupu k požadovaným informacím ve v podstatě shodné otázce.*“ Např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 31. srpna 2011, sp. zn. 8 Tdo 624/2011.

¹⁸ Příloha č. 2.

3. Trestné činy, u nichž má správce daně oznamovací a informační povinnost¹⁹

1) Dle § 53 odst. 2 písm. a) DŘ Trestné činy daňové a poplatkové

[Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 TZ)] Zkrácení je jakékoli jednání, v důsledku něhož je daňovému subjektu (povinné osobě) v rozporu se zákonem stanovena nižší daň. Jedná se o zvláštní případ podvodu, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá (např. podklady pro stanovení daně zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede apod.). **Vylákání výhody** na některé povinné platbě lze definovat jako předstírání okolností, na základě níž vzniká povinnost státu poskytnout plnění subjektu, který podle zákona ve skutečnosti nemá nárok na takové plnění nebo jenž vůbec není plátcem či poplatníkem takové povinné platby. Typickým příkladem vylákání daňové výhody je nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty nebo daňový bonus na dani z příjmů. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby lze spáchat i úmyslným nepodáním daňového přiznání k příslušné dani při současném zatajení zdanitelného plnění, z něhož vznikla daňová povinnost. Rozsah zkrácení či vylákání musí v souhrnu odpovídat škodě minimálně většího rozsahu, přičemž výše škody pro účely posouzení trestnosti se „sčítá“ za více zdaňovacích období (či dani), pokud jsou splněny podmínky pro pokračování v trestném činu.

[Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TZ)] Objektem neodvedení daně je ochrana zájmu státu na řádném plnění povinnosti zaměstnavatele nebo plátce odvádět povinné zákonné platby. Rozsah neodvedení musí v souhrnu odpovídat škodě minimálně většího rozsahu. V ustanovení § 242 TZ je zakotven zvláštní případ účinné lítosti²⁰ (pro pachatele příznivější) pro tento trestný čin. Trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241) zaniká, jestliže pachatel svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek. Cílem je motivovat pachatele k dodatečnému odstranění škodlivého následku.

[Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243 TZ)] Kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správci daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.

Dle odborné literatury (komentář, Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2012) k trestnímu zákoníku směřuje tato skutková podstata k jednání třetího subjektu (nikoliv daňového subjektu), který nesplní svou zákonnou povinnost. Toto jednání pak může v důsledku vést k ohrožení řádného a včasného stanovení daně. Nesplnění zákonné oznamovací povinnosti spočívá v opomenutí povinného subjektu (orgánů veřejné moci, fyzické nebo právnické osoby), který si úmyslně nepočíná v souladu s § 57 a 59 DŘ a svou povinnost buď nesplní vůbec, nebo nikoli řádně a včas. Zákonná oznamovací povinnost je zpravidla vázána na výzvu či vyžádání správce daně. K naplnění předmětné skutkové podstaty by musela oznamovací povinnost vyplývat ze zákona přímo pro povinný subjekt (viz např. úprava § 34 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinná do 31. 12. 2010), proto nebude ze strany správce daně na místě trestní oznámení stran tohoto trestného činu podávat.

¹⁹ Úplný seznam trestných činů, kde je prolomena mlčenlivost obsahuje Příloha č. 4.

²⁰ Na rozdíl od § 33 TZ založenému na principu dobrovolnosti úhrady (nikoliv až po provedení daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru).

Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží (§ 244 TZ)
Padělání a pozměňování předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti (§ 245 TZ)
Padělání a pozměňování známek (§ 246 TZ)

2) **Dle § 53 odst. 2 písm. b) DŘ:**

[Trestné činy nepřekažení (§ 367 TZ) a neoznámení (§ 368 TZ) trestného činu]
Předmětné skutkové podstaty obsahují seznam trestných činů, jejichž nepřekažení či neoznámení představuje samo o sobě spáchání trestného činu.

3) **Dle § 53 odst. 2 písm. c) DŘ:**

[Dotační podvod (§ 212 TZ)] U skutkové podstaty dotačního podvodu připadají v úvahu dvě trestněprávně relevantní jednání. Za prvé v situaci, kdy žadatel o poskytnutí dotace, subvence nebo návratné finanční výpomoci nebo příspěvku uvede v žádosti *nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo podstatné údaje zamlčí*. Za druhé v situaci (nezávisle na první skutkové podstatě), kdy se pachatel může dopustit trestného činu tím, že *v nikoli malém rozsahu použije prostředky získané účelovou dotací, subvencí nebo návratnou finanční výpomocí nebo příspěvkem na jiný než určený účel* (jelikož dotace stát vymezuje zpravidla jako účelové a nelze je tudíž použít k ničemu jinému, než je stanoveno). V případě, že by hrozila škoda velkého rozsahu, je u daného trestného činu trestná i jeho příprava (v tom případě nemusí dojít ani k pokusu – např. podání žádosti o dotaci, postačí přípravná jednání zvláště závažného zločinu dotačního podvodu dle § 212 odst. 6 TZ – např. obstarávání falešných dokladů apod.).

[Poškození finančních zájmů Evropské unie (§ 260 TZ)] Ustanovení § 260 TZ je v poměru speciality k trestnému činu dotačního podvodu dle § 212 TZ, když zdroje dotací omezuje na rozpočty Evropské unie.

[Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 TZ)] Tento trestný čin může spáchat fyzická nebo právnická osoba, která nevede řádně účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinna, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo **včasné a řádné vyměření daně**.

Trestně odpovědná může být pouze osoba, které tuto povinnost stanovuje zákon²¹, resp. osoby, jejichž jednání je přičitatelné osobě, jíž zákon povinnost ukládá. Tímto zákonem se myslí zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ). Naopak porušení správcem daně uložené záznamní povinnosti nevede ke vzniku trestní odpovědnosti.

- **Forma trestněprávního jednání může spočívat v jedné či více následujících možnostech:**
- **Nevedení účetních knih, zápisů či jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření nebo k jejich kontrole** (osoba je trestně odpovědná, i pokud si tyto opatří nebo vyhotoví, ale nedostatečně je vyplňuje, nemají stanovené obsahové náležitosti. Trestní odpovědnosti nebrání skutečnost, že podnikatel je nezkušený a nerozumí účetnictví nebo na splnění zákonem uložené povinnosti nemá prostředky či zaměstnance. Nevedením účetních knih, zápisů nebo jiných dokladů sloužících

²¹ Srov. rovněž § 100 ZDPH.

k přehledu o stavu hospodaření a majetku se rozumí též porušení ustanovení § 35 odst. 6 ZoÚ²².

- **Uvedení nepravdivých nebo hrubě zkreslených údajů** v účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech – o nepravdivost může jít i jen částečně, pokud jsou nepravdivé důležité části účetní knihy. Hrubě zkreslujícím údajem je údaj, který mylně nebo neúplně informuje o podstatných okolnostech sloužících k přehledu o stavu hospodaření. Může se jednat o faktury či jiné účetní doklady, které mají odůvodnit fiktivní účetní případ nebo naopak nezařazení příslušného účetního dokladu potvrzujícího nabytí určitého zdanitelného příjmu.
- **Změna, zničení, poškození, zatajení účetních knih nebo dokladů či jejich učinění neupotřebitelnými** – jedná se o fyzickou likvidaci nositelů účetních záznamů, a to i opomenutím, kvůli kterému dojde k likvidaci účetních knih, zápisů nebo jiných dokladů. Poškození je snížení informační hodnoty účetních knih, a to buď dočasné či trvalé. Zatajení účetních knih je situace, kdy osoba na žádost kontrolního orgánu nepředloží účetní knihu (typicky správci daně v daňové kontrole), ačkoliv tyto existují. Obdobně je třeba kvalifikovat jako zatajování účetnictví, pokud osoba účelově nepravdivě tvrdí, že účetnictví je u účetního či u daňového poradce.
- Trestný čin podle § 254 TZ je fakticky přípravným trestným činem k trestnému činu zkrácení daně, jehož podstatou je porucha (nikoliv ohrožení jako v případě § 254 TZ). Škodlivý následek v případě § 254 TZ nemusí nastat, tedy nemusí být státu či veřejným rozpočtům způsobena škoda, a to i v případě, že byla správcem daně daňovému subjektu (účetní jednotce) daň vyměřena.

Trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění je subsidiární k trestnému činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, trestný čin „zkrácení daně“ tedy pohlcuje v případě souběhu trestný čin „zkreslování údajů“, jednočinný souběh je vyloučen. Jednání pachatele, který vyhotovil fiktivní fakturu za neuskutečněné zdanitelné plnění a na jejím podkladě se domáhal snížení své daňové povinnosti, může být posouzeno jako trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 TZ, a to i za situace, kdy daňový únik nedosáhl většího rozsahu ve smyslu § 240 odst. 1 TZ (viz usnesení Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 5 Tdo 1503/2014).

O trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění se může jednat i v případě daňové ztráty úmyslně tvrzené v nesprávné výši, tj. např. jednání spočívající ve fingování účetních či jiných dokladů, které mají tvrzenou daňovou ztrátu prokázat. Doktrína připouští v tomto případě i trestní odpovědnost za zkrácení daně (což by vyloučilo odpovědnost za trestný čin dle § 254 TZ (viz výše)).

4) **Dle § 53 odst. 2 písm. d) DŘ:**

Trestné činy proti výkonu pravomoci orgánu veřejné moci a úřední osoby (§ 323 -328 TZ)

Trestné činy úředních osob (§ 329 - 330 TZ)

Úplatkářství (§ 331 - 334 TZ)

Maření výkonu úředního rozhodnutí (§ 337 TZ)

5) **Dle § 53 odst. 2 písm. e) DŘ:**

Udávání padělaných a pozměněných peněz (§ 235 TZ)

Padělání a pozměnění veřejné listiny²³ (§ 348 TZ)

²² Srov. usnesení Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 5 Tdo 1226/2015 : Úmyslné nesplnění povinnosti bez zbytečného odkladu obnovit ztracené, odcizené, zničené nebo poškozené účetnictví obchodní společnosti může naplnit skutkovou podstatu přečinu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 alinea 1 TZ, pakliže dojde k ohrožení majetkových práv jiného nebo včasného a řádného vyměření daně.

Nedovolená výroba a držení pečetidla státní pečeti a úředního razítka (§ 349 TZ)

6) **Dle § 180 odst. 1 DŘ a § 38zc odst. 3 ZDP:**

[Porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 TZ)] Tato skutková podstata se vztahuje na případy, kdy **konkrétní** osoba (daňový subjekt) před soudem nebo jiným orgánem veřejné moci (správce daně) odmítne splnit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku, nebo se takové povinnosti vyhýbá nebo v takovém prohlášení uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje.

Lhůta pro podání prohlášení o majetku dle § 180 odst. 1 DŘ nesmí být kratší než 15 dnů ode dne doručení výzvy a její délku nutno stanovit s přihlédnutím k okolnostem konkrétního případu. Součástí výzvy musí být poučení o povinnostech spojených s doručením výzvy (§ 180 odst. 2, 3 a 5 DŘ) a poučení o trestních následcích spojených s nepodáním prohlášení nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů, spočívajících ve spáchání trestného činu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku (§ 227 TZ). Jiné formální náležitosti pak má výzva k podání prohlášení o majetku ve smyslu § 38zc ZDP, a to zejména délkou lhůty, kterou lze následně prodloužit. V případě, že je kterákoliv výzva doručena fikcí, tedy není dostatečně prokázáno, že se s ní daňový subjekt seznámil, není namístě bez dalšího (např. zopakování výzvy) podávat trestní oznámení. Obecně se však ke vzniku trestní odpovědnosti pachatele opakovaná výzva či jakákoliv další aktivita správce daně (např. uložení pořádkové pokuty) nevyžaduje.

Např. usnesení Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 5 Tdo 340/2016: „*Objektem přečinu porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku podle § 227 tr. zákoníku je především zájem na řádné činnosti orgánů veřejné moci, aby mohly náležitě zjistit existenci majetku a jeho případný rozsah pro účely soudního či jiného obdobného řízení (např. daňového).*“

²³ Např. padělané podací razítko na daňovém přiznání nebo padělané či pozměněné potvrzení správce daně DŘ či § 131 TZ.

4. Trestní oznámení

Jakmile správce daně při své činnosti²⁴ zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 DŘ, má povinnost ve smyslu § 8 odst. 1 TŘ podat bezodkladně trestní oznámení. Pokud nebylo doposud zahájeno daňové řízení (či kontrolní činnost) či je teprve na začátku, bude vhodné některé níže vyjmenované skutečnosti sdělit dodatečně formou doplnění trestního oznámení. V případě plnění oznamovací povinnosti správce daně stran jednoho případu (byť v řetězci „figuruje“ více daňových subjektů a více pachatelů) se podává pouze jedno trestní oznámení, v případě doplnění údaje z iniciativy správce daně se pouze doplní již podané trestní oznámení, na které se odkáže. Správce daně by měl posoudit důvodnost podání trestního oznámení zpravidla po projednání zprávy o daňové kontrole nebo po sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, existují-li skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu, správce daně podá trestní oznámení i dříve. Tím není vyloučeno podání trestního oznámení později, pokud se až následně vyskytnou skutečnosti nasvědčující spáchání trestného činu.

Náležitosti a formu podání obecně upravuje ustanovení § 59 TŘ. V ustanovení § 59 odst. 3 TŘ jsou uvedeny základní informace o tom, co by mělo podání po formální stránce obsahovat a které informace by neměl oznamovatel opomenout (kterému OČTŘ je určeno, kdo jej činí, které věci se týká a co sleduje, podepsané, datované, s potřebným počtem příloh).

Níže uvedené náležitosti nejsou taxativní, jsou určitým vodítkem pro správce daně. Někdy bude množina poznatků správce daně širší, někdy naopak bude neúplná, v posléze uvedeném případě je pak právě na OČTŘ, aby si potřebné informace na základě svých procesních možností opatřil. Lze uvést, že obsahem trestního oznámení je přehled informací, aby si OČTŘ vytvořily v krátké době co nejpodrobnější představu o kauze a následně mohly zvolit optimální postup trestního řízení bez zbytečných prodlev.

[Obecné náležitosti trestního oznámení (§ 59 odst. 3 TŘ + žádosti)]

- a) přesné označení orgánu finanční správy, který podává trestní oznámení (oznamovatel)
- b) číslo jednací
- c) místně příslušné okresní (krajské) ředitelství policie, služba kriminální policie a vyšetřování, odbor hospodářské kriminality nebo pověřený celní orgán, popř. státní zastupitelství
- d) uvedení trestného činu dle § 53 odst. 2 písm. a)-e) DŘ
- e) identifikace osoby (fyzické, právnické), proti které trestní oznámení směřuje
- f) konkrétní zjištěné nedostatky v řízení (druh daně, zdaňovací období, předpokládaná výše škody)
- g) další relevantní informace týkající se osob nebo jednání ve spojitosti s předpokládaným trestným činem
- h) jméno a kontakt na zaměstnance oznamovatele, který může podat informace k případu
- i) datum a podpis²⁵
- j) přílohy v listinné nebo elektronické podobě
- k) žádost o vyrozumění o učiněných opatřeních dle § 158 odst. 2 TŘ
- l) žádost o zaslání opisu usnesení o zahájení trestního stíhání dle § 160 odst. 2 TŘ
- m) uvedení konkrétní adresy²⁶ pro doručování správci daně jako poškozenému²⁷ dle § 45a TŘ

²⁴ Může rovněž souviset i s postupem správce daně dle správního řádu; např. v rámci řízení o uložení pokuty za správní delikt dle ZoÚ lze podat trestní oznámení s tím, že se může jednat o trestný čin dle § 254 TZ.

²⁵ Trestní oznámení vyžaduje dle interních normativních aktů podpis minimálně ředitele sekce příslušného finančního úřadu.

K jednotlivým obecným náležitostem trestního oznámení je pak nutno konkretizovat:

[Oznamovatelem] podezření ze spáchání trestného činu může být jakýkoliv orgán finanční správy. Zpravidla však bude vhodné, aby tímto byl finanční úřad/Specializovaný finanční úřad, útvar sekce místně příslušného finančního úřadu, který potenciální trestnou činnost detekoval a může k ní rovněž poskytnout orgánům činným v trestním řízení odpovídající informace.

[Adresátem] trestního oznámení je zejména policejní orgán či v rámci vymezené působnosti²⁶ pověřený celní orgán²⁹ (a) nebo státní zastupitelství. Záleží na praxi konkrétního finančního úřadu. V případě méně závažných kauz (kupříkladu s nižším předpokladem výše zkrácené či vylákané daně) se doporučuje podávat trestní oznámení přímo podřízeným útvarům příslušného krajského ředitelství Policie ČR.

[Uvedení trestného činu] se vztahuje pouze k formálnímu prolomení mlčenlivosti ve smyslu § 53 odst. 2 písm. a)-e), § 180 odst. 1 DŘ či § 38zc odst. 3 ZDP, konkrétní kvalifikace v trestním oznámení specifikovaného jednání je již zcela v působnosti orgánů činných v trestním řízení.

[Identifikace osoby (pachatele)], proti které trestní oznámení směřuje, spočívá především v jasné identifikaci daňového subjektu podezřelého ze spáchání trestného činu. K samotnému daňovému subjektu by tak měl správce daně připojit základní údaje o registraci, předmětu jeho činnosti, sídle, orgánech společnosti a společnících a upozornit na případná specifika těchto údajů (např. umístění sídla na virtuální adrese, propojenost s jinými subjekty, status nespolehlivého plátce). Především u právnických osob je třeba upozornit na statutární orgány, kontrolní orgány, případné vlivné osoby, zaměstnance či obdobné osoby (zmocněnci), které se mohly rovněž podílet na trestněprávním jednání daňového subjektu. Dle § 9 odst. 3 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů, trestní odpovědnost právnické osoby nevylučuje trestní odpovědnost osoby fyzické a naopak. Nemusí se jednat pouze o osobu, která je ve věci formálně osobou zúčastněnou na správě daní.

[Konkrétní zjištěné nedostatky] musí správce daně zformulovat tak, aby bylo zjevné, že předmětné jednání s vysokou pravděpodobností naplňuje znaky jednání trestného. Při soupisu rozhodných skutečností ze správy daní musí taktéž správce daně poukázat na úmysl (okolnosti, které vedly správce daně k závěru, že by **úmysl** mohl být v konkrétním případě naplněn), který by měl jednotlivé složky objektivní stránky trestného činu pokrývat. Správce daně nemusí mít existenci úmyslu na jisto postavenou, postačí, že v trestním oznámení uvede okolnosti, které úmysl nasvědčují (existuje důvodný předpoklad). Posouzení úmyslu je primárně v působnosti OČTŘ.

Například na podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně nelze usuzovat bez dalšího pouze z podezřelého údaje uvedeného v daňovém přiznání či z chyby v podaném daňovém přiznání. Na takovou skutečnost musí navazovat konkrétní poznatek, z něhož lze dovodit úmysl pachatele zkrátit daň. Může to být fiktivní faktura předložená daňovým subjektem v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, ale taktéž skutečnost zjištěná samotným správcem daně v rámci místního šetření (např. daňový subjekt skladuje zboží, které nezařadil do účetnictví). Správce daně pro účely správy daní neprokazuje úmysl, ale kupříkladu podmínky pro uplatnění testu „vědět měl a mohl“

²⁶ Datovou schránku příslušného FÚ či sekce ÚP FÚ.

²⁷ Výslovný požadavek o doručování právě na tuto adresu.

²⁸ Vymezené v § 12 odst. 2 písm. d) TŘ, týká se zejména trestného činu dle § 240 TZ a § 254 TZ v souvislosti s porušením daňových předpisů o dani z přidané hodnoty.

²⁹ Generální ředitelství cel, Odbor 71, Budějovická 7, 140 00 Praha 4, ID datové schránky: 7puaa4c.

v případě zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, kdežto v řízení trestním musí být úmysl (u daňových trestných činů nepostačí nedbalost dle § 16 TZ) bez pochyby prokázán. Z toho důvodu se doporučuje bez dalšího „nepřeklápět“ výsledky kontrolních zjištění, jež budou zpravidla součástí příloh, do trestního oznámení. Trestní oznámení by mělo být naopak formulováno stručně a srozumitelně, když by mělo zdůrazňovat především nesrovnalosti či neobvyklé skutečnosti, které mohou mít významný dopad na posouzení věci.

Kritéria poukazující na úmysl mohou být např.: **Zjevně podhodnocená/neexistující/zamlčená plnění, fiktivní fakturace, zásahy do účetnictví, neexistence účetnictví, způsob uložení účetnictví, uvádění nepravdivých informací v rámci dokazování, nekontaktní či jinak podezřelé osoby, pochybný způsob uzavřeného obchodu, několik na sebe navazujících obchodů naznačujících fingování, padělané doklady/veřejné listiny.**

Správce daně trestní oznámení **nepodá**, pokud dojde k závěru, že je zjevně trestní odpovědnost promlčena. V hraničních případech je naopak na místě trestní oznámení podat. V případě trestných činů zkrácení daně a neodvedení daně je ve smyslu § 34 TZ délka promlčecí doby trestní odpovědnosti 5 let (§ 240 odst. 1, § 241 odst. 1 TZ), 10 let (§ 240 odst. 2, § 241 odst. 2 a 3 TZ) a 15 let (§ 240 odst. 3 TZ). Zahájením trestního stíhání se běh promlčecí doby přerušuje a tato počne běžet znovu.

Správce daně by měl rovněž popsat přibližný rozsah škody co do druhu daně, zdaňovacích období, v nichž mělo k trestněprávnímu jednání dojít (např. v jakých zdaňovacích obdobích a k jakému okamžiku měla být zkrácena konkrétní daň) a předběžný odhad způsobené škody (kvalifikovaný či minimalistický odhad doměřené daně). Tímto odhadem není OČTŘ vázán. Oznamovací povinnost lze vztáhnout i na období, u kterých došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stanovení penále či jiného následku porušení povinnosti při správě daní nebrání správci daně trestní oznámení podat.

[Další relevantní informací] pro OČTŘ v trestním řízení může být uvedení dalších osob, které se v rámci detekce trestněprávního jednání nějakým způsobem podezřelého jednání účastnily. Správce daně taktéž může vznést podezření o trestněprávním jednání pachatele v jiných zdaňovacích obdobích (existuje-li reálný předpoklad), a to i „prekludovaných období“, neboť prekluze práva k vyměření daně nemusí a priori vylučovat trestní odpovědnost. Správce daně může rovněž upozornit OČTŘ na spáchání trestného činu zkracování údajů o stavu hospodaření a jmění. Pokud správce daně převzal v rámci daňové kontroly originály dokladů, které mohou sloužit k objasnění trestného činu, pak o tom informuje policejní orgán včetně uvedení lhůty, v níž bude muset podklady vrátit osobě, od které je převzal.

[Uvedení žádosti (§ 158 odst. 2 TŘ, § 160 odst. 2 TŘ, § 45a TŘ)] je velice důležité a souvisí s informovaností správce daně o průběhu trestního řízení, širokými možnostmi uplatnění práv správce daně jako poškozeného v trestním řízení a získáváním relevantních podkladů pro účely správy daní (řízení vyměřovací a exekuční) a rovněž s během lhůty pro stanovení daně, která je vázána na skutečnost vedení trestního stíhání³⁰ (§ 148 odst. 4 písm. c) DŘ). Na základě žádosti dle § 158 odst. 2 TŘ je orgán činný v trestním řízení povinen oznamovatele (příslušného správce daně) do jednoho měsíce od oznámení vyrozumět o učiněných opatřeních. Pokud nedojde k vyrozumění ani 10 dnů po uplynutí zákonné lhůty, bude vhodné na to policejní orgán písemně upozornit. Vtělení zvláštní žádosti o doručení opisu usnesení o zahájení trestního stíhání ve smyslu § 160 odst. 2 TŘ je nutné právě z toho důvodu, že tuto výslovnou žádost zákon vyžaduje. Skupinu žádostí pak uzavírá žádost ve smyslu § 45a TŘ (formulovaná níže), na základě

³⁰ K aplikaci § 148 odst. 4 písm. c) DŘ srov. stanovisko GŘ ze dne 23. 3. 2016, č.j. 11636/16/7700-10126-702909.

kteří správce daně sdělí skutečnost, že bude v řízení uplatňovat práva poškozeného a zároveň uvede konkrétní adresu, kam mu budou příslušné písemnosti dle TŘ doručovány. Žádosti by měl správce daně **vtělit do podání poskytujícího informace na žádost OČTŘ v případech, kdy sám není oznamovatelem trestného činu.**

Formulace upozornění v návaznosti na § 158 odst. 2 TŘ: ***Správce daně upozorňuje policejní orgán, že dne xx.xx.yyyy oznámil písemností č.j. xxxx/yyyy ve smyslu § 53 odst. 3 DŘ podezření ze spáchání trestného činu. Jelikož správce daně doposud neobdržel vyrozumění o učiněných opatřeních, žádáme Vás tímto o nápravu ve lhůtě 7 dnů. Až následně by s ohledem na zásadu spolupráce ze strany správce daně mohla připadat v úvahu žádost o odstranění průtahů ve smyslu § 157a TŘ.***

Formulace žádosti dle § 45a TŘ: ***Správce daně uvádí, že bude uplatňovat v trestním řízení práva poškozeného (včetně uplatnění adhezního nároku³¹ dle § 43 odst. 3 TŘ) a dle ustanovení §45a TŘ žádá, aby mu veškeré písemnosti byly doručovány (není-li dohodnuto či vnitřním pokynem finančního úřadu stanoveno jinak) na adresu: FÚ (14+SFÚ), Odbor / Oddělení rizik. Tento útvar by měl koordinovat další distribuci listin příslušným zainteresovaným sekcím, a to nejen v působnosti svého finančního úřadu.***

[Přílohy trestního oznámení] Správce daně přiloží k trestnímu oznámení všechny relevantní písemnosti z daňového spisu. Tyto jsou pro účely posouzení viny a uložení trestu v trestním řízení stěžejní, a to vzhledem k povaze oznamovaných trestných činů. Např. u zkrácení daně je z hlediska zachování práv obviněného procesně nutné mít k dispozici především ty důkazní prostředky, na základě kterých mohou OČTŘ dojít k závěru, že daňový subjekt tvrdil daň v nesprávné výši. Přílohou by naopak neměly být ty písemnosti, které se nevztahují k oznamovanému skutku, tedy které se týkají (výhradně) jiných zdaňovacích období, jiných daní apod.

[Nepodání trestního oznámení] O podání trestního oznámení či podání informací na žádost OČTŘ ve smyslu § 53 odst. 2 DŘ nebude správce daně vyhotovovat žádnou další zvláštní písemnost. Dokladem o jejich poskytnutí je samotné oznámení či průvodní dopis k poskytnutí údajů OČTŘ či samotné trestní oznámení. Naopak v případě nepodání trestního oznámení je vhodné, aby bylo zaznamenáno, že se správce daně zabýval možností trestní oznámení podat. Finanční úřad organizačním opatřením stanoví postup pro posouzení nepodání trestního oznámení, a to případně včetně výše (dodatečně) stanovené daně (či obecně výše škody pro účely trestního řízení), kdy je třeba tento postup iniciovat. Uvedené může být dosaženo sepsáním úředního záznamu. Obdobně může postup a formální sepsání úvahy o nepodání trestního oznámení být posouzeno komisí v rámci finančního úřadu. Vždy však musí být z těchto formálních úkonů zřejmá úvaha správce daně, proč nebylo trestní oznámení podáno.

Správce daně by v případě podávání trestních oznámení či vyřizování žádostí OČTŘ neměl být pouze pasivním účastníkem, který plní svou zákonnou povinnost, nýbrž by měl aktivně vystupovat v trestním řízení jako osoba poškozená, z čehož může čerpat následně informace důležité pro správu daní (viz část 5.). Pokud správce daně není oznamovatelem (např. řetězce), měl by spolupracovat s aktivním správcem daně³², popř. má možnost si potřebné listiny obstarat postupem dle § 57 a násl. DŘ.

[Odložení věci, stížnost] Nejde-li ve věci o podezření z trestného činu, státní zástupce nebo policejní orgán věc odloží usnesením, není-li na místě vyřídit věc jinak. Usnesení o odložení věci musí být správcem daně jako oznamovatelem (požádal-li o to, vždy poškozenému) doručeno (§ 159a odst. 6 TŘ).

³¹ Dle přílohy č. 3.

³² Srov. taktické postupy k TMUK a CEP.

Proti **usnesení o odložení věci** lze podat dle § 159a odst. 7 ve spojení s § 141 TŘ stížnost. Stížnost, která je řádným opravným prostředkem dle TŘ, se podává u orgánu, proti jehož usnesení směřuje, a to **do 3 kalendářních dnů od oznámení usnesení** (§ 143 odst. 1 TŘ). Proto je nutno reagovat obratem, jelikož lhůta zahrnuje i dny pracovního volna (tedy nejedná se o lhůtu 3 pracovních dnů). Případně-li konec lhůty na den pracovního klidu nebo pracovního volna, pokládá se za poslední den lhůty nejbližší příští pracovní den.

Ačkoliv TŘ nestanoví žádné zvláštní náležitosti, je vhodné vymezit alespoň stížnostní důvody, tedy v čem správce daně spatřuje nesprávnost výroku usnesení či vady řízení, které jeho vydání předcházelo. Řízení o stížnosti je založeno na systému úplné apelace, tedy **správce daně může stížnost opřít o nové skutečnosti a důkazy**, které doposud OČTŘ neoznámil, respektive neposkytl. Jestliže stížnosti správce daně nevyhoví orgán, který napadané usnesení vydal, bude věc předložena jeho nadřízenému orgánu (§ 146 odst. 2 TŘ).

Správce daně může podat i „blanketní“ stížnost jako kvalifikovaný prostředek kontroly policejního orgánu, nicméně stručné odůvodnění se doporučuje vymezit. Doplnění stížnosti je možné, ale musí k němu dojít neprodleně (v řádu dnů), aby k němu byl orgánem rozhodujícím o stížnosti brán zřetel. Opravné řízení lze tedy vést i tak, že oznamovatel, popř. koordinátor v součinnosti (např. e-mailová komunikace) s příslušným správcem daně, podá „blanketní“ stížnost s tím, že v podání zároveň uvede, že tato bude ve lhůtě např. do týdne doplněna. Dle povahy případu lze výjimečně v situaci, kdy stížnosti správce daně nebude vyhověno, zvažovat podání podnětu k výkonu dohledu ve smyslu § 12d zákona č. 283/1993 Sb., o státním zastupitelství, ve znění pozdějších předpisů.

V případě, že policejní orgán nesprávně vyhodnotí postavení správce daně jako poškozeného a místo samotného usnesení o odložení trestní věci podle § 159a TŘ zašle pouze vyrozumění podle § 158 odst. 2 TŘ o tom, že bylo usnesení vydáno a trestní věc odložena, je možné podat stížnost proti postupu policejního orgánu podle § 157a odst. 1 TŘ.

V případech, kdy policejní orgán ve věci nezačne na základě trestního oznámení konat **vůbec**, a to ani po urgenci správce daně, je namístě podat **podnět k přezkumu postupu policejního orgánu** dozorujícímu státnímu zastupitelství, popř. státnímu zastupitelství jemu nadřízenému. Přílohou podání by mělo být dotčené trestní oznámení. Tento postup zákon výslovně neupravuje.

[Podání vysvětlení, výslech svědka] V rozsahu podaného trestního oznámení mohou být úřední osoby správce daně vyzvány policejním orgánem k podání vysvětlení. V daném případě se může jednat o upřesnění informací poskytnutých zpracovatelem trestního oznámení či informací, které správce daně na žádost OČTŘ poskytl.

Z hlediska omezené použitelnosti úředního záznamu o podaném vysvětlení v případném trestním stíhání jako důkazu (viz § 158 odst. 6 TŘ) by však OČTŘ měl primárně, pokud již tedy připustí výslech úřední osoby a není-li to nezbytné a neodkladné, provádět výslech úředních osob správce daně v pozici svědků, a to jak v prověřovací tak vyšetřovací fázi přípravného řízení, aby tyto osoby byly co nejméně zatěžovány. Úřední osoba se totiž z podstaty věci nemůže vyjadřovat k jiným skutečnostem, než které jsou obsaženy v daňovém spise. Nelze hodnotit správnost samotných závěrů správce daně (např. zpráva o daňové kontrole, rozhodnutí o stanovení daně). Tyto jsou přezkoumatelné v daňovém, respektive soudním řízení správním. Pouze výjimečně se lze setkat se situací, kdy příslušná úřední osoba něco vnímala svými smysly mimo výkon své pravomoci (např. mimo protokolované jednání).

Výslech úředních osob správce daně v přípravném řízení by měl být připuštěn naprosto **výjimečně** (§ 158 odst. 9, § 164 odst. 1 TŘ), odpovědnost za zákonnost postupu policejního orgánu nese dozorující státní zástupce.

Pokud je úřední osoba správce daně předvolána k podání vysvětlení či ke svědecké výpovědi v postavení fyzické osoby, je vhodné požádat policejní orgán dle § 55 odst. 1 písm. c) TŘ o utajení místa bydliště a doručovací adresy úřední osoby, případně dalších údajů. Dle § 55 odst. 2 TŘ nasvědčují-li zjištěné okolnosti tomu, že svědkovi nebo osobě jemu blízké v souvislosti s podáním svědectví zřejmě hrozí újma na zdraví nebo jiné vážné nebezpečí porušení jejich základních práv, a nelze-li ochranu svědka spolehlivě zajistit jiným způsobem, orgán činný v trestním řízení učiní opatření k utajení totožnosti i podoby svědka. Svědek je poučen o právu požádat o utajení své podoby a podepsat protokol smyšleným jménem a příjmením, pod kterým je pak veden. Zároveň má při podání vysvětlení (výslechu) dle § 158 odst. 5 TŘ právo na právní pomoc advokáta.

5. Uplatnění práv správce daně jako poškozeného. Adheze. Procesní obrana poškozeného

[Poškozený] Na postavení správce daně lze pohlížet **v užším smyslu** jako na poškozeného s právem navrhnout, aby byla obžalovanému v odsuzujícím rozsudku uložena povinnost nahradit v penězích škodu nebo nemajetkovou újmu, jež byla poškozenému trestným činem způsobena, nebo vydat bezdůvodné obohacení, které obžalovaný na jeho úkor trestným činem získal (tzv. adheze). Tyto možnosti jsou v souladu s judikaturou Nejvyššího soudu ČR³³ poměrně omezené (judikatura připouští uplatnění nároku z titulu ručení obviněného za dluh daňového subjektu). Uplatnění adhezního nároku připadá v úvahu nejdříve po doručení opisu usnesení o zahájení trestního stíhání. **V širším smyslu** lze na poškozeného hledět jako na stranu trestního řízení s komplexem všech procesních práv dle TŘ. OČTŘ jsou povinny poškozeného o jeho právech poučit a poskytnout mu plnou možnost k jejich uplatnění (§ 46 TŘ). V případě trestných činů vyjmenovaných v § 53 odst. 2 písm. a) DŘ (též i § 254 TZ) je správce daně (jednající za stát) poškozeným s procesními právy dle TŘ, OČTŘ o tomto postavení „pouze“ procesně poučuje. Dle § 43 odst. 1 TŘ má poškozený právo činit návrh na doplnění dokazování, nahlížet do spisů (§ 65 TŘ), zúčastnit se sjednávání dohody o vině a trestu, zúčastnit se hlavního líčení a veřejného zasedání konaného o odvolání nebo o schválení dohody o vině a trestu a před skončením řízení se k věci vyjádřit. Uplatnění procesních práv poškozeného musí OČTŘ poškozenému umožnit ve všech fázích trestního řízení.

[Nahlížení do spisu] Stěžejním oprávněním pro správce daně je možnost **nahlížet do spisu**³⁴. Dle § 65 odst. 1 TŘ má poškozený právo nahlížet do spisů, činit si z nich výpisky a poznámky a pořizovat si na své náklady kopie spisů³⁵. Na základě těchto poznatků může využít informace pro vedení daňového řízení. Ve smyslu § 93 odst. 4 DŘ ve spojení s § 57, 58 DŘ lze následně podat žádost o poskytnutí konkrétních podkladů ze spisu jako subsidiární důkaz³⁶ pro daňové řízení (§ 93 odst. 2, 3 DŘ). Z trestního spisu lze rovněž zjistit, zda OČTŘ daňovému subjektu či třetím osobám zajistily majetek. Takto zajištěný majetek daňového subjektu lze přednostně exekvovat³⁷ v rámci daňové exekuce bez souhlasu OČTŘ, v případě třetích osob event. uplatňovat v adhezním řízení z titulu ručení.

[Účast správce daně na hlavním líčení] zpravidla nebude nutná. Jeho zahájení představuje poslední okamžik, kdy lze uplatnit adhezní nárok.

[Vyjádření ve věci] (před skončením věci) je v některých případech poměrně důležitou součástí vystupování správce daně jako poškozeného v trestním řízení. Správce daně může v rámci svého vyjádření navrhnout uložení trestu zrušení právnické osoby, která byla využita ke spáchání trestného činu. V případě obžalovaných statutárních orgánů či dalších vlivných osob, které se trestným činem spáchaným prostřednictvím právnické osoby bezdůvodně obohatily, bude vhodné, aby správce daně za předpokladu, že bude mít na jisto postaveno, že daňové nedoplatky daně právnické osoby nebudou uhrazeny, a zároveň správce daně neuplatnil adhezní nárok, soudu navrhl, aby těmto osobám byl uložen trest propadnutí majetku, popř. peněžitý trest k úhradě zkrácené daně vzniklé veřejným rozpočtům a toto své

³³ Usnesení Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 15 Tdo 902/2013.

³⁴ Pověření konkrétního zaměstnance k nahlížení nebo jinému úkonu, který má být za správce daně vykonán osobně, bude řešeno dle podpisového řádu FS.

³⁵ V rámci nahlížení je možné požádat o poskytnutí kopie spisu v elektronické podobě (CD, DVD).

³⁶ Meze použitelnosti důkazů v daňovém řízení stanoví judikatura (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 2 Afs 24/2007, 1 Afs 19/2009).

³⁷ Viz např. § 79e TŘ. Zajištění nástrojů a **výnosů** z trestné činnosti a náhradní hodnoty OČTŘ doplňuje v případě trestného činu zkrácení daně postupy správce daně dle DŘ, pro správce daně je stěžejní § 79e odst. 2 TŘ, který umožňuje pro výkon rozhodnutí k uspokojení pohledávky státu nakládat se zajištěnou věcí, i bez souhlasu předsedy senátu, není-li možné postihnout exekucí věc nedotčenou rozhodnutím OČTŘ o zajištění.

vyjádření přesvědčivě odůvodnil. Toto vyjádření slouží především k utvrzení postupu OČTŘ při ukládání trestu a odstranění škodlivého následku. Správce daně může rovněž vůči obžalovanému navrhnout uložení trestu zákazu činnosti (na jeden rok až deset let, dopustil-li se pachatel, např. jednatel daňového subjektu trestného činu v souvislosti s touto činností, a to případně i samostatně (srov. např. § 240 odst. 1, § 241 odst. 1, § 254 odst. 1 TZ). Vyjádření ve věci bude nejčastěji písemné, ústní pouze v případě výjimečné účasti na hlavním líčení.

[Výčet nejdůležitějších písemností adresovaných poškozenému]

- 1) **§ 159a odst. 6 TŘ – Usnesení o odložení věci**
- 2) **§ 160 odst. 2 TŘ – Usnesení o zahájení TS** (pouze na zvláštní výslovnou žádost)
- 3) **§ 166 odst. 1 TŘ – vyrozumění o možnosti prostudovat spis** (pouze pokud byl již uplatněn adhezní nárok dle § 43 odst. 3 TŘ, správce daně má však k dispozici institut nahlížení do spisu dle § 65 TŘ) a právo učinit návrh na doplnění vyšetřování.
- 4) **§ 176 odst. 1 TŘ – vyrozumění o podání obžaloby**
- 5) **§ 196 odst. 1 TŘ – doručení obžaloby soudem** (současně s obžalobou je doručováno poučení o možnosti uplatnění nároku dle § 43 odst. 3 TŘ, pokud již nebyl poškozeným uplatněn)
- 6) **§ 198 odst. 2 TŘ – vyrozumění o konání hlavního líčení** (často doručováno souběžně s obžalobou)

[Procesní obrany poškozeného - shrnutí]

1) **Žádost o přezkoumání postupu policejního orgánu a státního zástupce (§ 157a TŘ)** (nadřízeného státního zástupce), aby byly odstraněny **průtahy** v řízení nebo **závady** v postupu policejního orgánu. Tato žádost není vázána žádnou lhůtou.

2) **Stížnost proti usnesení**

Poškozený má rovněž širokou možnost bránit se **usnesením** policejního orgánu či státního zástupce v přípravném řízení, zejména se jedná o stížnost proti usnesení o odložení věci (§ 159a odst. 7 TŘ), a rovněž stížnost proti usnesení o zastavení trestního stíhání (§ 172 odst. 3 TŘ). Tato procesní obrana je vázána lhůtou 3 kalendářních dnů od oznámení usnesení.

3) **Odvolání proti rozsudku**

V případě, že správce daně v trestním řízení uplatní adhezní nárok ve smyslu § 43 odst. 3 TŘ, pak se lze bránit **proti výroku rozsudku o náhradě škody**, popř. tehdy, pokud takový výrok nebyl soudem učiněn (§ 246 odst. 1 písm. d), 2 TŘ). Lhůta pro podání odvolání činí 8 kalendářních dnů ode dne doručení opisu rozsudku.

6. Další možné formy spolupráce s OČTŘ

Orgány FS ČR mohou dále spolupracovat s OČTŘ v dalších oblastech, a to jak na bázi dílčích podpůrných úkonů správců daně pro účely trestního řízení, tak na bázi trvalé spolupráce společných týmů, které vyšetřují nejzávažnější formy daňové kriminality. Mezi tyto patří odborné vyjádření a odborný konzultant³⁸.

³⁸ V závažných a skutkově složitých věcech může dle § 157 odst. 3 TŘ státní zástupce nebo policejní orgán využít odborné pomoci konzultanta, který má znalost ze speciálního oboru. O návrh na výběr určité osoby jako konzultanta může též požádat správní úřad (správce daně), jiný orgán, vědeckou nebo výzkumnou instituci. O přibrání konzultanta sepíše státní zástupce nebo policejní orgán úřední záznam. Účast konzultanta nezavazuje státního zástupce a policejní orgán odpovědnosti za zákonný průběh trestního řízení. Odborný konzultant je povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se v průběhu trestního řízení dozvěděl.

[Odborné vyjádření (§ 105 odst. 1 TŘ)] Podle ustanovení § 105 odst. 1 TŘ může OČTŘ vyžádat odborné vyjádření, je-li k objasnění skutečnosti důležité pro trestní řízení třeba odborných znalostí. Odborné vyjádření lze žádat pouze za předpokladu, že jsou správci daně předloženy konkrétní podklady (či jejich označení) pro účely stanovení daně (zpravidla výše předpokládané škody) a otázky. Zprávu finančního úřadu, která na základě příslušných daňových dokumentů plátce daně obsahuje prostý matematický výpočet rozsahu, v jakém došlo ke zkrácení daně nebo vylákání výhody na dani, není považována za odborné vyjádření v pravém slova smyslu, ale za listinný důkaz (Srov. usnesení Nejvyššího soudu ČR, sp. zn. 5 Tdo 397/2013). Odborné vyjádření nelze od orgánu FS ČR vyžadovat ve složitých případech či v případech, kdy by měl správce daně při zpracování vycházet z nejednoznačného zadání. V takových případech je nezbytné žádat o zpracování znaleckého posudku.

Při zpracování odborného vyjádření je správce daně povinen:

- a) vycházet výlučně z údajů poskytnutých OČTŘ
- b) poučit OČTŘ, že při zpracování vycházet pouze z jím poskytnutých informací a výsledná částka se nemusí shodovat s částkou skutečně vyměřené daně
- c) zahájit příslušný postup v případě, že by informace poskytnuté OČTŘ odůvodňovaly u vyšetřovaného subjektu nesplněnou daňovou povinnost. Za tímto účelem též poskytne písemnost místně příslušnému či příslušným správcům daně a zároveň informovat Odbor/oddělení řízení rizik.

Odborné vyjádření nemusí zpracovávat odlišný orgán FS ČR než ten, který se podílel na daňovém řízení vyšetřovaného subjektu. Námitku proti osobě zpracovatele odborného vyjádření nelze v trestním řízení vznést. Nutno rovněž doplnit, že OČTŘ ohledně výše zkrácené (vylákané) daně pro účely trestního řízení nejsou vázány vyjádřením správce daně, a to ani v případě, že již došlo k pravomocnému doměření daně. V rámci odborného vyjádření se rovněž nelze vyjadřovat k otázce aplikace konkrétního právního předpisu, resp. řešit právní otázky obecně. Finanční úřad vede evidenci zpracovaných odborných vyjádření.

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

v zastoupení
Mgr. Ing. Radim Patočka
ředitel odboru

Přílohy:

- 1) Procesní diagram trestního řízení
- 2) Vzor zproštění povinnosti mlčenlivosti – OČTŘ
- 3) Uplatnění tzv. adhezních nároků v trestním řízení - INFORMACE
- 4) Seznam trestných činů, u kterých může být prolomena mlčenlivost dle DŘ
- 5) Použitelnost důkazů získaných v rámci trestního řízení v řízení daňovém

Na vědomí:

Ministerstvo financí – odbor Daňová legislativa
Ministerstvo financí – odbor Správní činnosti
Generální ředitelství cel