

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta ekonomická

Diplomová práce

Ekonomické důsledky páchaní hospodářských trestných činů

Economic consequences of committing economic crimes

Bc. Michal Tvrdík

Plzeň 2020

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Michal TVRDÍK**
Osobní číslo: **K18N0087P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Téma práce: **Ekonomické důsledky páchaní hospodářských trestných činů**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Zásady pro vypracování

1. Vytvořte úvodní část pro problematiku trestního práva, zvolte cíl a metodický způsob řešení práce.
2. Sestavte literární řešení zejména z právní úpravy hospodářských trestných činů.
3. Analyzujte skutkové podstaty u vybraných trestných činů se zaměřením na DPH, definujte negativní dopady neodvedení DPH na hospodářství státu.
4. Shrňte problematiku vybraných trestných činů a vytvořte závěr.

Rozsah diplomové práce: **60 – 80**
Rozsah grafických prací: **neuveden**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- NOVOTNÝ, František. *Trestní právo hmotné*. 4., aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2017. ISBN 978-80-7380-651-4.
- PEJČ, Vladimír. *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2018 Sb., charakteristika důležitých proků a pojinná normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-072-0.
- VANTUCH, Pavel. *Hospodářsko trestná činnost*. 2., dopl. a přeprac. vyd. Brno: Rašínova vysoká škola, 2010. ISBN 978-80-87001-19-6.

Vedoucí diplomové práce: **Doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **22. října 2019**
Termín odevzdání diplomové práce: **22. dubna 2020**


Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka




Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 22. října 2019

Čestné prohlášení

Čestně prohlašuji, že předkládaná diplomová práce na téma:

„Ekonomické důsledky páčání hospodářských trestných činů“

je výsledkem mého samostatného přístupu a tvorby, že všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a že tato práce v tištěné podobě je zcela identická s její elektronickou podobou a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Plzni dne _____

podpis autora

Poděkování

V souvislosti s vypracováním této diplomové práce vyjadřuji upřímné poděkování doc. Ing. Janě Hinke Ph.D., jakožto vedoucí této práce za vedení v celém průběhu zpracovávání diplomové práce, zejména pak za její cenné rady, odborné konzultace i za velmi vstřícný přístup.

Další veliké díky patří náměstkyni Okresního státního zastupitelství Plzeň-město Mgr. Ivaně Hostašové, náměstkyni Okresního státního zastupitelství Plzeň-jih JUDr. Taťáně Ulčové a náměstku Okresního státního zastupitelství Plzeň-Sever Mgr. Dušanu Novému za poskytnutí statistiky spáchaných hospodářských trestných činů na území okresu Plzeň-město, Plzeň-jih a Plzeň-sever, za jejich odborná stanoviska k problematice trestního práva, jakož i za ochotu poskytnout svůj čas i praktické znalosti a zkušenosti za účelem vypracování této diplomové práce.

Poděkování náleží rovněž panu plk. PhDr. Ondřeji Moravčíkovi, vedoucímu oddělení tisku Odboru komunikace a vnějších vztahů Policejního prezidia ČR v Praze za poskytnutí dat o výši škod spáchaných trestným činem podvodu na území Plzeňského kraje.

A na závěr mému otci, který byl ochotný mou práci redigovat a zároveň nabídnout nezávislý pohled na řešenou problematiku.

Všem tímto srdečně děkuji.

Obsah

ÚVOD	9
1 CÍL PRÁCE A METODIKA	11
2 HOSPODÁŘSKÉ TRESTNÉ ČINY	13
2.1 TRESTNÍ PRÁVO	13
2.1.1 <i>Pojem trestného činu</i>	13
2.1.2 <i>Znaky trestného činu</i>	15
2.1.3 <i>Objekt trestného činu</i>	18
2.1.4 <i>Objektivní stránka trestného činu</i>	18
2.1.5 <i>Subjekt trestného činu</i>	22
2.1.6 <i>Subjektivní stránka trestného činu</i>	24
2.1.7 <i>Majetkové a hospodářské trestné činy</i>	28
2.2 PROBLEMATIKA DPH	29
2.2.1 <i>Základní ustanovení zákona o DPH</i>	29
2.2.2 <i>Podvody páchané na DPH</i>	32
2.3 STATISTICKÉ METODY ZPRACOVÁNÍ DAT	36
2.3.1 <i>Jednoduché exponenciální vyrovnávání</i>	36
2.3.2 <i>ANOVA</i>	39
2.3.3 <i>Kategoriální data</i>	40
3 ANALÝZA SKUTKOVÝCH PODSTAT U VYBRANÝCH TRESTNÝCH ČINŮ	43
3.1 TRESTNÉ ČINY PROTI MAJETKU (HLAVA V, UST. § 205-232 TZ)	43
3.1.1 <i>Podvod (ust. § 209 TZ)</i>	43
3.2 TRESTNÉ ČINY PROTI MĚNĚ A PLATEBNÍM PROSTŘEDKŮM (HLAVA VI, DÍL 1, UST. § 233-239 TZ)	46
3.2.1 <i>Neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku (ust. § 234 TZ)</i>	46
3.3 TRESTNÉ ČINY DAŇOVÉ, POPLATKOVÉ A DEVIZOVÉ (HLAVA VI, DÍL 2, UST. § 240-247 TZ)	48
3.3.1 <i>Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (ust. § 240 TZ)</i>	49
3.3.2 <i>Neodvedení daně, poj. na soc. zabez. a podobné povinné platby (ust. § 241 TZ)</i>	52

3.4	TRESTNÉ ČINY PROTI ZÁVAZNÝM PRAVIDLŮM TRŽNÍ EKONOMIKY A OBĚHU ZBOŽÍ VE STYKU S CIZINOU (HLAVA VI, DÍL 3, UST. § 249-261)	54
3.4.1	<i>Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (ust. § 254 TZ)</i>	54
4	STATISTICKÉ ZPRACOVÁNÍ VYBRANÝCH TRESTNÝCH ČINŮ	58
4.1	ANALÝZA VÝVOJE TRESTNÝCH ČINŮ.....	58
4.1.1	<i>Jednoduché exponenciální vyrovnávání</i>	<i>59</i>
4.1.2	<i>Výrok k první výzkumné otázce</i>	<i>61</i>
4.2	TESTOVÁNÍ ZÁVISLOSTI MEZI ZVOLENÝMI OKRESY A VYBRANÝMI TRESTNÝMI ČINY	62
4.2.1	ANOVA.....	63
4.2.2	χ^2 test nezávislosti v kontingenční tabulce.....	65
4.2.3	<i>Výrok k druhé výzkumné otázce</i>	<i>67</i>
5	NEGATIVNÍ DOPADY NEODVEDENÍ DPH NA HOSPODÁŘSTVÍ STÁTU	69
5.1	ANALÝZA VÝVOJE PÁCHANÍ PODVODŮ NA DPH.....	70
5.1.1	<i>Jednoduché exponenciální vyrovnávání</i>	<i>71</i>
5.1.2	<i>Výrok k třetí výzkumné otázce</i>	<i>73</i>
5.2	POZNATKY DE LEGE LATA A ÚVAHY DE LEGE FERENDA.....	73
5.2.1	<i>Poznatky de lege lata</i>	<i>74</i>
5.2.2	<i>Úvahy de lege ferenda.....</i>	<i>76</i>
	ZÁVĚR.....	81
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	83
	SEZNAM TABULEK	85
	SEZNAM OBRÁZKŮ	86
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	87
	SEZNAM PŘÍLOH.....	88

Úvod

Ústavní zákon České republiky definuje Českou republiku jako svrchovaný demokratický právní stát, založený na účtě k právům a svobodám člověka a občana, přičemž platí, že Česká republika dodržuje závazky, které pro ni vyplývají z mezinárodního práva.

Společně s Listinou základních práv a svobod Ústava České republiky garantuje, že každý člověk může činit co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Naopak lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích a způsoby, které zákon stanoví.

Pro ústavněprávní zakotvení trestního práva hmotného je stěžejní, že základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci.

Na základě výše uvedeného jsou pak jako jedny z pilířů právního a demokratického v trestním zákoníku zakotveny základní principy trestního práva a to „Žádný trestný čin bez zákona,“ což je právní princip, který říká, že jen trestní zákon vymezuje trestné činy a stanoví trestní sankce, které lze za jejich spáchání uložit a „Není trestu bez zákona,“ jako princip, který říká, že nelze někoho za něco potrestat, pokud daný skutek není zákonem zakázán.

Neméně významnou zásadou trestního práva, jež se promítá i do daňového trestního práva, je zásada „ne bis in idem,“ která říká, že není možné za stejný skutek postihnout sankcí jednu a tutéž osobu podruhé. V praxi to znamená, že pokud již byla určité osobě udělena sankce v daňovém řízení, nemůže již být téže osobě následně udělena sankce ještě v řízení trestním.

Základním úkolem každé společnosti, v daném případě České republiky, je zajistit svůj hospodářský růst v zájmu zlepšování své pozice na poli celosvětové hospodářské konkurence.

Ruku v ruce s hospodářským růstem společnosti jde pak zájem České republiky na zlepšování postavení svých občanů při uspokojování kvality jejich života zejména v oblasti ekonomické a v důsledku toho i v oblasti sociální v širším slova smyslu. Samozřejmě, že zlepšování kvality života občanů není možné bez jejich aktivního přístupu ve vztahu ke společnosti a bez respektování právního rámce daného státem.

Cílem je ochrana společnosti před pachateli trestných činů, aby nebyly páčány trestné činy vůbec nebo byly páčány jen v co nejmenší míře. Autor má současně za to, že nejen represe stanovené v jednotlivých ustanoveních trestního zákoníku v podobě ukládaných trestů za spáchání trestného činu vede k ochraně společnosti, ale že značnou roli v rámci této ochrany sehrává i prevence.

Na tomto místě lze konstatovat, že naprostá většina občanů České republiky jedná v souladu se zákony. Existují však i tací, kteří svojí nedisciplinovaností a projevy parazitismu poškozují zájmy České republiky a ve své podstatě poškozují zájmy těch, kteří v souladu se zákonem jednají. Typickými projevy parazitismu a poškozování státu jsou pak útoky proti její ekonomice, jež jsou vymezeny zejména v VI. Hlavě zákona č. 40/2009 Sb. Trestní zákoník (dále také jen jako TZ), jenž nabyl účinnosti 1. ledna 2010 a nahradil zrušený trestní zákon č. 140/1961 Sb.

Vzhledem k tomu, že trestní zákoník rozděluje trestné činy v VI. Hlavě do čtyř dílů, přičemž každý díl obsahuje větší počet konkrétních paragrafovaných ustanovení, bude pozornost v této práci zaměřena, co se jejich analýzy týče, jen na některé vybrané, nejvíce páchané ve zvolených okresech Plzeň-město, Plzeň-jih a Plzeň-sever v rámci Plzeňského kraje.

1 Cíl práce a metodika

Cílem této práce, za pomoci a využití základních institutů trestního práva, bude ověření tří stanovených výzkumných otázek, a to zda:

1. Existuje u vybraných trestných činů, mezi lety 2008-2018 vývojový trend?
2. Existuje závislost mezi zvolenými okresy Plzeňského kraje a vybranými trestnými činy v roce 2018?
3. Existuje u podvodů na dani z přidané hodnoty, mezi lety 2008-2018 vývojový trend?

Na základě statistiky hospodářských a majetkových trestných činů uvedené v příloze A této práce, bude proveden rozbor skutkových podstat vybraných hospodářských a majetkových trestných činů s nejvýraznějším početním zastoupením ve zvolených okresech Plzeň – město, Plzeň – jih a Plzeň – sever v rámci Plzeňského kraje.

V souladu se zaměřením této práce a k dosažení vytyčeného cíle byly vybrány jen ty trestné činy, které svým charakterem nejvíce odpovídají protiprávním jednáním náležejícím do oblasti ekonomie.

První výzkumná otázka bude ověřena za použití analýzy časových řad, konkrétně adaptivní metodou jednoduchého exponenciálního vyrovnávání.

Druhá výzkumná otázka bude ověřena za použití testování hypotéz, konkrétně velice známou a v praxi často využívanou metodou ANOVA – test shody středních hodnot se dvěma faktory. Tato metoda bude pro lepší posouzení závislosti sledovaných faktorů doplněna o testování dobré shody, tzv. chí-kvadrát test nezávislosti spadající do kategoriálních dat.

Třetí výzkumná otázka bude ověřena opět za použití analýzy časových řad, konkrétně adaptivní metodou jednoduchého exponenciálního vyrovnávání. V návaznosti na výsledky provedené analýzy a současný právní stav se autor věnuje úvahám, zda používané prostředky boje proti páchání trestného činu (dále také jen jako TČ), konkrétně vymezeného v ust. § 209 a 241 trestního zákoníku (dále také jen jako TZ), jsou dostatečné nebo dostatečně využívány, či zda jsou účinné, tj. poznatky de lege lata, anebo, zda situace vyžaduje posílení a změnu prostředků tohoto boje za účelem zvýšení jeho účinnosti, tj. úvahy de lege ferenda.

S ohledem na složitost práva, coby samostatného vědního odvětví, není cílem této práce do hloubky analyzovat právo, resp. trestní právo v celé jeho šíři, ale provést analýzu vybraných hospodářských trestných činů vymezených v VI. Hlavě TZ, a majetkového trestného činu dle ust. § 209 hlavy V. TZ, a to právě za použití základních institutů trestního práva, které dle názoru autora nejlépe charakterizují a vystihují, jaký zájem společnosti byl protiprávním jednáním pachatele porušen, jak byl trestný čin spáchán, kdo jej způsobil a jak byl zaviněn, a proto další části této práce budou těmito instituty provázeny. Pro názornost jsou tyto základní instituty označovány jako skutkové podstaty trestného činu (dále jen SPTČ) vyznačeny v částečných grafických schématech, jakož i v uceleném grafickém schématu.

K výše uvedenému bude práce doplněna o analýzu vybraných majetkových a hospodářských trestných činů částečně podle hlavy páté TZ a podle hlavy šesté TZ na základě rozboru jejich skutkových podstat, přičemž ke každému vybranému trestnému činu je přiřazen praktický příklad buď ve formě části konkrétního rozsudku, judikátu nebo tzv. “právních vět“, což jsou vybrané části odůvodnění soudního rozhodnutí (v praxi zejména rozsudku či nálezu), které má obsahovat to podstatné, o co v dané věci šlo a jaký právní názor k dané věci soud zaujal.

Vzhledem k tomu, že je tato práce zaměřena na období let 2008–2018, je nutné vědět, že v rámci tohoto období byly v platnosti dva trestní předpisy, a to zrušený trestní zákon č. 140/1961 Sb. a nový trestní zákoník č. 40/2009 Sb., účinný od 1.1.2010. Tato skutečnost měla vliv nejen na odlišná číslování jednotlivých hlav, dílů, oddílů a paragrafovaných ustanovení, jakož i na jejich názvy, ale zejména na zlepšení odhalování majetkových a hospodářských trestných činů.

Pro účely této práce se autor přidrží rozdělení trestných činů majetkových a hospodářských podle nového TZ s tím, že odlišnosti v očíslování a názvosloví jednotlivých ustanovení mezi zrušeným a platným trestním zákoníkem autor uvádí do převodové tabulky, z které jsou tyto odlišnosti patrné a která tvoří přílohu B této práce. Autor u vybraných trestných činů jednotlivé odlišnosti znázorňuje tím, že za stávající znění uvádí kurzívou označení dle původního, zrušeného trestního zákona.

2 Hospodářské trestné činy

Hospodářské trestné činy provázejí lidstvo od samého počátku jeho existence a náleží k těm trestným činům, které byly postihována od pradávna. Jedná se o porušování stanovených pravidel zasahujících do vlastnických práv a narušujících ekonomický a hospodářský život společnosti v jakékoli formě.

Proti tomuto porušování se každá společnost brání svým trestním právem, které upravuje a postihuje takové trestné činy.

2.1 Trestní právo

Trestní právo, je jedním z odvětví veřejného práva, kde na jedné straně vystupuje stát jako dominující a určující prvek a na straně druhé pak fyzické, nebo právnické osoby coby prvek vůči státu ve vztahu podřízeném.

Jako samostatný vědní obor, se jedná o disciplínu, která je nejčastěji chápána jako soustava pravidel chování, tedy příkazů, zákazů či dovolení, obecně nazývaných právní normy, které jsou stanoveny státem, které chrání práva a oprávněné zájmy fyzických a právnických osob, zájmy společnosti a ústavní zřízení České republiky před jednáními společensky škodlivými a které v případě jejich nedodržování stát mocensky vynucuje. (Novotný, 2017)

TZ je ve svém dílu prvním, první části, hlavy první uvozen nadpisem „Žádný trestný čin bez zákona“, latinsky „nullum crimen sine lege.“

Za TČ obecně, je tedy nutno posuzovat pouze takový protiprávní čin, který je TZ označen za trestný, a který vykazuje znaky v zákoně uvedené. Tato zásada se samozřejmě plně vztahuje i na TČ hospodářské.

V následující části bude proveden výklad základních institutů trestního práva, v daném případě se jedná jak o vymezení pojmu **trestný čin**, **přečin**, **zločin**, ale také o analýzu znaků skutkové podstaty TČ.

2.1.1 Pojem trestného činu

Podle ust. § 13 odst. 1 TZ je **trestným činem** protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.

Trestní právo rozlišuje od 1.1.2010, kdy vstoupil v účinnost zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, dvě kategorie trestných činů. Závažnější trestné činy se nazývají **zločiny**, méně závažné trestné činy se nazývají **přečiny**.

Podle ust. § 14 odst. 2 TZ jsou **přečiny** všechny nedbalostní trestné činy a ty úmyslné trestné činy, za něž hrozí trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby do pěti let.

Podle ust. § 14 odst. 3 TZ jsou **zločiny** všechny úmyslné trestné činy, které nejsou podle zákona přečiny a za něž hrozí trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nad pěti let.

Zvlášť závažné zločiny – nejsou zvláštní kategorií TČ, ale podkategorií zločinu a jsou to úmyslné TČ, na které TZ stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let.

Trestným činem se rozumí jen čin soudně trestný a pokud z jednotlivého ustanovení trestního zákona nevyplývá něco jiného, též **příprava** k trestnému činu, **pokus** trestného činu a **účastnictví**.

Podle ust. § 20 odst. 1 TZ je **příprava** k trestnému činu jednání, které záleží v úmyslném vytváření podmínek pro spáchání zvlášť závažného zločinu, zejména v jeho organizování, opatřování nebo přizpůsobování prostředků nebo nástrojů k jeho spáchání, ve spolčení, sročení, v návodu nebo pomoci k takovému zločinu a je přípravou jen tehdy, jestliže to trestní zákon u příslušného trestného činu výslovně stanoví a pokud nedošlo k pokusu ani dokonání zvlášť závažného zločinu.

Podle ust. § 21 odst. 1 je **pokus** trestného činu jednání, které bezprostředně směřuje k dokonání trestného činu a jehož se pachatel dopustil v úmyslu trestný čin spáchat a je pokusem trestného činu, jestliže k dokonání trestného činu nedošlo.

Podle ust. § 24 odst. 1 TZ se účastnictvím rozumí **organizátorství, návod a pomoc**.

Podle vývojových stádií se trestný čin člení na:

- ❖ **přípravu** dle ust. § 20 TZ,
- ❖ **pokus** dle ust. § 21 TZ,
- ❖ **dokonaný trestný čin** dle ust. § 13 TZ.

2.1.2 Znaky trestného činu

Základem trestní odpovědnosti podle platného českého trestního práva je pouze trestný čin. Jedním z formálních znaků trestného činu je skutková podstata, kterou se rozumí souhrn znaků trestného činu určitého druhu (například krádeže, vraždy, loupeže), kterými se od sebe navzájem liší. (Novotný, 2017)

Již bylo uvedeno, že trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně. Z této definice trestného činu vyplývají dvě obligatorní podmínky, a to **protiprávnost**, kterou TZ posuzuje z hlediska celého právního řádu a **znaky** uvedené v trestním zákoně, které zahrnují **obecné znaky** a **typové znaky**. (Novotný, 2017)

Za znaky trestného činu trestní právo považuje:

- ❖ **protiprávnost** – v oblasti trestního práva lze pouze v trestním procesu závazně určit, že se stal určitý trestný čin, která osoba je za jeho spáchání odpovědná a jaké to pro ni bude mít právní důsledky,
- ❖ **obecné znaky** – jsou ty znaky, které jsou pro všechny trestné činy stejné (TČ se jimi od sebe neliší), tj. věk pachatele, přičetnost pachatele a u mladistvého jeho rozumová a mravní vyspělost,
- ❖ **typové znaky** – jsou ty, jež od sebe odlišují jednotlivé trestné činy a jež charakterizují tzv. skutkovou podstatu trestného činu (dále také jen jako SPTČ), které se člení na:
 - základní, jež obsahuje základní popisy trestného činu (zpravidla uvedené v úvodní větě konkrétního trestného činu),
 - kvalifikované, popisují takové okolnosti spáchání trestného činu, při jejichž splnění trestní zákoník stanoví přísnější trest, než který může být uložen pro základní skutkovou podstatu. Kvalifikované skutkové podstaty jsou stanoveny pro většinu trestných činů, v některých případech i ve více stupních podle závažnosti,
 - privilegované, které jsou mírněji trestné kvůli nižší nebezpečnosti jednání pachatele.

SPTČ charakterizují znaky, jež musí být pro spáchání trestného činu naplněny vždy vsehny (chybí-li jeden znak nejedná se o trestný čin) a jsou to:

- ❖ **objekt**, tedy co bylo jednáním pachatele porušeno či ohroženo,
- ❖ **objektivní stránka**, charakterizuje tzv. kauzální nexus „nexus causalis“, což je objektivní, kauzální vztah mezi příčinou a následkem, který je v právu nutným předpokladem vzniku odpovědnosti, např. za újmu nebo za trestný čin. Tento vztah je dán tím, že bez určité příčiny, např. protiprávního úkonu, by daný škodlivý následek nenastal, případně by nenastal takovým způsobem, jakým nastal,
- ❖ **subjekt**, charakterizuje pachatele trestného činu z hlediska věku a přičetnosti,
- ❖ **subjektivní stránka**, charakterizuje zavinění pachatele, tj. zavinění úmyslné „dolosní“ nebo zavinění nedbalostní „culpozní“. (Novotný, 2017)

Pro názornější pochopení kvalifikovaného a privilegovaného znaku uvádí autor následující příklady.

Kvalifikované znaky

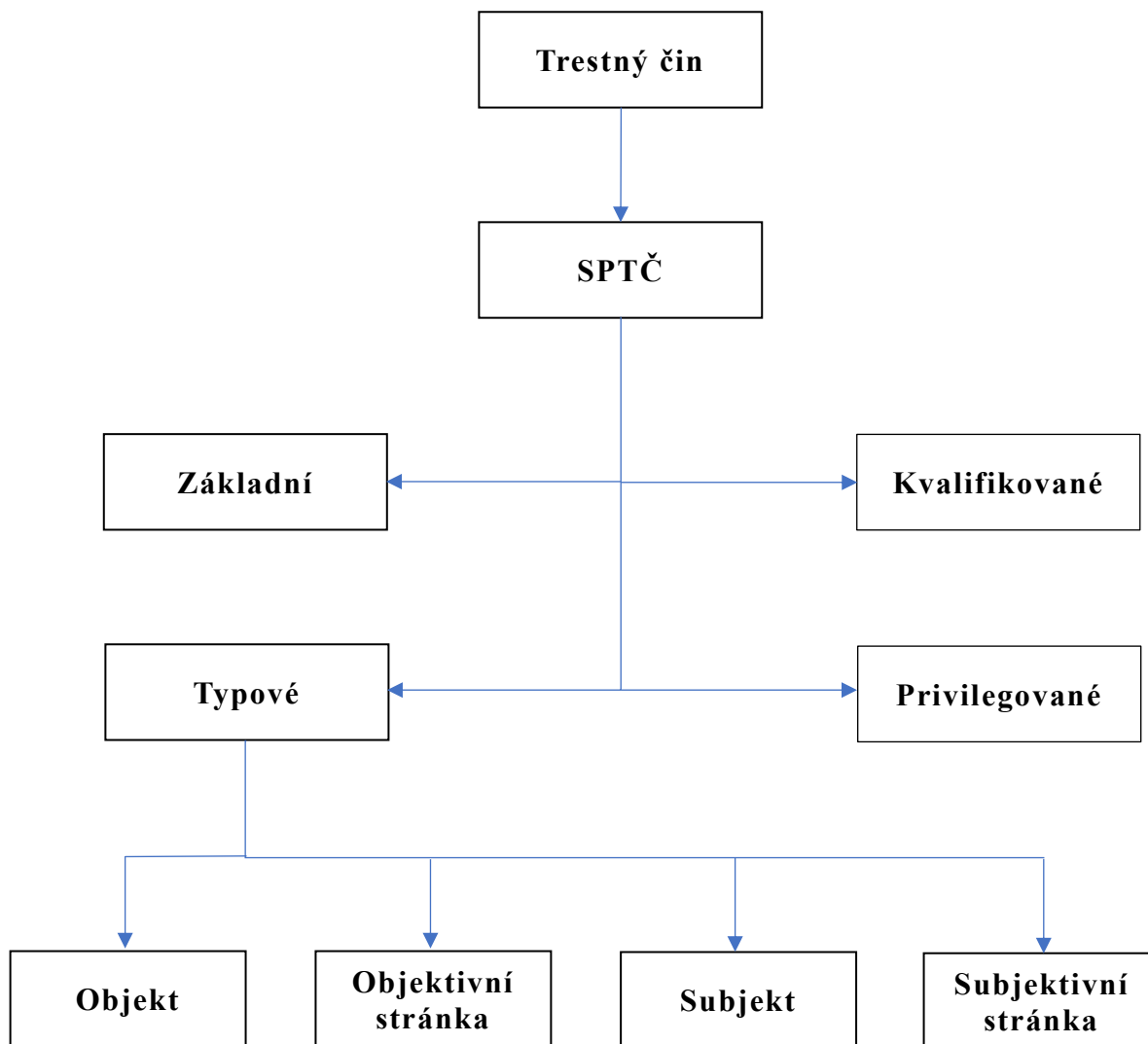
Základní skutková podstata trestného činu omezování osobní svobody podle ust. § 171 TZ umožňuje potrestat pachatele trestem odnětí svobody do dvou let. Ve druhém odstavci je upravena kvalifikovaná skutková podstata, umožňující uložení tříletého trestu v případě, že byl tento trestný čin spáchán v úmyslu usnadnit jiný trestný čin. Na dvě léta až osm let bude odsouzen pachatel, který tento skutek spáchá jako člen organizované skupiny dle odst. 3. Ve čtvrtém odstavci je stanovena nejpřísnější kvalifikovaná skutková podstata tohoto trestného činu: na tři až deset let bude odsouzen ten, kdo tímto činem způsobí smrt nebo ho spáchal v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.

Privilegované znaky

Tyto zvláštní okolnosti uznává platný trestný zákon v případě trestného činu vraždy novorozeného dítěte matkou, kdy za tento trestný čin je stanovena trestní sazba od tří do osmi let odnětí svobody. Kdyby tato privilegovaná skutková podstata neexistovala, musel by soud takový skutek posuzovat podle ust. § 140 odst. 2 písm. e) trestního zákona, tzn. jako kvalifikovaný trestný čin vraždy s trestní sazbou od dvanácti let odnětí svobody až výjimečným trestem.

Výjimečným trestem se rozumí jednak trest odnětí svobody nad dvacet až do třiceti let, jednak trest odnětí svobody na doživotí. Výjimečný trest může být uložen jen za zvlášť závažný zločin, u něhož to trestní zákon dovoluje.

Obrázek 1: Grafické schéma skutkové podstaty trestného činu



Zdroj: vlastní zpracování, 2020

2.1.3 Objekt trestného činu

Objektem trestného činu označuje trestní právo to, co bylo jednáním pachatele porušeno či ohroženo, tedy to, co je trestním právem chráněno ve vztahu k trestnému činu.

Trestní zákoník za předmět ochrany označuje společenské vztahy, zájmy a hodnoty, které jsou pro společnost natolik podstatné, že jejich ochranu zajišťuje prostředky trestního práva, tedy pohrůzkou tresty, jejich ukládáním a výkonem.

Podle stupně obecnosti trestní nauka rozlišuje:

- ❖ **objekt obecný (rodový)**, jímž se nazývá souhrn nejdůležitějších vztahů, zájmů a hodnot, které chrání trestní zákoník. Jeho význam spočívá v tom, že shrnuje veškeré zájmy, které je třeba chránit a tím určuje rozsah potřebné právní úpravy v trestním zákoně a je obecný ke skupinovému i individuálnímu objektu,
- ❖ **objekt druhový (skupinový)**, je určován znaky společnými pro skupiny příbuzných trestných činů a dovozuje se z názvů jednotlivých hlav a dílů TZ,
- ❖ **objekt individuální**, vyjadřuje, které vztahy (zájmy, hodnoty) jsou chráněny jednotlivými ustanoveními TZ. Například individuálním objektem trestného činu krádeže podle ust. § 205 je zájem na ochraně majetku a individuálním objektem trestného činu ublížení na zdraví dle ust. §146 TZ je zájem na ochraně zdraví člověka. Tyto SPTČ mohou mít i více individuálních objektů a jsou dány buď alternativně – obvykle v příslušném ustanovení vyjádřeno spojkou „nebo“ (např. trestný čin rozvracení republiky kde objektem jsou ústavní zřízení, územní celistvost, **nebo** obrany schopnost republiky) anebo kumulativně – obvykle vyjádřeno spojkou „a“ (např. trestný čin loupeže, který má dva objekty a to osobní svobodu **a** zájem na ochraně majetku, přičemž oba dva objekty musí být jednáním pachatele zasaženy současně.) (Novotný, 2017)

2.1.4 Objektivní stránka trestného činu

Objektivní stránka trestného činu charakterizuje způsob spáchání trestného činu, tj. jednání a jeho následky a příčinný vztah mezi nimi. Podle trestního práva se za objektivní stránku trestného činu považují obligatorní a fakultativní znaky.

Obligaturní (povinné) znaky:

❖ **jednání** ve formě:

- konání – vůlí řízený a k určitému cíli zaměřený svalový pohyb člověka ve vnějším světě, tzv. komisivní, či činnostní,
- opomenutí – vůlí řízené zdržení se svalového pohybu člověka, tzv. omisivní či nečinnostní. Chybí-li psychická složka (vůle) nebo složka fyzická (projev), nejde o jednání ve smyslu trestněprávním, (Novotný, 2017)

❖ **následek**, kterým se rozumí:

- ohrožení, nebo
- porušení zájmů chráněných TZ.

Z hlediska intenzity se člení následek na ohrožovací (např. obecné ohrožení) a na následek poruchový (např. podvod), (Novotný, 2017)

- ❖ **příčinný vztah mezi jednáním a následkem**, jímž je v právní nauce každý jev, bez něhož by jiný jev nenastal, resp. nenastal by takovým způsobem jakým nastal. (Novotný, 2017)

Chybí-li některý z obligatorních znaků objektivní stránky, je pachatel beztrestný.

Z hlediska škody způsobené pachatelem trestného činu se pro trestní odpovědnost vyžaduje, aby škoda byla způsobena alespoň v nejnižší hranici.

V tomto smyslu autor považuje za nezbytné objasnit pojem škoda, její výši a její hranici tak, jak ji definuje trestní zákoník ve svém ust. § 138 odst. 1, z důvodu, že se v dalších částech této práce pojem škoda ve svých zákonných variantách mnohokrát vyskytuje, a to:

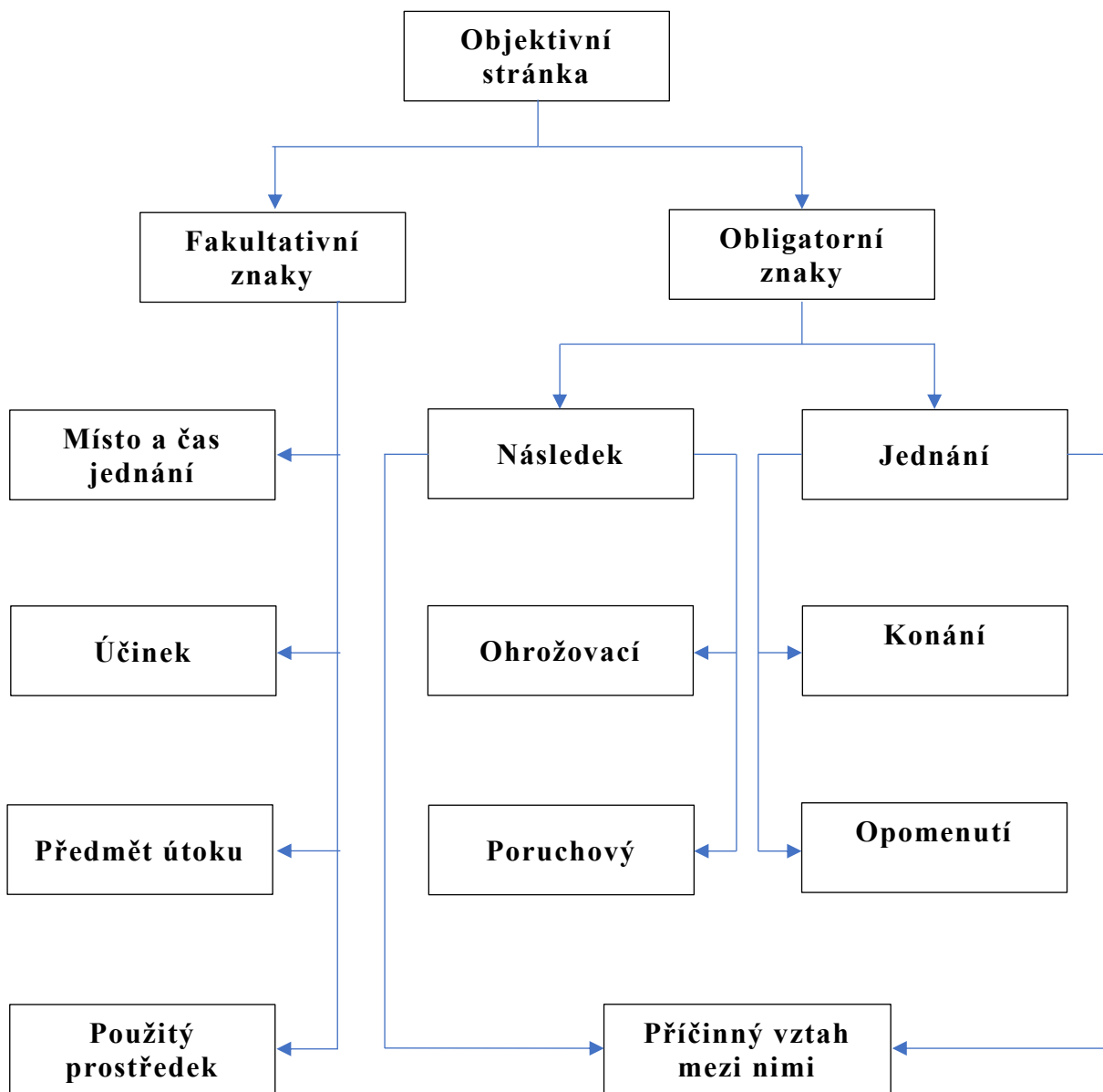
- ❖ škodou nikoli nepatrnou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 5.000, -- Kč,
- ❖ škodou nikoli malou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 25.000, -- Kč,
- ❖ větší škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 50.000, -- Kč,
- ❖ značnou škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 500.000, -- Kč,
- ❖ škodou velkého rozsahu se rozumí škoda dosahující nejméně částky 5.000.000, -- Kč.

Fakultativní (nepovinné) znaky:

- ❖ místo, doba a způsob spáchání trestného činu jednání,
- ❖ prostředky použité ke spáchání TČ,
- ❖ účinek, ohrožení či poškození předmětu útoku,
- ❖ předmět útoku, osoby (např. u TČ vraždy je to člověk) nebo věci (např. veřejná listina, kterou chce pachatel padělat) na které pachatel trestným činem útočí.
(Novotný, 2017)

Účinek nelze zaměňovat za následek (např. následkem u trestného činu vraždy je porušení zájmu na ochraně života člověka, účinkem je smrt tohoto člověka).

Obrázek 2: Grafické schéma objektivní stránky trestného činu



Zdroj: vlastní zpracování, 2020

2.1.5 Subjekt trestného činu

Za subjekt trestného činu trestní právo charakterizuje pachatele trestného činu podle dvou hledisek, a to z hlediska věku a přičetnosti a hlediska speciality.

Posuzování pachatele – fyzické osoby z:

❖ **hlediska věku a přičetnosti:**

- z hlediska věku:
 - pachatel musí být starší 15 let (zde se jedná o tzv. osobu mladistvou),
 - trestní odpovědnost osob mladších 15 let je vyloučena,
 - od 18 let se jedná o plnou trestní odpovědnost,
- z hlediska přičetnosti:
 - na tomto místě trestní právo považuje pachatele za trestně odpovědného, jestliže v době spáchání trestného činu nebyl stížen duševní chorobou, tzn. zda byl schopen rozpoznat protiprávnost svého jednání,

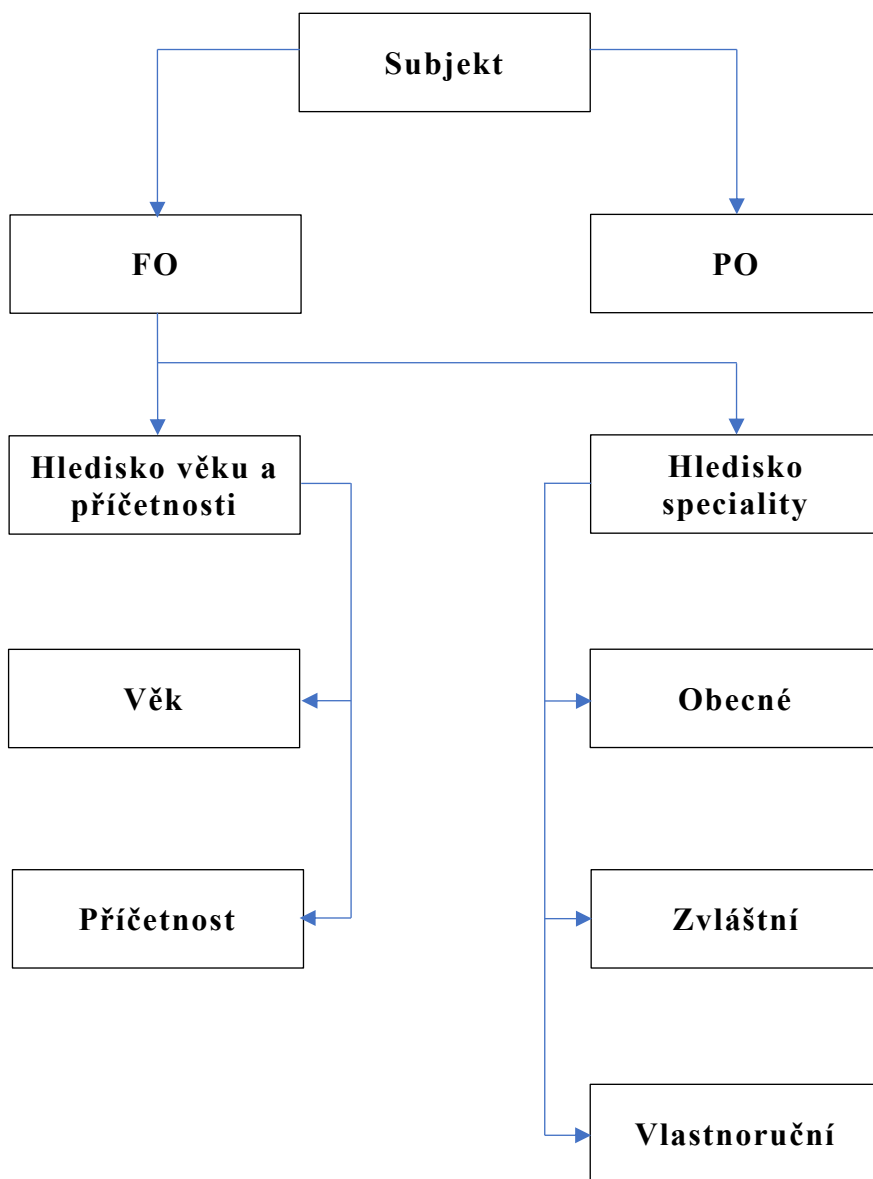
❖ **hledisko speciality:**

- z hlediska speciality se pachatelé člení na:
 - obecné – jichž se může dopustit kdokoli (v zákoně mnohdy vyjádřeno slovem „kdo“), na tomto místě se obvykle jedná o spáchání obecných trestných činů,
 - zvláštní – jichž se může dopustit pachatel se „zvláštním postavením nebo vlastností“ (voják, úřední osoba, matka ve vztahu k novorozenci, policista, lékař) zde se jedná o spáchání zvláštních trestných činů,
 - vlastnoruční – pachatel jedná vlastnoručně, vlastním tělem, či alespoň osobně (např. soulož mezi příbuznými, opilství).

Do 31.12.2011 mohla být pachatelem trestného činu výlučně fyzická osoba.

Na základě zákona č. 418/2011 Sb. o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim je s účinností od 1.1.2012 možné trestněprávně stíhat i právnickou osobu.

Obrázek 3: Grafické schéma subjektu trestného činu



Zdroj: vlastní zpracování, 2020

2.1.6 Subjektivní stránka trestného činu

Subjektivní stránka trestného činu je právní vědou charakterizována zaviněním, které je jejím obligatorním znakem. Podle právní nauky je pak zavinění chápáno jako vnitřní (psychický) vztah pachatele trestného činu k porušení nebo ohrožení zájmu chráněnému trestním zákoníkem, který je vyvolán způsobem uvedeným v trestním zákoníku. (Novotný, 2017)

Ke vzniku trestní odpovědnosti za určitý následek nestačí tento následek pouze způsobit, ale je nutné ho také zavinit. Na tomto místě TZ stanoví, že k trestnosti je nutné jeho **úmyslné** „dolosní“ zavinění, nestanoví-li výslovně, že postačí zavinění z **nedbalosti** „kulpozní“.

Zavinění ve formě **úmyslu** se člení:

- ❖ dle ust. § 15 odst. 1 písm. a) TZ na **úmysl přímý** „dolus directus“, kdy pachatel **chtěl** způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem,
 - *např. v ročním přiznání daně z příjmů fyzických osob, fyzická osoba záměrně neuvede (zatají) veškeré své příjmy z důvodu nižší platby daně,*
 - *např. bytová krádež,*
- ❖ a dle ust. § 15 odst. 1 písm. b) TZ na **úmysl nepřímý** „dolus eventualis“, kdy pachatel **věděl**, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, **a pro případ, že jej způsobí, s tím byl srozuměn**,
 - *např. úředník mající vliv na průběh a výsledek výběrového řízení na státní zakázku stavby dálnic, přijal úplatek na ovlivnění tohoto výsledku a pro případ, že výběrové řízení bude účastníkem napadeno, je srozuměn s tím, že se dopustil spáchání trestného činu,*
 - *např. pachatel neplatil výživné, přičemž věděl, že tím může u vyživované osoby způsobit stav nouze,*

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

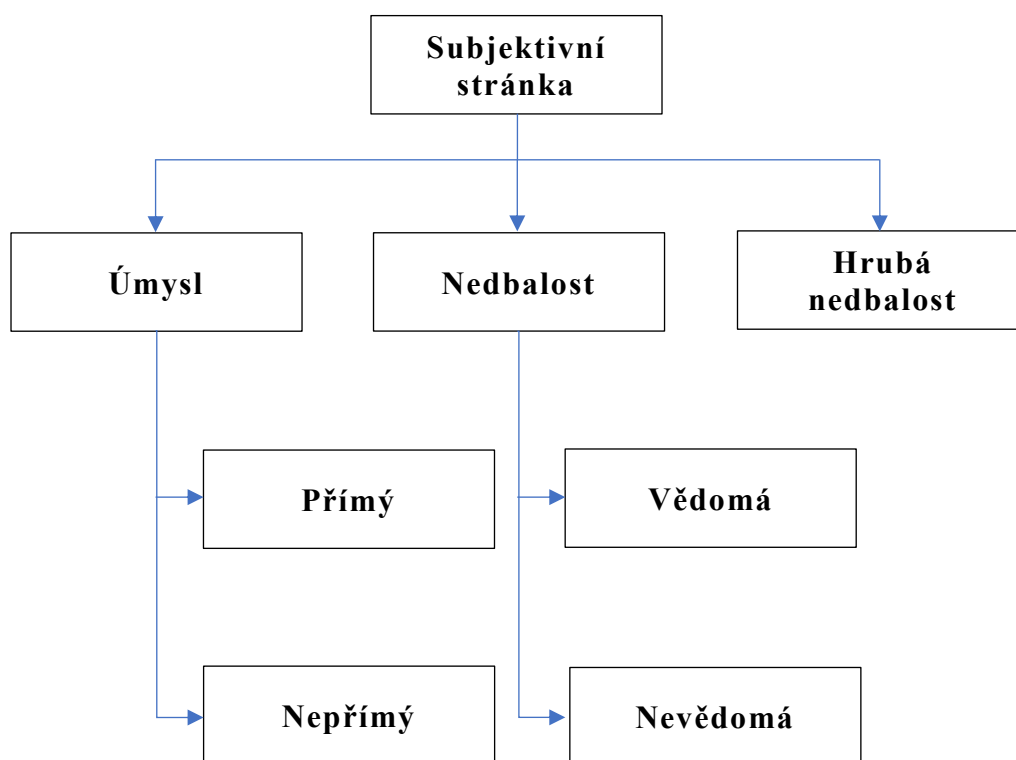
Zavinění ve formě **nedbalosti** se člení:

- ❖ dle ust. § 16 odst. 1 písm. a) TZ na **nedbalost vědomou** „culpa luxuria“, kdy pachatel **věděl**, že může způsobem uvedeným v trestním zákoně porušit nebo ohrozit zájem chráněný takovým zákonem, **ale bez přiměřených důvodů spoléhal, že takové porušení nebo ohrožení nezpůsobí**,
 - *např. účetní obchodní korporace XYZ s.r.o. při sestavování účetní závěrky a podkladů k daňovému přiznání, vzhledem k nedostatku času, řádně neprověří a nekontroluje veškeré účetní doklady, a tedy odešle místně příslušnému správci daně přiznání, ve kterém ovšem příslušný finanční úřad při kontrole odhalí nepravdivou informaci (chybu). Účetní sice tuto chybu způsobit nechtěla, ale při odesílání písemnosti věděla, že podklady dostatečně neprověřila a je pravděpodobné že podaná písemnost obsahuje chybu, ale bez přiměřených důvodů spoléhala, že takové porušení nebo ohrožení nezpůsobí,*
- ❖ dle ust. § 16 odst. 1 písm. b) TZ na **nedbalost nevědomou** „culpa negligentia“, kdy pachatel **nevěděl**, že svým jednáním může takové porušení nebo ohrožení způsobit, ač o tom vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům **vědět měl a mohl**
 - *např. zdravotní sestra použije použitou injekční stříkačku a nakazí pacienta nakažlivou chorobou. Vzhledem ke své kvalifikaci měla a mohla vědět, že použitou jehlou může pacienta nakazit,*
- ❖ a dle ust. § 16 odst. 2 TZ na **hrubou nedbalost** „culpa lata“, jež byla od roku 2010 nově zařazena do českého trestního práva. Trestný čin je pak spáchán z hrubé nedbalosti, jestliže přístup pachatele svědčí o zřejmé bezohlednosti k zájmům chráněným trestním zákonem,
 - *např. pachatel, byť jako osoba dostatečně obeznámená s postupy v obchodních případech prodeje pracovních strojů, když obchodní činnost v tomto oboru vykonával od roku 2002, zejména podcenil celkovou situaci obchodních transakcí a realizoval je za nestandardních podmínek, a to i přesto, že si musel být přinejmenším vědom toho, že porušuje hrubým a zásadním způsobem předpisy vztahující se k jím vykonávané práci s nimiž byl seznámen.*

Hospodářské trestné činy lze spáchat pouze úmyslně, nedbalost se tak může vztahovat jen k případné přitěžující okolnosti, která může vést k použití vyšší trestní sazby. Z tohoto důvodu jsou výše, jako některé příklady k trestným činům z nedbalosti uvedeny jiné trestné činy nežli trestné činy hospodářské.

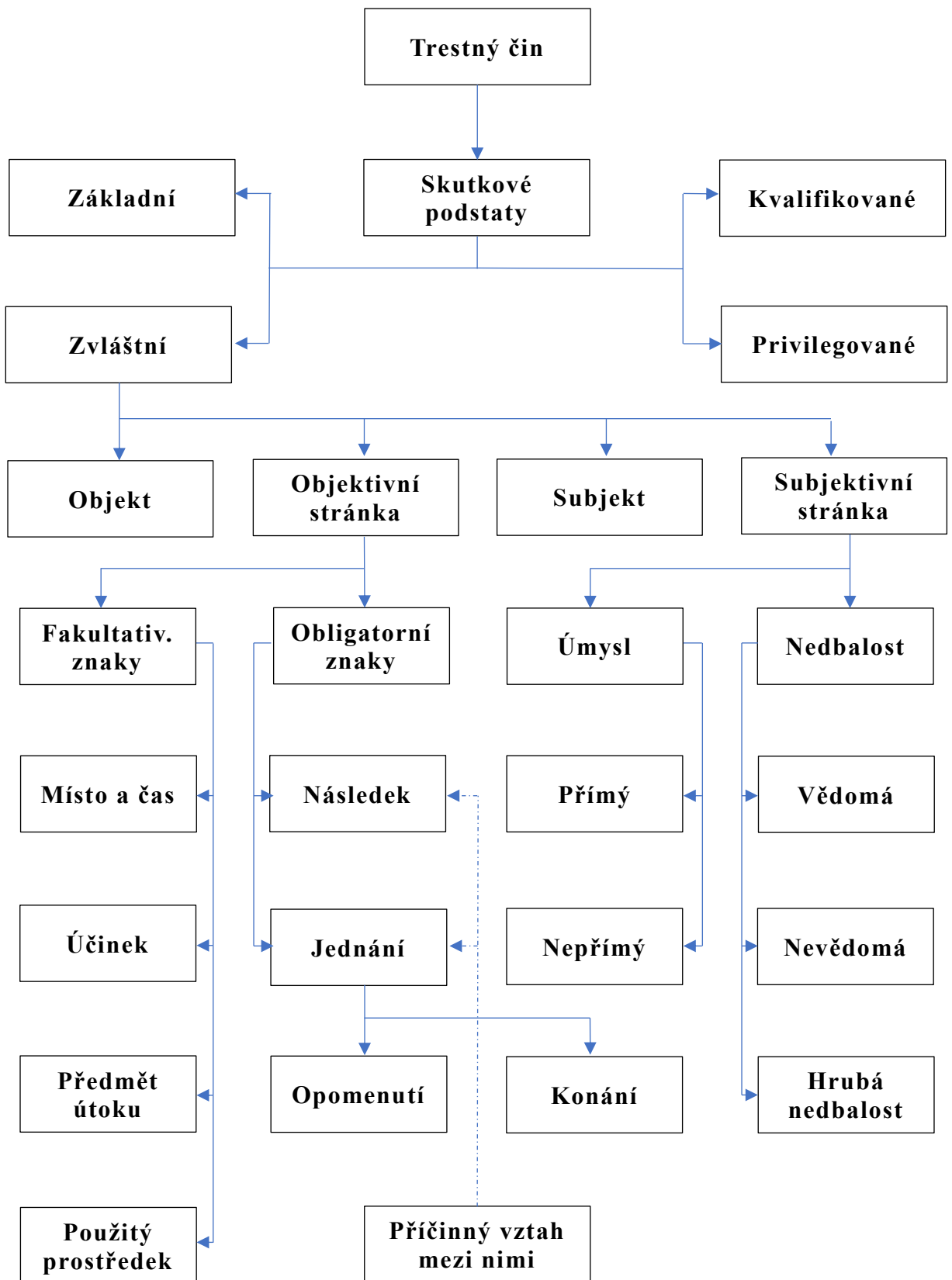
V případě trestní odpovědnosti právnických osob pak lze uplatnit institut tzv. „účinné lítosti“, kdy trestní odpovědnost právnické osoby zaniká, jestliže dobrovolně upustila od dalšího protiprávního jednání a odstranila nebezpečí, anebo škodlivému následku zamezila, případně učinila oznámení o trestném činu orgánům činným v trestním řízení v době, kdy ještě bylo možné spáchání trestného činu zabránit. Ustanovení o účinné lítosti se však netýká trestných činů přijetí úplatku, podplacení nebo nepřímého úplatkářství (jedná se o trestné činy tzv. „předčasně dokonané“).

Obrázek 4: Grafické schéma subjektivní stránky trestného činu



Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Obrázek 5: Úplné grafické schéma trestného činu



Zdroj: vlastní zpracování, 2020

2.1.7 Majetkové a hospodářské trestné činy

V literatuře jsou trestné činy hospodářské společně s trestnými činy proti majetku označovány jako „ekonomická kriminalita“ nebo „hospodářská kriminalita.“

Trestné činy hospodářské jsou upraveny ve čtyřech dílech VI Hlavy TZ, takto:

- ❖ Díl 1, ust. § 233–239 trestné činy proti měně a platebním prostředkům,
- ❖ Díl 2, ust. § 240–247 trestné činy daňové, poplatkové a devizové,
- ❖ Díl 3, ust. § 248–267 trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou,
- ❖ Díl 4, ust. § 268–271 trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu.

Výčet jednotlivých dílů a přehled trestných činů spadající pod tyto jednotlivé díly jsou pro účely této práce a lepší přehlednost samostatně uvedeny v příloze C této práce.

Přestože název a obsah této práce je zaměřen na negativní důsledky páchaní hospodářských trestných činů, považoval autor za nutné se v této souvislosti alespoň částečně zmínit také o výběru trestných činů majetkových dle hlavy páté TZ, neboť i tyto mají dle jeho názoru ve svém důsledku negativní dopady na hospodářství státu.

Za takové majetkové TČ lze označit zejména:

- ❖ **podvod** dle ust. § 209 TZ,
- ❖ **pojistný podvod** dle ust. § 210 TZ,
- ❖ **úvěrový podvod** dle ust. § 211 TZ,
- ❖ **dotační podvod** dle ust. § 212 TZ.

Podvody pojímané obecně jako trestné činy majetkové jsou dle názoru autora „tradičními“ trestnými činy, které jsou v různých formách snad stejně staré, jako lidstvo samo a jež zaujímají své neblahé „prvenství“ vedle hospodářských trestných činů.

Autor se však bude dále v práci zabývat speciálně podvody páchané na dani z přidané hodnoty, neboť má za to, že tyto od přijetí zákona o dani z přidané hodnoty značně deformují ekonomické prostředí státu.

2.2 Problematika DPH

Daň z přidané hodnoty (dále také jen jako DPH) tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Platí ji všichni při nákupu většiny zboží a služeb, proto se jí také někdy říká univerzální daň nebo též všestranná daň.

V České republice byla tato daň zavedena 1. 1. 1993 a nahradila tak dříve používanou daň z obrátu.

Daně z přidané hodnoty se řídí zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů. Oproti jiným daním se jedná o tzv. nepřímou daň, neplatí se tedy jako samostatná částka, ale je obsažena již v ceně věcí, majetku a služeb. Je to typ nepřímé daně, protože není možné dopředu jednoznačně určit daňového poplatníka, tedy osobu, která bude v konečné fázi daň platit. Definována může být pouze osoba, která konkrétní nepřímou daň odvádí státu, tedy plátce daně.

Princip DPH spočívá v odvedení daně pouze z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy, tzn. z toho, o kolik se cena zboží u plátce zvýší, resp. kolik k hodnotě přidá. Konkrétní subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží včetně této daně. Do státního rozpočtu pak odvede rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní, případně mu může být daň vrácena (nadměrný odpočet).

Plátce tedy zastupuje roli státu jako **výběrčí daně**. Tuto daň u sebe uschová a v zákonem stanoveném termínu odvede příslušnému finančnímu úřadu.

2.2.1 Základní ustanovení zákona o DPH

Vzhledem k tomu, že autor v práci využívá některé pojmy, jež jsou obsaženy v základních ustanoveních zákona o DPH, považuje za vhodné a účelné některé vybrané pojmy definovat.

Prvním takovým pojmem, definujícím problematiku DPH, je **osoba povinná k dani**. Dle ust. § 5 odst. 1 zákona o DPH se osobou povinnou k dani (dále také jen jako OPD) rozumí osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Dalším pojmem je **poplatník daně** což je FO nebo PO, která nese daňové břemeno, tedy každá FO nebo PO, která nakupuje většinu druhů zboží či služeb a v rámci těchto nákupů

platí daň. Poplatník je tedy osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Poplatník může a nemusí být současně plátcem daně.

V každém předpise stanovujícím daňovou povinnost jsou tyto subjekty definovány ve vztahu k příslušné dani jako poplatníci, a ne jinak je tomu i dle zákona o DPH.

V případě splnění zákonných podmínek se z OPD stane **plátce DPH**, kterým se dle ust. § 6 odst. 1 rozumí osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000, -- Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Stručně řečeno, je plátcem každá osoba, která je povinna daň vypočítat, vybrat a odvést, tzn. osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků.

Plátce DPH, společně s OPD, skupinou a identifikovanou osobou se považují dle Hlavy II dílu 1 zákona o DPH za daňové subjekty.

Jak již bylo zmíněno, k tomu, aby se OPD stala plátcem DPH, je nutno překročit sledovanou výši obratu. Za **obrat** se dle ust. § 4a odst. 1 zákona o DPH rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty, mj. za zdanitelné plnění.

Dle ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH se za **zdanitelné plnění** považuje takové plnění, které je předmětem daně a které není osvobozeno od daně. Předmětem daně se dle ust. § 2 odst. 1 zákona o DPH mimo jiné rozumí dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobě povinné k dani s místem plnění v tuzemsku.

Zdanitelné plnění lze chápat buď jako uskutečněné či jako přijaté. U uskutečněného zdanitelného plnění lze hovořit také o **DPH na výstupu**. Dle ust. § 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH se tímto pojmem rozumí daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění.

Jedná se tedy o daň, kterou musí plátce daně připočítat k ceně prodávaného zboží či služeb a DPH se tak stává součástí celkové ceny, kterou hradí kupující.

U přijatého zdanitelného plnění lze hovořit také o **DPH na vstupu**. Dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH se tímto pojmem rozumí daň zaplacená dodavateli (plátcem DPH) jako

součástí kupní ceny za provedená zdanitelná plnění. Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování svých zdanitelných plnění.

V souvislosti s odpočtem DPH, může v praxi nastat situace, kdy DPH na vstupu převyšuje DPH na výstupu. Tedy přijaté DPH od odběratelů je menší než zaplacené DPH dodavatelům. Tuto situaci zákon o DPH nazývá nadměrný odpočet. **Nadměrným odpočtem** se dle ust. § 4 odst. 1 písm. d) rozumí daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně.

V praxi může nastat i situace, kdy prodávané zboží či služba je sice předmětem daně, tedy jedná se o zdanitelné plnění, ale za určitých zákonem stanovených podmínek, lze toto plnění od DPH osvobodit. **Osvobození od DPH** je upraveno zákonem o DPH v ust. § 51 – 71g. S ohledem na rozsah této práce není účelné jednotlivé druhy osvobození definovat.

Otázkou zůstává, kdy se má ovšem DPH na výstupu skutečně přiznat, tedy k jakému datu přiznat uskutečněné zdanitelné plnění a k jakému datu jej vykazovat v daňovém přiznání.

Odpovědí na položenou otázku je ust. § 20a zákona o DPH. **Povinností přiznat daň** mj. vzniká povinnost přiznat daň, při dodání zboží nebo poskytnutí služby, ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Zmíněným **daňovým přiznáním** je myšlen druh přiznání daňového subjektu (FO, PO), jež podléhá dani vyměřené státem a kde daňový subjekt vyčíslí daň a případně ji porovná se zaplacenými zálohami daně. Daňové přiznání se sestavuje na základě vystavených či přijatých daňových dokladů.

Daňovým dokladem se dle ust. § 26 odst. 1 zákona o DPH rozumí písemnost, která splňuje podmínky stanovené v tomto zákoně.

Daňový dokladem je tedy například faktura nebo účtenka (paragon), který musí mít náležitosti stanovené v ust. § 29-35 zákona o DPH. Daňový doklad musí vystavit každý plátce daně z přidané hodnoty.

V neposlední řadě, avšak pro účely této práce, je posledním pojmem **správce daně**.

Dle ust. § 4 odst. 1 písm. e) se správcem daně rozumí místně příslušný finanční úřad nebo celní úřad ve specifických případech.

2.2.2 Podvody páchané na DPH

Podvody páchané na dani z přidané hodnoty jsou zvláštní kategorií podvodu, která není explicitně upravena trestním zákoníkem, avšak podle usnesení Nejvyššího soudu ze dne 15.02.2017 sp. zn. 8 Tdo 1601/2016 ji lze zahrnout pod obecné ustanovení podvodu dle ust. § 209 TZ jež způsobuje státu nemalé hospodářské ztráty a která je často diskutovaným tématem v současné teorii a praxi v oblasti právní i v oblasti ekonomické.

Jako nejčastěji páchané podvody na DPH, lze uvést například:

- ❖ akviziční podvod,
- ❖ karuselový podvod,
- ❖ podvod s protiobchody,
- ❖ úmyslné nepřekročení zákonného obratu,
- ❖ poskytnutí úplaty na zdanitelné plnění bez daňového doklady, tzv. „na černo.“

Akviziční podvod

Jedná se o nejjednodušší podvody, jejichž podstata spočívá v tom, že jeden daňový subjekt si uplatní nárok na odpočet DPH, ale jiný daňový subjekt (tzv. chybějící obchodník), jenž se nachází v obchodním řetězci před ním, daň neodvedl. (Bukhsh & Weigand, 2015)

Karuselový podvod

Jedná se o podvod nazývaný též jako kolotočový podvod, či kruhový podvod nebo nepřesně jako podvod chybějícího obchodníka (Carousel Frauds, Missing Trader Frauds), který je druhem podvodu na dani z přidané hodnoty a představuje významnou část úniků na DPH. Organizované skupiny obvykle využívají přeshraničního obchodu v Evropské unii, při které je dodání zboží mezi státy osvobozené od DPH. Karuselové podvody jsou jakousi podmnožinou podvodů na DPH založených na podvodu chybějícího obchodníka. Oproti akvizičním podvodům, jsou složitější v tom, že zboží v kruhovém řetězci transakcí proběhne několikrát a jeden z článků řetězce (tzv. broker) si uplatní nárok na odpočet DPH za opakované nákupy zboží, které rotuje v řetězci. Podvodu na DPH však může být za využití stejného principu uskutečněn také tam, kde se zboží či účastníci mění.

Společným znakem je však vždy existence „chybějícího obchodníka.“ (Bukhsh & Weigand, 2015)

Termín „chybějící obchodník“ odkazuje na skutečnost, že obchodník zmizí a s ním zmizí i DPH, které měl odvést státu. Kvůli tomu jsou chybějící obchodníci označováni též jako tzv. „bílé koně“. Karusel má vyjádřit specifitější typ podvodu, kdy se zboží řetězovitě obchoduje, přičemž v jednom místě řetězce plátců DPH není daň přiznána anebo odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat, či není možné danou firmu dopátrat. (Bukhsh & Weigand, 2015)

Princip karuselu spočívá v tom, že jsou v něm zastoupeny nejméně tři subjekty, a to:

- ❖ bílý kůň (neodvede daň na výstupu),
- ❖ firma (žádá odpočet daně na vstupu),
- ❖ EU plátce. (Finanční správa, 2016)

Tento princip je graficky znázorněn na obrázku č. 6.

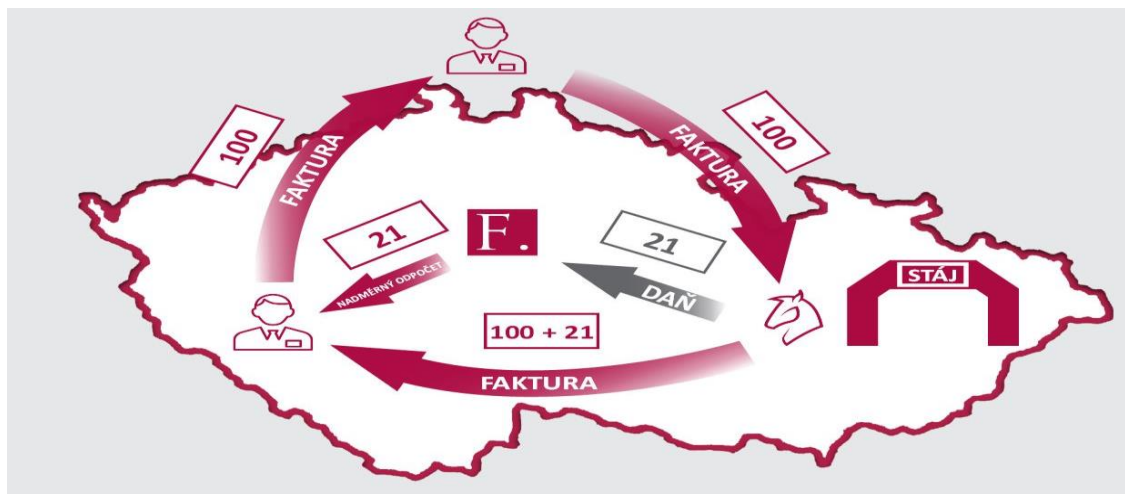
Povinnost odvést DPH vzniká u obchodníka, který zboží získá z jiného státu a chce jej prodat ve svém státu.

„Bílý kůň“ prodává zboží s DPH. Firma, která zboží koupí, zaplatí DPH „bílému koni“ a následně prodá zboží do EU (bez DPH). Firma si poté uplatní nárok na nadměrný odpočet. V tu chvíli „bílý kůň“ z trhu zmizí (skryje se před FÚ), aniž by zaplatil DPH. Pokud FÚ neprokáže firmě účast na výše uvedeném podvodu, musí uznat nárok na nadměrný odpočet. (Bukhsh & Weigand, 2015)

Tato struktura je znázorněna na obrázku č. 7.

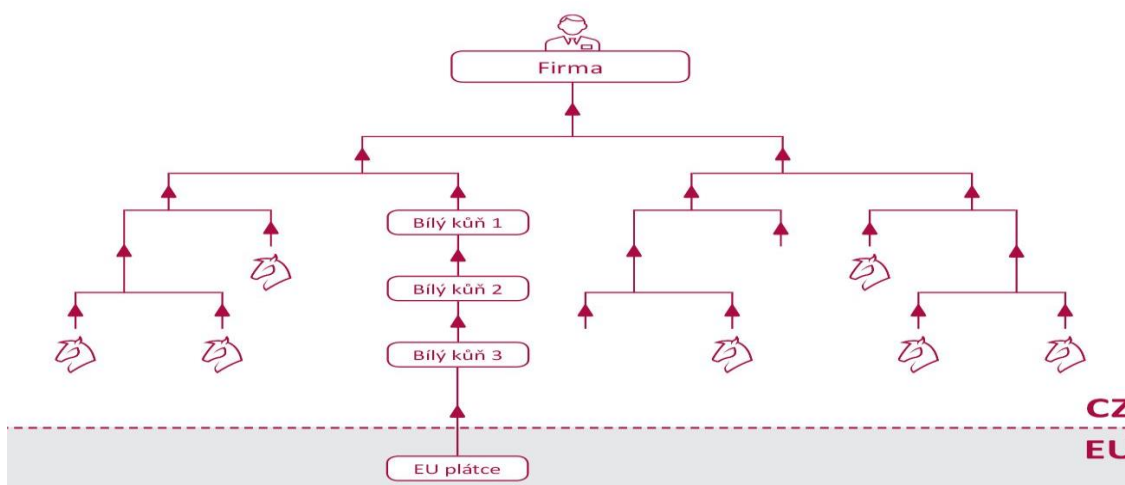
V případě tří subjektů by byly karuselové podvody jednoduše odhalitelné. Organizované skupiny proto nasazují mnoho „bílých koní,“ aby struktura podvodu zůstala skryta. Karusel může poté mít desítky až stovky účastníků. Jednotlivé subjekty podvodu mizí a nové se objevují. Rozkrytí celého řetězce proto může trvat i několik let.

Obrázek 6: Princip karuselového podvodu



Zdroj: Finanční správa, 2016

Obrázek 7: Struktura karuselového podvodu



Zdroj: Finanční správa, 2016

Podvody s protiobchody

Jsou obdobou karuselových podvodů. Rozdíl spočívá ovšem v tom, že broker namísto toho, aby si uplatnil nárok na odpočet DPH tento vyrovná oproti DPH na výstupu a to tak, že se účastní ještě jednoho legálního řetězce transakcí, v němž pořizuje zboží z jiného členského státu v důsledku čehož bude výsledná povinnost k úhradě DPH téměř nulová. (Buksh & Weigand, 2015)

Úmyslné nepřekročení zákonného obrátu

Podle ust. § 6 odst. 1 zákona o DPH se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích

kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000, -- Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Tuto povinnost některé podnikatelské subjekty záměrně obcházejí ve snaze nestát se plátcem DPH, a to proto, že buď nechtějí zpracovávat agendu s tím spojenou, anebo jsou přesvědčení, že v obchodním styku, vystupovat jako plátce DPH, je pro ně nevýhodné.

Dalším důvodem je přesvědčení podnikatelských subjektů, že jejich podnikatelské aktivity jsou před příslušnými finančními orgány více skryty.

Tohoto podvodu lze dosáhnout následujícími možnými způsoby:

- ❖ úmyslné snižování fakturované částky (část placena mimo daňový doklad),
- ❖ zakládání více obchodních korporací za účelem rozložení zisku,
- ❖ převod korporace na tzv. „bílého koně“,
- ❖ úmyslný posun data posuzovaného zdanitelného plnění na jiné období, aj.

Zdanitelné plnění bez daňového dokladu

Podle ust. § 28 zákona o DPH je plátce daně povinen vystavit daňový doklad za podmínek uvedených v tomto ustanovení, například dle odst.1:

- a) dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, s výjimkou plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně,
- b) zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku,
- c) dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně,
- d) přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění podle písmene a) nebo b) vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění ke dni přijetí úplaty.

Na základě výše uvedeného, osoby povinné k dani, páchají tento podvod například těmito způsoby:

- ❖ na uskutečněné zdanitelné plnění nevystaví daňový doklad,
- ❖ vystaví daňový doklad beze všech zákonných náležitostí, (čimž je daňový doklad z právního hlediska neplatný), aj.

Tohoto podvodu se plátcí DPH dopouštějí především proto, že nechtějí DPH odvádět. Dalším možným důvodem je ze strany podnikatelských subjektů nepochopení základního principu fungování daně z přidané hodnoty, kdy se domnívají, že se jedná o daň obdobnou dani z příjmů a tedy, že jejich ekonomická činnost je zatížena z hlediska daně z příjmu dvakrát.

2.3 Statistické metody zpracování dat

Statistika je metoda analýzy dat, která nachází široké uplatnění v celé řadě odvětví národního hospodářství. Díky zjištěným poznatkům a nepřetržitému vyhodnocování informací o celku i jeho částech, poskytuje důležité informace o budoucím řízení ekonomického subjektu. Využití statistické metody, znamená sbírat data o zkoumaných jevech, vhodně je zpracovat a následně interpretovat.

Vzhledem k rostoucím nárokům na řízení organizací a na informace samotné, by bylo ověřování velkého množství dat problematické bez využití podpůrných informačních technologií, která dokážou během krátkého času zpracovat velké množství dat a zároveň poskytnout velké množství informací o těchto datech.

Cílem této práce je ověřit stanovené výzkumné otázky. Ověření, mimo slovního popisu, je nutno provést právě pomocí adekvátních statistických metod.

Zpracování těchto analýz bude provedeno v programu MS Excel.

2.3.1 Jednoduché exponenciální vyrovnávání

Každý, kdo stojí před problémem analyzovat určitý ekonomický jev, se dříve či později nutně setká s problematikou časové řady, tj. posloupností hodnot, které jsou uspořádány v čase. (Hindls, Hronová, Seger, & Fischer, 2007)

Časovou řadou se rozumí posloupnost chronologicky uspořádaných dat ve směru minulost-přítomnost. Na časovou řadu lze nahlížet také jako na regresní model, kde vysvětlující proměnnou je čas.

Analýzou (prognózou) časových řad se pak rozumí soubor metod, které slouží k popisu těchto řad a případně k předvídaní jejich budoucích chování. Díky této analýze lze nejen sledovat minulý vývoj, ale také na základě sestrojených modelů z již známých dat predikovat budoucí vývoj a modelovat jej.

Pomocí analýzy časových řad lze zjistit následující:

- ❖ základní charakteristiky časové řady,
- ❖ identifikace důležitých složek a vlastností,
- ❖ tvorba modelu časové řady.

Adaptivní metody se od klasických modelů s konstantními parametry zásadně liší tím, že nepředpokládají stabilitu analytického tvaru ani strukturálních parametrů v čase, a dokonce ani spojitost trendové funkce. Modely tohoto typu rychle reagují na strukturální změny, k nimž dochází v čase a jsou velmi vhodné při prognózování průběhu časových řad, které se vyznačují nepravidelnostmi a zlomy v trendu. (Hindls, Hronová, Seger, & Fischer, 2007)

Adaptivní modely přiřazují největší váhy nejnovějším pozorováním časové řady a dřívější pozorování se buď úplně vyřazují ze zkoumání nebo se jim přiřazují menší váhy ve srovnání s později pozorovanými hodnotami. (Hindls, Hronová, Seger, & Fischer, 2007)

Avšak cílem této práce není rozborovat problematiku časových řad, ale uvést jednu konkrétní metodu pomocí které lze vyřešit první položenou výzkumnou otázku.

Vhodnou metodou pro ověření první stanovené výzkumné otázky je právě adaptivní metoda jednoduchého exponenciálního vyrovnávání.

Nejprve je nutno definovat model časové řady, který bude při výpočtu trendu a predikce využit. V časovém okamžiku n , který představuje pozorování v přítomném čase, je k dispozici časová řada empirických hodnot y_{n-k} , $k = 0, 1, \dots, n-1$, kde jednotlivá k lze interpretovat jako stáří (věk) pozorování.

Přitom se vychází z aditivního modelu časové řady, tj. platí:

$$y_{n-k} = T_{n-k} + \varepsilon_{n-k}. \quad (2.1)$$

Hodnota trendové složky T_{n-k} lze popsat funkcí:

$$T_{n-k} = \beta_0 - \beta_1 k + \beta_2 k^2 + \dots + (-1)^k \beta_k k^k, \quad (2.2)$$

kde k je časová proměnná, kterou lze chápat jako stáří pozorování z hlediska časové okamžiku n .

Odhady parametrů této trendové funkce lze získat na základě metody nejmenších čtverců ve formulaci:

$$\sum_{k=0}^{n-1} (y_{n-k} - T_{n-k})^2 \dots \min. \quad (2.3)$$

Touto technikou lze přiřadit každému empirickému pozorování při vyrovnávání stejnou váhu, tj. předpokládá se, že pozorování blízká časovému bodu n (tj. současnosti) jsou pro odhad parametrů b_k stejně důležitá jako pozorování pro poměrně vysoké hodnoty k , tj. pozorování starší. (Hindls, Hronová, Seger, & Fischer, 2007)

Přitom lze předpokládat, že empirická pozorování bližší časovému okamžiku n , budou více ovlivňovat budoucí vývoj analyzované řady než pozorování starší, tj. pozorování ze vzdálenější minulosti. Těmto čerstvějším pozorováním by se měla při odhadu parametrů b_k přiřazovat větší váha než pozorováním starším.

Proto je nutné podmínku (2.3) formulovat ve tvaru:

$$\sum_{k=0}^{n-1} (y_{n-k} - T_{n-k})^2 w_k \dots \min, \quad (2.4)$$

kde w_k jsou váhy, které jsou nepřímo úměrné stáří pozorování, tj. se vzrůstajícím věkem pozorování je váhy nižší, přičemž váha w_k je exponenciální funkcí typu:

$$w_k = \alpha^k; 0 < \alpha < 1; k = 0, 1, \dots, n - 1, \quad (2.5)$$

kde veličina α se nazývá vyrovnávací konstanta.

Z definice vah (2.5) plyne, že $w_k = \alpha^k$. Odhady parametrů modelu (2.2) lze získat minimalizací výrazu:

$$\sum_{k=0}^{n-1} (y_{n-k} - T_{n-k})^2 \alpha^k \dots \min. \quad (2.6)$$

Pro doplnění se předpokládá konstantní trend v krátkých časových úsecích, tj. případ, kdy v (2.2) bude $k=0$. Jedná se tedy o jednoduché exponenciální vyrovnávání.

Parametr b_0 , který je vyrovnanou hodnotou \bar{y}_{n-k} v čase $n-k$ pro $k = 0, 1, \dots, n-1$ bude možno zjistit z upravené rovnice:

$$\bar{y}_{n-k} = (1 - \alpha)\bar{y}_{n-k} + \alpha\bar{y}_{n-k}, \quad (2.7)$$

jenž umožňuje počítat vyrovnané hodnoty řady jednoduchým způsobem rekurentně.

Přitom je potřeba odhadnout počáteční hodnotu y_0 , která se odhaduje zpravidla průměrem ze všech nebo z několika počátečních hodnot řady.

Dle výše popsaného způsobu vyrovnávání ke konstrukci předpovědí, lze provést předpověď v čase n o jedno období dopředu s vyrovnanou hodnotou \bar{y} pro období n , tj. platí:

$$P_{n+t}(1) = \bar{y}_n. \quad (2.8)$$

Dále s každým novým pozorováním, lze předpověď adaptovat pomocí rekurentního vztahu:

$$P_n(1) = P_{n-1}(1) + (1 - \alpha) * (y_n - P_{n-1}(1)), \quad (2.9)$$

kde $y_n - P_{n-1}(1) = e_1$ je chyba předpovědi konstruovaná v čase $n - 1$. (Hindls, Hronová, Seger, & Fischer, 2007)

2.3.2 ANOVA

Metoda ANOVA je vhodná zejména proto, že umožňuje porovnat několik středních hodnot pro 3 a více populací a tím zjistit odlišnosti či závislosti mezi těmito populacemi. Zkoumá tedy vztah mezi vysvětlovanými a vysvětlujícími proměnnými.

Vysvětlované proměnné jsou vždy kvantitativní, ovšem u vysvětlujících proměnných (označují se jako faktory) na typu nezáleží.

Tyto faktory nabývají malého počtu obměn, podle nichž lze hodnoty vysvětlovaných proměnných třídit do skupin. Cílem metody ANOVA je prokázat, zda hodnoty znaků A , B (nezávislých faktorů), ovlivňují hodnoty znaku Y (závislého faktoru).

Analýzu rozptylu je možno členit:

- ❖ jednofaktorová ANOVA,
- ❖ vícefaktorová ANOVA,
- ❖ vícerozměrná analýza rozptylu MANOVA.

Pro účely této práce je stěžejní metoda vícefaktorová ANOVA, přičemž detailní popis ostatních metod není cílem této práce.

Předpoklady pro možnosti využití vícefaktorové ANOVY jsou:

- ❖ každá populace je normálně rozdělena,

- ❖ každá populace má stejný rozptyl,
- ❖ nezávislost pozorování.

Ze zadání druhé výzkumné otázky lze usuzovat existenci právě dvou faktorů A (zvolený okres) a B (vybraný trestný čin), které mají účinek na znak Y (celková výše škody).

Nulová hypotéza je pak stanovena jako rovnost středních hodnot těchto faktorů a při její platnosti a splnění předpokladů testu, jsou všechny populace totožné, tj. mají stejné normální rozdělení $N(\mu; \sigma^2)$. Na těchto k výběrů z populací lze nahlížet jako na k opakovaných výběrů z jedné populace.

Základním principem ANOVY je porovnání rozptylů (variability) mezi výběry a uvnitř výběrů.

Rozptyl základního souboru, a tedy i testové kritérium pro ověření platnosti hypotéz lze spočítat pomocí pravostranného testu o shodě rozptylů:

$$F = \frac{n \cdot s_x^2}{S_p^2}, \quad (2.10)$$

kde $n \cdot s_x^2$ představuje vnitroskupinový rozptyl a S_p^2 představuje mezi skupinový rozptyl.

Kritická hodnota nebo také kritický obor, který nesmí testová statistika přesáhnout, aby nedošlo k zamítnutí nulové hypotézy se vypočítá pomocí funkce v MS Excel, která se označuje jako $FINV(\text{pravděpodobnost}; \text{volnost1}; \text{volnost2})$.

Ověření správnosti testování lze provést pomocí p-hodnoty, kterou lze v MS Excel spočítat pomocí vzorce:

$$1 - F.DIST(x; \text{volnost1}; \text{volnost2}; \text{kumulativní}) \quad (2.11)$$

2.3.3 Kategoriální data

Pojmem kategoriální data lze označit nominální statistické znaky, resp. kvalitativní znaky, u kterých se nedá zjistit jakákoliv měřitelná hodnota, ale určuje se pouze rovnost, různost či závislost těchto znaků. (Svoboda, Gangur, & Mičudová, 2019)

Získaná kategoriální data jsou často zachycována pomocí jedno-, či vícerozměrných tabulek četností nebo relativních četností. Každý rozměr tabulky odpovídá klasifikaci do kategorií podle určité proměnné. Jednotlivými kategoriemi může být např. trestný čin, okres, pohlaví, vzdělání aj. (Svoboda a kol., 2019)

Právě pomocí analýzy kategoriálních dat, konkrétně za pomoci analýzy v kontingenčních tabulkách $r \times s$ lze nalézt odpověď na druhou položenou výzkumnou otázku.

Analýza v kontingenční tabulce

Kontingenční tabulka (tabulka č. 1) vzniká setříděním prvků výběru podle variant dvou kategoriálních znaků, např. znaku X a znaku Y . (Svoboda a kol., 2019)

Nechť znak X nabývá hodnot x_1, x_2, \dots, x_r a znak Y nabývá variant y_1, y_2, \dots, y_s . V kontingenční tabulce jsou uspořádány absolutní četnosti n_{ij} dvojice variant (x_i, y_j) . Pokud lze mezi analyzovanými znaky X a Y vysledovat kauzalitu (příčinnou souvislost), lze zvolit označení X pro nezávislý znak a Y pro znak závislý.

Marginální četnosti udávají celkové četnosti jednotlivých variant znaku X , resp. znaku Y . Marginální četnost označujeme n_i pro součet všech četností v i -tém řádku a n_j pro součet všech četností v j -tém sloupci. (Svoboda a kol., 2019)

Tabulka 1: Vzor kontingenční tabulky

		Název znaku Y				
		y_1	y_2	...	y_s	Σ
Název znaku X	x_1	n_{11}	n_{12}	...	n_{1s}	n_1
	x_2	n_{21}	n_{22}	...	n_{2s}	n_2

	x_r	n_{r1}	n_{r2}	...	n_{rs}	n_r
	Σ	n_1	n_2	...	n_s	n

Zdroj: Svoboda, 2019

Samotná metoda na analýzu dat z kontingenční tabulky se nazývá χ^2 test nezávislosti v kontingenční tabulce.

χ^2 test nezávislosti lze využít k ověření nezávislosti znaků v kontingenční tabulce.

Výchozím bodem je stanovení hypotéz:

H_0 : Znaky X a Y v kontingenční tabulce jsou nezávislé,

H_1 : Znaky X a Y v kontingenční tabulce jsou závislé.

Tento test je založen na porovnání empirických četností s teoretickými, tedy takovými, které se dají očekávat v případě nezávislosti znaků X a Y . (Svoboda a kol., 2019)

Empirické četnosti nesou označení $O_{ij} = n_{ij}$. Očekávané četnosti E_{ij} se určí jako četnosti odpovídající podílu součinu příslušných marginálních četností a celkového rozsahu výběru n , tedy:

$$E_{ij} = \frac{n_i \cdot n_j}{n}, \quad (2.12)$$

kde $i = 1, \dots, r$ a $j = 1, \dots, s$.

Testovací statistiku (testové kritérium) lze vypočítat podle vztahu:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(O_{ij} - E_{ij})^2}{E_{ij}}. \quad (2.13)$$

Tato statistika má za předpokladu platnosti nulové hypotézy a za předpokladu splnění podmínek dobré aproximace přibližně χ^2 rozdělení s $(r-1) * (s-1)$ stupni volnosti.

Nulovou hypotézu lze zamítnout, jestliže hodnota testovací statistiky je větší než příslušný kvantil $\chi^2_{1-\alpha}(r-1)(s-1)$. (Svoboda a kol., 2019)

Podmínky dobré aproximace, tedy podmínky pro použití χ^2 testu nezávislosti, jsou:

- ❖ nejvíce 20 % teoretických četností může být menších než 5,
- ❖ žádná teoretická četnost nesmí být menší než 1. (Svoboda a kol., 2019)

Dále jsou-li splněny podmínky dobré aproximace, pak:

$$p\text{-hodnota} = 1 - F_0(x_{OBS}), \quad (2.14)$$

kde $F_0(x_{OBS})$ je hodnota distribuční funkce χ^2 rozdělení s $(r-1) * (s-1)$ stupni volnosti.

3 Analýza skutkových podstat u vybraných trestných činů

Autor u vybraných hospodářských a majetkových TČ formou jejich analýzy uvádí do souladu výše uvedená obecná ustanovení TZ s konkrétními hmotněprávními ustanoveními TZ, jež doprovází výběrem adekvátních rozhodnutí příslušných soudů.

3.1 Trestné činy proti majetku (Hlava V, ust. § 205-232 TZ)

Podle zrušeného trestního zákona se jednalo o ust. § 247–258 hlavy IX se stejným označením.

Trestné činy proti majetku (dále také jen jako trestné činy majetkové) v řadě případů úzce souvisí s trestnými činy hospodářskými reglementovanými v šesté hlavě trestního zákoníku, a to zejména z hlediska škodlivého následku. Z těchto ustanovení se jedná zejména o ust. § 220 TZ Porušení povinnosti při správě cizího majetku a ust. § 221 TZ Porušení povinnosti při správě cizího majetku z nedbalosti, ale zejména o ust. § 209 TZ Podvod, který bude následně rovněž analyzován s pomocí znaků SPTČ obdobně jako tomu je u vybraných trestných činů hospodářských.

3.1.1 Podvod (ust. § 209 TZ)

Podle zrušeného trestního zákona se jednalo o ust. § 250 se stejným názvem i obsahem.

Trestní zákoník ve svých následujících ustanoveních upravuje ust. § 209 takto:

- ❖ v odstavci prvním – „*kdo sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta, zákazem činnosti nebo propadnutím věci,*“
- ❖ v odstavci druhém – „*odnětím svobody na šest měsíců až tři léta bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 a byl-li za takový čin v posledních třech letech odsouzen nebo potrestán,*“

- ❖ v odstavci třetím – *„odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel po-trestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 větší škodu,“*
- ❖ v odstavci čtvrtém – *„odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,*
 - *spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 jako člen organizované skupiny,*
 - *spáchá-li takový čin jako osoba, která má zvlášť uloženou povinnost hájit zájmy poškozeného,*
 - *spáchá-li takový čin za stavu ohrožení státu nebo za válečného stavu, za živelní pohromy nebo jiné události vážně ohrožující život nebo zdraví lidí, veřejný pořádek nebo majetek, nebo*
 - *způsobí-li takovým činem značnou škodu,“*
- ❖ v odstavci pátém – *„odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,*
 - *způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 škodu velkého rozsahu, nebo*
 - *spáchá-li takový čin v úmyslu umožnit nebo usnadnit spáchání trestného činu vlastizrady (§ 309), teroristického útoku (§ 311) nebo teroru (§ 312),“*
- ❖ v odstavci šestém – *„příprava je trestná.“* (Drašík, Fremr, Durdík, Růžička, & Sotolář, 2015)

Podle údajů poskytnutých zvolenými státními zastupitelstvími, jež jsou uvedeny v příloze A a D byl tento trestný čin na území Plzeňského kraje v letech 2008–2018 spáchán ve 1267 případech, z toho v 677 případech v okrese Plzeň – město, s počtem 354 v okrese Plzeň – jih a s počtem 236 v okrese Plzeň – sever a stal se tak prvním a nejvýraznějším spáchaným trestným činem v rámci tohoto dílu hlavy páté TZ, což jen potvrzuje skutečnost uvedenou výše, tedy že velmi úzce souvisí s trestnými činy hospodářskými, a to zejména z hlediska škodlivého následku.

Zvláštním typem podvodů jsou podvody na dani z přidané hodnoty, které způsobují státu nemalé hospodářské ztráty. Tímto druhem trestné činnosti se autor bude dále v práci zabývat v kapitole páté.

Objekt

Objektem tohoto trestného činu je zde ochrana vlastnických práv bez ohledu na druh a formu vlastnictví. (Vantuch, 2010)

Objektivní stránka

Objektivní stránka tohoto trestného činu spočívá v tom, že:

- ❖ pachatel jiného uvede v omyl, jehož omylu využije, nebo mu zamlčí podstatné skutečnosti, v důsledku čehož tato osoba provede majetkovou dispozici a tím
- ❖ vznikne škoda nikoli nepatrná na cizím majetku a
- ❖ dojde k obohacení pachatele nebo jiném osoby. (Vantuch, 2010)

Subjekt

Pachatelem může být kdokoliv, ale vždy jen fyzická osoba, která vyvolala nebo využila omylu jiné osoby, popř. jí zamlčela podstatné skutečnosti, přičemž v důsledku dispozice oklamané osoby dojde ke škodě na cizím majetku a obohacení pachatele nebo jiné osoby. (Vantuch, 2010)

Subjektivní stránka

Po subjektivní stránce je třeba ke spáchání podvodu úmyslné zavinění.

Příklad z praxe

Jako vhodný příklad z praxe lze uvést úryvek z textu Usnesení Nejvyššího soudu České republiky pod č. 6 Tdo 39/2013:

„Podle skutkových zjištění obvodního soudu se tohoto trestného činu dopustil tím, že v P. – P. K. pod smyšlenou záminkou finančního zabezpečení k získané, výhodné zakázce – realizace zakázky rekonstrukce silnice a stavby zastávky ve V., v Rakouské republice, formou krátkodobé půjčky, vylákal od poškozeného I. M., s prvopočátečním úmyslem žádnou stavbu nezrealizovat a peníze nevrátit ...“ „... celkem poškozenému I. M. způsobil škodu ve výši 684 500,20 Kč.“ (Nejvyšší soud ČR, 2020)

3.2 Trestné činy proti měně a platebním prostředkům (Hlava VI, Díl 1, ust. § 233–239 TZ)

Podle zrušeného trestního zákona je to Hlava II, Oddíl 4 s názvem Trestné činy proti měně a trestné činy daňové, přičemž tato hlava obsahuje pouze ust. § 140, který je shodný svým názvem s ust. § 233 nového TZ.

Těmito ustanoveními se chrání stát před krácením daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, poplatku nebo jiné podobné platby. Stát zde tedy chrání svůj zájem na řádném vyměření takových plateb a na příjmech z nich.

3.2.1 Neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku (ust. § 234 TZ)

Zrušený trestní zákon takové, ani podobné ustanovení neobsahoval.

Za padělání platebního prostředku ve smyslu ust. § 234 odst. 3, alinea 1, TZ je nutno považovat jeho neoprávněné vyrobění či vyhotovení takovým způsobem, že obsahuje zdánlivě správné, avšak ve skutečnosti falešné údaje, a to se záměrem uskutečnit jeho prostřednictvím platební styk. Přitom není rozhodné, zda padělaný platební prostředek obsahuje údaje týkající se jen fiktivních osob, jejichž existenci pachatel pouze předstírá, nebo údaje osob, které skutečně existují.

Jedná se tedy o typický příklad nelegální výroby například hotovostních peněz, které mají sloužit k platebnímu styku, tedy tvorba bankovek sloužících k platbě za statky nebo služby.

Trestní zákoník ve svých následujících ustanoveních upravuje ust. § 234 takto:

- ❖ v odstavci prvním – „*kdo sobě nebo jinému bez souhlasu oprávněného držitele opatří, zpřístupní, přijme nebo přechovává platební prostředek jiného, zejména nepřenositelnou platební kartu identifikovatelnou podle jména nebo čísla, elektronické peníze, příkaz k zúčtování, cestovní šek nebo záruční šekovou kartu, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta, zákazem činnosti nebo propadnutím věci,*“

- ❖ v odstavci druhém – „*kdo sobě nebo jinému opatří, zpřístupní, přijme nebo přechovává padělaný nebo pozměněný platební prostředek, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let,*“
- ❖ v odstavci třetím – „*kdo padělá nebo pozmění platební prostředek v úmyslu jej použít jako pravý nebo platný, nebo kdo padělaný nebo pozměněný platební prostředek v úmyslu použít jej jako pravý nebo platný, bude potrestán odnětím svobody na tři léta až osm let.*“ (Draštík a kol., 2015)

Podle údajů poskytnutých zvolenými státními zastupitelstvími, jež jsou uvedeny v příloze A a D byl tento trestný čin na území Plzeňského kraje v letech 2008–2018 spáchán v 1523 případech, z toho v 807 případech v okrese Plzeň – město, s počtem 398 v okrese Plzeň – jih a s počtem 318 v okrese Plzeň – sever. S počtem 1523 případů se tento trestný čin stal za období let 2008-2018 nejvíce spáchaným trestným činem tohoto dílu hlavy šesté TZ.

Objekt

Objektem tohoto trestného činu je ochrana platebních prostředků zajišťujících bezhotovostní platební styk.

Objektivní stránka

Tohoto trestného činu se pachatel může dopustit třemi komisivními jednáními, a to:

- ❖ dle odst. 1 ust. § 234 TZ tím, že sobě nebo jinému bez souhlasu oprávněného držitele opatří, zpřístupní, přijme nebo přechovává platební prostředek jiného, zejména pak nepřenositelnou platební kartu identifikovatelnou podle jména nebo čísla, elektronické peníze, příkaz k zúčtování, cestovní šek či záruční šekovou kartu,
- ❖ dle odst. 2 ust. § 234 TZ tak, že sobě nebo jinému opatří, zpřístupní, přijme nebo přechovává padělaný nebo pozměněný platební prostředek,
- ❖ dle odst. 3 ust. § 234 TZ tím, že padělá nebo pozmění platební prostředek v úmyslu jej použít jako pravý nebo platný.

Subjekt

U tohoto trestného činu může být pachatelem kdokoli.

Subjektivní stránka

Tento trestný čin může být pachatelem spáchán výlučně úmyslně.

Příklad z praxe

Jako vhodný příklad z praxe lze uvést úryvek z textu Usnesení Nejvyššího soudu České republiky pod č. 8 Tdo 1133/2016:

„Podle skutkových zjištění odvolacího soudu se obviněný zločinu neoprávněného opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku podle § 234 odst. 3 alinea 1, odst. 4 písm. a), b) tr. Zákoníku...“ „... dopustil tím, že po předchozí společné domluvě a rozdělení úloh s obviněným K. D. M., státním příslušníkem Bulharské republiky...“ „... se záměrem dosáhnout neoprávněného majetkového prospěchu, poté, co K.D.M....“ „... nainstaloval na bankomat České spořitelny, a. s.,...“ „... nelegální elektronické záznamové zařízení shromažďující v sobě identifikační, bezpečnostní a přístupové údaje z magnetických proužků platebních karet oprávněných držitelů použitých v konkrétním bankomatu (dále jen skimmovací zařízení), obviněný T. S. T. téhož dne opakovaně kontroloval, manipuloval a upravoval za použití nože toto nainstalované skimmovací zařízení na bankomatu, s vědomím, že takto získaná data budou sloužit...“ „... i posloužila k následnému neoprávněnému vytvoření kopií platebních karet dalšími členy organizované skupiny a k neoprávněným výběrům z účtů oprávněných držitelů těchto platebních karet či pokusům o ně, přičemž provedenými výběry finanční hotovosti tak byla způsobena České spořitelně, a. s.,...“ „... škoda v celkové výši 550 250,55 Kč a pokusy o výběry jí měla být způsobena další škoda v celkové výši 630 052,29 Kč.“

(Nejvyšší soud ČR, 2020)

3.3 Trestné činy daňové, poplatkové a devizové

(Hlava VI, Díl 2, ust. § 240-247 TZ)

Podle zrušeného trestního zákona je to Hlava II, oddíl 3 s názvem Trestné činy proti měně a trestné činy daňové, obsahující ust. § 147, 148, 148a, jež jsou shodné svým názvem s ust. § 240, 241 a 244 nového TZ.

Těmito ustanoveními se chrání stát před krácením daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného

na úrazové pojištění, poplatku nebo jiné podobné platby. Stát zde tedy chrání svůj zájem na řádném vyměření takových plateb a na příjmech z nich.

3.3.1 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (ust. § 240 TZ)

Podle zrušeného trestního zákona se jednalo o ust. § 148 se stejným názvem.

Trestní zákoník ve svých následujících ustanoveních upravuje ust. § 240 takto:

- ❖ v odstavci prvním – *„kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let,“*
- ❖ v odstavci druhém – *„odnětím svobody na tři léta až osm let bude pachatel potrestán,*
 - a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 jako člen organizované skupiny, nebo*
 - b) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu,“*
- ❖ v odstavci třetím – *„odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,*
 - a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 jako člen organizované skupiny působící ve více státech, nebo*
 - b) spáchá-li takový čin ve velkém rozsahu,“*
- ❖ v odstavci čtvrtém – *„příprava je trestná.“* (Draštík a kol., 2015)

Podle údajů poskytnutých zvolenými státními zastupitelstvími, jež jsou uvedeny v příloze A a D byl tento trestný čin z druhého dílu hlavy šesté TZ za období let 2008–2018 spáchán na území zvolených okresů ve 156 případech, z toho ve 45 případech v okrese Plzeň – město, s počtem 104 v okrese Plzeň – jih a s počtem 7 v okrese Plzeň.

Zkrácením daně se rozumí taková aktivita povinné osoby, kterou se ovlivňuje její daňová povinnost. Subjekt TČ (pachatel) tedy předstírá v rozporu se skutečností rozsah této povinnosti, nebo že takovou povinnost nemá vůbec. (Doleček, 2018)

Z hlediska existence trestného činu dle ust. § 240 TZ je zajímavý vývoj tohoto ustanovení v části dotýkající se trestnosti přípravy k tomuto trestnému činu, jenž měl dle názoru autora negativní dopad na hospodářství státu.

Dne 9. 2. 2009 nabyl platnosti TZ, jenž účinnosti nabyl 1. 10. 2010. Počínaje tímto dnem **přestala být u zkrácení daně příprava trestná, a to zcela.**

Již po účinnosti této nové zákonné úpravy neumožňující trestnost přípravy zkrácení daně se tato skutečnost stala předmětem kritiky zejména z resortů Ministerstva financí a Ministerstva vnitra a s ohledem na vzrůstající daňovou trestnou činnost byla zahájeny úkony k opětovnému zavedení trestnosti přípravy do trestního zákoníku. Důvodem pro tuto zamýšlenou novelizaci byly mj. události související zejména s metanolovou aférou nebo rozsáhlými daňovými úniky v souvislosti s obchodem s cigaretami nebo pohonnými hmotami.

Dne 9.5.2016 pak podepsal prezident republiky novelu trestního zákoníku, která znovu zavádí **přípravu krácení daně jako trestný čin** jako opatření, které má státu pomoci v boji proti tzv. karuselovým podvodům. Uvedená novela doplnila k ust. § 240 nový odst. 4, který zní tak, že příprava je trestná. (Kocina, 2016)

Objekt

Objektem trestného činu podle ust. § 240 TZ je zájem státu na správném vyměření daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění, pojistného na zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné podobné povinné platby a na příjmech z těchto povinných plateb, z kterých je následně financována činnost státu, krajů a obcí a jiné činnosti vykonávané ve veřejném zájmu, zejména léčebná péče a sociální zabezpečení. (Vantuch, 2010)

Objektivní stránka

Pachatel ve větším rozsahu (alespoň 50 000 Kč) zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb

Jinými slovy, pachatel úmyslně jedná tak, že příslušný orgán vyměří povinnou platbu nižší nebo ji nevyměří vůbec.

Jednání, která mohou být podle tohoto ustanovení trestná, zákonodárce shrnuje pod pojmy **zkrácení daně** a **vylákání výhody na dani**. Mezi způsoby zkrácení daně nebo vylákání výhody na dani pak např. patří:

- ❖ zatajení informací, např. zatajení příjmu, nepřihlášení zaměstnanců – tj. tzv. práce „načerno“, pašování zboží přes hranice s cílem vyhnout se clu,
- ❖ uvedení nepravdivých údajů, např. uvedení nižší než skutečné mzdy zaměstnance za strany zaměstnavatele s cílem zkrátit zejména pojistné na sociálním zabezpečení,
- ❖ předstírání nepravdivých okolností, např. předstírání exportu zboží a následné uplatnění odpočtu spotřební daně a neuplatnění DPH na výstupu. (Pelc, 2017)

Subjekt

Zkrácením daně se rozumí taková aktivita povinné osoby, kterou se ovlivňuje její daňová povinnost. Subjekt TČ (pachatel) tedy předstírá v rozporu se skutečností rozsah této povinnosti, nebo že takovou povinnost nemá vůbec. Pachatelem tohoto trestného činu může být kdokoli, tedy i jiná osoba než subjekt daně (daňový poplatník). Z hlediska specifického druhu tohoto trestného činu je samozřejmé, že pachatel musí být starší 15 let a příčetný. Krácením daně se proto může dopustit např. i zaměstnanec účtárny firmy, v níž je subjekt daně v pracovním poměru, který provádí daňové srážky, anebo daňový poradce, jenž byl zmocněn ke zpracování daňového přiznání, pokud při jeho zpracování svému klientovi úmyslně zkreslí výši daňové povinnosti.

Subjektivní stránka

Z hlediska subjektivní stránky vyžaduje TZ pro spáchání trestného činu úmysl, a to ať již přímý, či nepřímý.

Příklad z praxe

Jako vhodný příklad lze uvést úryvek z textu rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky pod č. 7 Tdo 989/2015:

„...obviněný V. G. sám jako plátce daně z přidané hodnoty (dále jen DPH), v jednotlivých konkrétně uvedených sedmi případech...“ „... vystavil městu J. n. N. za uskutečněná zdanitelná plnění faktury...“ „... a následně u Finančního úřadu v Prostějově a ve Vyškově podal přiznání k DPH za daná zdaňovací období, ačkoli věděl, že uskutečněná

zdanitelná plnění a daň na výstupu nebyly v přiznání zahrnuty, takže byl srozuměn s tím, že na základě těchto přiznání mu byl nesprávně vyměřen nadměrný odpočet nebo vlastní daňová povinnost, ačkoli ve skutečnosti měli být nižší...“ „... nebo měl mít vlastní daňovou povinnost...“ „...a celkem tak zkrácením daně a vyláčením nadměrného odpočtu způsobil na DPH škodu ve výši 461 107 Kč.“ (Nejvyšší soud ČR, 2020)

3.3.2 Neodvedení daně, poj. na soc. zabez. a podobné povinné platby (ust. § 241 TZ)

Podle zrušeného trestního zákona se jednalo o ust. § 167 s názvem Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Trestní zákoník ve svých následujících ustanoveních upravuje ust. § 241 takto:

- ❖ v odstavci prvním – *„kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti,“*
- ❖ v odstavci druhém – *„odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch,“*
- ❖ v odstavci třetím – *„odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.“ (Draštík a kol., 2015)*

Podle údajů poskytnutých zvolenými státními zastupitelstvími, jež jsou uvedeny v příloze A a D byl tento trestný čin na území Plzeňského kraje v letech 2008–2018 spáchán ve 40 případech, z toho v 19 případech v okrese Plzeň – město, s počtem 18 v okrese Plzeň – jih a s počtem 3 v okrese Plzeň – sever.

Objekt

Rovněž zde, tak jako v ust. § 240 TZ chrání stát svůj zájem před neodvedením daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby jakož i svůj zájem na řádném vyměření takových plateb a na příjmech z nich. Takové jednání samozřejmě

poškozuje i zájmy zaměstnance, jemuž povinná platba byla sražena, avšak nebyla za něj odvedena příslušnému orgánu.

Objektivní stránka

Obligatorním znakem je v tomto trestném činu jednání ve formě konání. Následkem však ve smyslu TZ musí být škoda způsobená ve větším rozsahu, tedy ve smyslu ust. § 138 TZ ve výši minimálně 50.000, --Kč

Subjekt

Dle uvedeného ustanovení TZ může být pachatelem jen osoba ve speciálním postavení, v daném případě je to zaměstnavatel, který za svého zaměstnance úmyslně nesplnil mu uloženou povinnost odvést daň, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti či pojistné na zdravotní pojištění. Podstata spočívá v tom, že zaměstnavatel svým zaměstnancům sice příslušné částky ze mzdy srazil, ale státu je neodvedl a použil je na zcela jiné účely.

Subjektivní stránka

TZ u tohoto ustanovení předpokládá výlučně přímý úmysl. Specifikum u tohoto TČ je možnost ve smyslu ust. § 242 TZ použití tzv. účinné lítosti, tedy takovou možnost pro pachatele, kdy jeho trestní odpovědnost zanikne, pokud svou povinnost dodatečně splnil dříve, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.

Pachatel nemusí povinnou platbu zaplatit osobně, stačí že svou aktivitou zařídí, že ji za něj zaplatí někdo jiný.

Příklad z praxe

Jako vhodný příklad lze uvést úryvek z textu rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky pod č. 8 Tdo 1284/2018:

„Rozsudkem Okresního soudu v Karlových Varech ze dne 9. 4. 2018, sp. zn. 7 T 22/2017, byla obviněná T. M. uznána vinnou přečinem neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 odst. 1, odst. 2 tr. zákoníku, kterého se dopustila skutkem spočívajícím v tom, že vědoma si skutečnosti, že je jedinou odpovědnou jednatelkou společnosti...“ „... v úmyslu získat neoprávněný prospěch, nevykonávala řádným způsobem povinnosti vyplývající z její funkce jednatelky obchodní společnosti a ač společnost měla k dispozici dostatek finančních prostředků...“ „...“

neodvedla...“ „... Okresní správě sociálního zabezpečení...“ „... za zaměstnance Š. pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ve výši 45.681 Kč, čímž úmyslně nesplnila svou zákonnou povinnost uloženou jí zákonem č. 589/1992 Sb., o pojištění na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon č. 589/1992 Sb.“), přičemž příslušné částky pojistného a příspěvku byly jednotlivým zaměstnancům průběžně sráženy ze mzdy...“ „... přičemž tímto jednáním získala neoprávněný prospěch v celkové výši 1.326.769 Kč.“ (Nejvyšší soud ČR, 2020)

3.4 Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou

(Hlava VI, Díl 3, ust. § 249-261)

Podle zrušeného trestního zákona se jednalo o ust. § 118 se stejným názvem.

Do tohoto dílu hlavy IV trestního zákoníku spadá celá řada trestných činů, z nichž některé jsou v praxi vzácné a neobvyklé. Mezi ně řadíme například neoprávněné vydání cenného papíru, manipulace s kurzem investičních nástrojů, provedení zahraničního obchodu s vojenským materiálem bez licence atd. Znamější a v praxi se častěji vyskytující jsou například porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže, neoprávněné podnikání, poškozování spotřebitele a zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Poslední zmíněný trestný čin, jako jeden z nejvíce páchaných trestných činů na území Plzeňského kraje bude dále analyzován dle SPTČ.

3.4.1 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

(ust. § 254 TZ)

Zrušený trestní zákon upravoval tento trestný čin v ust. § 125.

Trestní zákoník ve svých následujících ustanoveních upravuje ust. § 254 takto:

- ❖ v odstavci prvním:
 - „kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen,

- *kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo*
- *kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají,*
- *a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti,“*
- ❖ *v odstavci druhém:*
 - *„stejně bude potrestán, kdo uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech sloužících pro zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek anebo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti,*
 - *kdo v podkladech sloužících pro vypracování znaleckého posudku, který se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo v takových podkladech zamlčí podstatné údaje, nebo*
 - *kdo jiného ohrozí nebo omezí na právech tím, že bez zbytečného odkladu nepodá návrh na zápis zákonem stanoveného údaje do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek nebo neuloží listinu do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen,“*
- ❖ *v odstavci třetím – „odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 na cizím majetku značnou škodu,“*
- ❖ *v odstavci čtvrtém – „odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 na cizím majetku škodu velkého rozsahu.“ (Drašík a kol., 2015)*

Podle údajů poskytnutých zvolenými státními zastupitelstvími, jež jsou uvedeny v příloze A a D byl tento trestný čin na území Plzeňského kraje v letech 2008–2018 spáchán ve 141

případech, z toho v 77 případech v okrese Plzeň – město, s počtem 42 v okrese Plzeň – jih a s počtem 22 v okrese Plzeň – sever.

Objekt

Správnost účetních dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku a správnost zápisu v obchodním rejstříku.

Objektivní stránka

Toto ustanovení obsahuje 2 základní skutkové podstaty:

- ❖ podle odst. 1 – *„pachatel účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, nevede, či v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají a současně ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně,“*
- ❖ podle odst. 2 upravuje 3 typy jednání v jednotlivých alineách, kdy pachatel:
 - *„uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech sloužících pro zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek, anebo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti (pro trestnost zde nestačí, když pachatel jen podepsal určité listiny, aniž by spolehlivě věděl o nepravdivost údajů v nich uvedených),*
 - *v podkladech sloužících pro vypracování znaleckého posudku, který se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo v takových podkladech zamlčí podstatné údaje, nebo*
 - *jiného ohrozí nebo omezí na právech tím, že bez zbytečného odkladu nepodá návrh na zápis zákonem stanoveného údaje do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku*

společenství vlastníků jednotek nebo neuloží listinu do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen.“ (Draštík a kol., 2015)

Subjekt

Pachatelem může být kdokoli, ale zpravidla ten, kdo účetnictví vede nebo ten, kdo má právo podepsat návrh na zápis do obchodního rejstříku.

Subjektivní stránka

Po subjektivní stránce zákon vyžaduje úmysl.

Příklad z praxe

Jako vhodný příklad lze uvést úryvek z textu rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky pod č. 5 Tdo 417/2018:

„... trestných činů se obviněný dopustil podle rozsudku soudu druhého stupně tím, že...“ „... společně s dalšími fyzickými osobami...“ „... jako statutární orgán – jednatel Českého svazu včelařů, o. s., základní organizace Strakonice (nyní Český svaz včelařů, z. s., základní organizace Strakonice)...“ „... (dále jen jako „ČSV-ZO“), mající přístup k účetním knihám, zápisům nebo jiným dokladům a v postavení, v němž byl odpovědný za jejich správnost...“ „... nezajistil řádné vedení účetních knih, zápisů nebo jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo jejich kontrole...“ „... ač k tomu byl podle zákona povinen. V důsledku jeho jednání bylo účetnictví...“ „... neúplné, nesprávné, nekontrolovatelné a neprůkazné, čímž ohrozil majetková práva ČSV-ZO spočívající v nemožnosti zjistit správně hospodářský výsledek a jeho majetkovou a finanční situaci, včetně stavu jeho závazků a pohledávek.“ (Nejvyšší soud ČR, 2020)

4 Statistické zpracování vybraných trestných činů

V předchozích částech práce se autor zabýval popisem, co se rozumí trestným činem, v jakém právním předpisu je upraven, co jej charakterizuje a především, jaké znaky musí být splněny, aby se jednalo o trestný čin, který by mohl být souzen a za který by mohla být uložena příslušná sankce. Rozbor skutkových podstat trestného činu byl cíleně uveden na pěti vybraných trestných činech tak, aby korespondovali s následujícím statistickým zpracováním těchto trestných činů.

Na tomto místě má autor za to, že obdobné statistické zpracování ve zvolených okresech Plzeňského kraje vypracováno dosud nebylo. Současně autor vyjadřuje názor, že takovéto statistické zpracování by mělo být státem iniciováno a pověřenou institucí realizováno ve formě například průběžné identifikace a monitoringu, zejména pro účely odhalování daňových úniků a na základě toho k přijímání příslušných rychlých a energicky vedených opatření. Pokud by totiž byl dle názoru autora zaznamenán dlouhodobější negativní stav v této oblasti, mohla by v podnikatelském prostředí nastat i negativní situace spočívající v tom, že obdobou praktiku začnou používat ostatní daňové subjekty, přestože to vůbec nebyl jejich původní záměr. Tato situace by měla pro stát za následek ztrátu daňových příjmů, a tedy beze sporu také negativní dopad na jeho hospodářskou politiku.

4.1 Analýza vývoje trestných činů

V této podkapitole bude řešena problematika vývojového trendu vybraných hospodářský trestných činů v čase, konkrétně mezi lety 2008–2018. Účelem je zjištění určitého vývojového trendu, který pomůže predikovat budoucí vývoj vybraných trestných činů na období roku 2019.

Sběr dat

Prvním krokem pro statistické zpracování první výzkumné otázky, je sběr dat. Data byla shromážděna ze zvolených okresních státních zastupitelství a sumarizována do přehledné tabulky, která je přílohou A této práce. Poté byly z této tabulky, vzhledem k výzkumné otázce, vybrány nejvíce páchané trestné činy ve zvolených okresech se zaměřením na ekonomickou podstatu trestného činu.

Zmíněné vybrané trestné činy byly retrospektivně rozšířeny o dalších 6 období (příloha D). Přehled takto získaných dat se nachází v tabulce č. 2, která je pro účely výpočtu doplněna o parametr k , který představuje „stáří“ daného období.

Tabulka 2: Vybrané TČ – celkový přehled (v jednotkách)

Počty trestných činů řešených zvolenými OSZ v letech 2008-2018		
Období	Celkem TČ	k
2008	235	10
2009	240	9
2010	280	8
2011	346	7
2012	343	6
2013	339	5
2014	327	4
2015	282	3
2016	249	2
2017	284	1
2018	202	0

Zdroj: vlastní zpracování dle zvolených OSZ, 2020

4.1.1 Jednoduché exponenciální vyrovnávání

Pro výpočet bude využita vyrovnávací konstanta:

$$\alpha = \frac{1}{m+1} = 0,333 \text{ periodických,} \quad (4.1)$$

kde $m = 2$ je délka jednoduchého klouzavého průměru, který by byl pro vyrovnání řady nejvhodnější.

Koeficient α bude dle výpočtu (4.1) zvolen na hodnotě 0,3.

Výpočet bude proveden postupně a výsledky budou uspořádány do tabulky č. 3. Výsledky provedeného exponenciálního vyrovnávání budou doplněny o výsledky ze statistického modulu analýza dat v MS Excel, pro ověření správnosti výsledků.

Odhad počáteční hodnoty

Odhad počáteční hodnoty y_0 bude proveden pomocí aritmetického průměru všech hodnot řady, tj.

$$y_0 = \frac{235+240+280+\dots+202}{11} = 284,27. \quad (4.2)$$

Další odhad hodnot bude proveden pomocí vzorce (2.7).

Pro první hodnotu, tj. pro rok 2008 činí odhad:

$$y_{11-10} = (1 - \alpha)y_1 + \alpha\bar{y}_0 = (1 - 0,3) * 235 + 0,3 * 284,27 = 249,78. \quad (4.3)$$

Pro druhou hodnotu, tj. pro rok 2009 činí odhad:

$$y_{11-9} = (1 - \alpha)y_2 + \alpha\bar{y}_1 = (1 - 0,3) * 240 + 0,3 * 249,78 = 242,93. \quad (4.4)$$

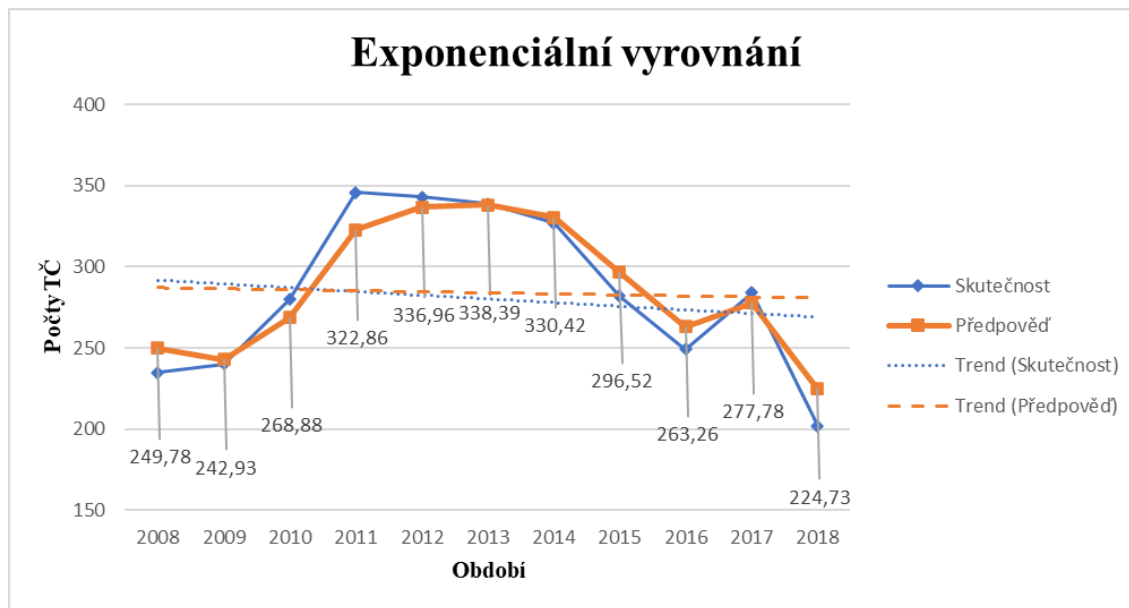
Takto budou spočteny veškeré odhady, tedy parametry b_0 pro všechna období. Výsledky jsou zachyceny v tabulce č. 3 ve sloupci \bar{y} .

Tabulka 3: Odhadované hodnoty počtu TČ

Počty trestných činů řešených zvolenými OSZ v letech 2008-2018			
Období	Celkem TČ	k	\bar{y}
2008	235	10	249,78
2009	240	9	242,93
2010	280	8	268,88
2011	346	7	322,86
2012	343	6	336,96
2013	339	5	338,39
2014	327	4	330,42
2015	282	3	296,52
2016	249	2	263,26
2017	284	1	277,78
2018	202	0	224,73

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Pro ověření ručně vypočtených hodnot je na obrázku č. 8 níže uveden graf exponenciálního vyrovnávání s uvedenými hodnotami v jednotlivých obdobích.

Obrázek 8: Vývojový trend počtu TČ

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Z uvedeného obrázku č. 8 vyplývá, jak klesající trend skutečně spáchaných trestných činů, tak i predikce na základě jednoduchého exponenciálního vyrovnání poukazuje na klesající trend.

Nárůst počtu trestných činů po roce 2010 byl zapříčiněn, dle stanoviska pracovníků státních zastupitelství, novelou trestního zákoníku, který rozšířil TZ o další, do té doby neupravené trestné činy, které mohly být orgány činnými v trestním řízení postihovány.

4.1.2 Výrok k první výzkumné otázce

Na základě provedení statistického ověření první výzkumné otázky lze na tomto místě konstatovat existující klesající trend v počtu páchaní vybraných hospodářských trestných činů na území zvolených okresů Plzeňského kraje.

Dle zjištěných parametrů a dle provedení rozboru použité statistické metody lze na jejím základě simulovat predikci vývoje trestných činů na období roku 2019 pomocí vzorce (2.8) takto: odhad pro rok 2019 činí 225 počtů spáchaných trestných činů.

4.2 Testování závislosti mezi zvolenými okresy a vybranými trestnými činy

V této podkapitole bude řešena problematika závislosti mezi celkovou výší škod, zvoleným okresem a počty spáchaných trestných činů na území zvolených okresů dle vybraných ustanovení. Nejprve bude testováno, zda existuje vztah, či zda ovlivňuje celkovou výši způsobené škody okres nebo druh trestného činu.

Testování této závislosti bude probíhat pomocí testování hypotéz, konkrétně velice známou a v praxi často využívanou metodou ANOVA – test shody středních hodnot.

Na tuto metodu naváže další, která také umožňuje testovat závislost, ovšem z jiné strany. Již zmíněná metoda se nazývá χ^2 test nezávislosti v kontingenční tabulce, která na rozdíl od ANOVY umožní ověřit, zda existuje závislost mezi zvoleným okresem a vybraným trestným činem, tedy zda má vybraný okres vliv na páchané trestné činy.

Sběr dat

Východiskem pro testování závislostí je stanovení období, na kterém budou tato testování prováděna. Vzhledem k materiální náročnosti na zjištění celkových škod ve zvoleném období 2008-2018, bude nutno vybrat jen jedno reprezentativní období. Období by mělo být vybráno tak, aby odpovídalo dosavadnímu průběhu a co možná nejlépe charakterizovalo celou časovou řadu.

Vzhledem k výsledkům analýzy časových řad lze usuzovat souměrný vývoj trestných činů bez extrémních odlišností, tedy k testování následujících závislostí poslouží rok 2018 jako vzorek reprezentující celou skupinu vybraných trestných činů.

Datovou základnou pro testování závislosti v roce 2018 je tabulka č. 4 obsahující celkovou způsobenou výši škody ve zvolených okresech dle vybraných trestných činů.

Tabulka 4: *Výše celkových škod v okresech dle vybraných TČ (v Kč)*

Ustanovení/Okres	Plzeň-město	Plzeň-jih	Plzeň-sever
§ 234	126 654	241 153	57 624
§ 240	1 226 216	3 547 264	742 559
§ 241	661 240	374 529	1 987 350
§ 254	6 669 662	4 247 100	7 354 254
§ 209	11 167 881	8 472 654	3 487 524

Zdroj: vlastní zpracování dle OSZ, 2020

4.2.1 ANOVA

Prvním krokem k nalezení odpovědi na druhou výzkumnou otázku bude ověření, zda existuje vztah, či zda ovlivňuje celkovou výši způsobené škody zvolený okres nebo druh vybraného trestného činu.

Po zadání vstupních dat do programu MS Excel a po spuštění modulu Analýza dat, bude k výpočtu testové statistiky, kritického oboru a p-hodnoty využito statistické metody ANOVA se dvěma faktory bez opakování, neboť každý údaj (měření) se vyskytuje v tabulce pouze jednou. Prvním faktorem je příslušnost OSZ, druhým faktorem je vybrané ustanovení trestného činu.

Definice hypotéz

Vzhledem k tomu, že zadání obsahuje dva faktory, je nutno stanovit i dva páry hypotéz.

První pár hypotéz bude testovat, zda existuje rozdíl mezi zvolenými okresy, tedy zda celková výše škod závisí na zvoleném okrese.

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3$$

$$H_1: \text{non } H_0$$

Druhý pár hypotéz bude testovat, zda existuje rozdíl mezi vybranými trestnými činy, tedy zda celková výše způsobené škody závisí na druhu trestného činu.

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3$$

$$H_1: \text{non } H_0$$

Výpočet

Výpočet byl proveden v analytickém nástroji Analýza dat v MS Excel a výsledky jsou vloženy do této práce jako obrázek č. 9 níže. Vzhledem k velikosti vstupních údajů, jsou výsledky analýzy uvedeny ve zkráceném matematickém formátu.

Obrázek 9: Výpočet v MS Excel

ANOVA						
Zdroj variability	SS	Rozdíl	MS	F	Hodnota P	F krit
Řádky	1,34E+14	4	3,34E+13	7,07224	0,009727	3,837853
Sloupce	3,87E+12	2	1,94E+12	0,409802	0,676961	4,45897
Chyba	3,78E+13	8	4,73E+12			
Celkem	1,75E+14	14				

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Testová statistika

Číselník testové statistiky pro první pár stanovených hypotéz činí $MS = 1,94E+12$.

Číselník testové statistiky pro druhý pár stanovených hypotéz činí $MS = 3,34E+13$.

Jmenovatel testové statistiky je pro oba páry stanovených hypotéz stejný, a to $MS = 4,73E+12$.

Z těchto uvedených údajů lze pomocí vzorce (2.10) spočítat hodnotu testového kritéria pro první i druhý pár hypotéz.

Hodnota testové statistiky pro první pár stanovených hypotéz činí $F = 0,40980$.

Hodnota testové statistiky pro druhý pár stanovených hypotéz činí $F = 7,07224$.

Kritický obor

Kritický obor určuje hraniční mez, která nesmí být překročena, aby platila H_0 . V případě, že testové kritérium překročí tuto hraniční mez, dojde k zamítnutí H_0 .

Kritický obor pro první pár stanovených hypotéz činí $F_{\text{krit}} \geq 4,45897$.

Kritický obor pro druhý pár stanovených hypotéz činí $F_{\text{krit}} \geq 3,83785$.

P-hodnota

P-hodnota, též označovaná jako čistý test významnosti, odpovídá na otázku, do jaké míry je daný náhodný výběr v souladu s nulovou hypotézou, resp. jak je pravděpodobné, že při platnosti nulové hypotézy lze získat takto a více nepříznivý výsledek.

Dle hodnoty testové statistiky lze vypočítat nejmenší obor zamítnutí. Jestliže je p-hodnota menší než zadaná hladina významnosti 5 %, dojde k zamítnutí nulové hypotézy.

P-hodnota na základě provedené analýzy činí:

- ❖ pro první pár stanovených hypotéz 0,67696,
- ❖ pro druhý pár stanovených hypotéz 0,00973.

4.2.2 χ^2 test nezávislosti v kontingenční tabulce

Na základě stanovené druhé výzkumné otázky je účelem tohoto testování ověřit, zda existuje závislost mezi zvolenými okresy a druhy trestných činů. Tedy zda je možno tvrdit, že u zvoleného okresu je možno očekávat určitý počet trestných činů a naopak.

Kategoriální proměnná zvoleného okresu bude označena znakem X a kategoriální proměnná vybraného trestného činu bude označena znakem Y .

Data pro testování jsou uvedeny v tabulce č. 4.

Testování

Testování bude provedeno v následujících 5. krocích.

Definice hypotéz

H_0 : Sledované znaky X a Y jsou nezávislé. Mezi zvoleným okresem a trestným činem neexistuje závislost.

H_1 : Sledované znaky X a Y jsou závislé. Mezi zvoleným okresem a trestným činem existuje závislost.

Výpočet teoretických četností

S využitím tabulky empirických četností (tabulka č. 4), která bude doplněna o marginální řádkové a sloupcové četnosti (tabulka č. 5), budou spočteny teoretické (očekávané) četnosti (tabulka č. 6).

Tabulka 5: Empirické četnosti (v Kč)

Empirické	Plzeň-město	Plzeň-jih	Plzeň-sever	Σ
§ 234	126 654	241 153	57 624	425 431
§ 240	1 226 216	3 547 264	742 559	5 516 039
§ 241	661 240	374 529	1 987 350	3 023 119
§ 254	6 669 662	4 247 100	7 354 254	18 271 016
§ 209	11 167 881	8 472 654	3 487 524	23 128 059
Σ	19 851 653	16 882 700	13 629 311	50 363 664

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Teoretické četnosti jsou uvedeny v tabulce č. 6 a spočteny dle vzorce č. 2.12.

Tabulka 6: Teoretické četnosti (v Kč)

Teoretické	Plzeň-město	Plzeň-jih	Plzeň-sever	Σ
§ 234	$\frac{19\,851\,653 * 425\,431}{50\,363\,664}$ = 167691	142 611	115 129	425 431
§ 240	2 174 236	1 849 064	1 492 739	5 516 039
§ 241	1 191 611	1 013 397	818 110	3 023 119
§ 254	7 201 817	6 124 735	4 944 465	18 271 016
§ 209	9 116 299	7 752 893	6 258 868	23 128 059
Σ	19 851 653	16 882 700	13 629 311	50 363 664

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Z vypočtených teoretických četností vyplývá, že všechny teoretické četnosti jsou větší než 5 a zároveň žádná teoretická četnost není menší než 1, tedy podmínky pro použití χ^2 testu nezávislosti jsou splněny.

Výpočet testového kritéria

Výpočet testového kritéria bude proveden pomocí vzorce č. 2.13 takto:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(O_{ij} - E_{ij})^2}{E_{ij}} = \frac{(126654 - 167691)^2}{167691} + \dots + \frac{(3487524 - 6258868)^2}{6258868} = 8\,311\,794. \quad (4.5)$$

Hodnota testového kritéria χ^2 je 8 311 794.

Kritický obor

Kritický obor určuje hraniční mez, která nesmí být překročena, aby platila H_0 . V případě, že testové kritérium překročí tuto hraniční mez, dojde k zamítnutí H_0 .

Kritický obor bude spočítán jako 95% kvantil χ^2 na standardní 5% hladině významnosti s $(r-1) * (s-1)$ stupni volnosti, tedy s $2 * 4$, tj. 8 stupni volnosti.

Kvantil bude spočítán v MS Excel pomocí funkce CHISQ.INV(*pravděpodobnost;volnost*).

Hodnota tohoto kvantilu činí 16.

P-hodnota

P-hodnota, též označovaná jako čistý test významnosti, odpovídá na otázku, do jaké míry je daný náhodný výběr v souladu s nulovou hypotézou, resp. jak je pravděpodobné, že při platnosti nulové hypotézy lze získat takto a více nepříznivý výsledek.

Dle hodnoty testové statistiky lze vypočítat nejmenší obor zamítnutí. Jestliže je p-hodnota menší než zadaná hladina významnosti 5 %, dojde k zamítnutí nulové hypotézy.

P-hodnota lze spočítat v MS Excel pomocí funkce 1-CHISQ.DIST(*x;volnost;kumulativní*).

P-hodnota činí 0,000000000 periodických.

4.2.3 Výrok k druhé výzkumné otázce

Na základě testování středních hodnot pomocí vícefaktorové metody ANOVA lze konstatovat, že:

- ❖ u prvního stanoveného páru hypotéz nelze H_0 zamítnout. Testová statistika není vyšší než kritický obor. Z toho vyplývá, že nelze prokázat, existenci závislosti mezi zvolenými okresy a celkovou výší škod ve zvoleném okresu,
- ❖ u druhého stanoveného páru hypotéz lze H_0 zamítnout. Testová statistika je vyšší než kritický obor. Z toho vyplývá, že celková výše způsobené škody závisí na druhu trestného činu, který je spáchán. Lze vyslovit předpoklad, že výše škod má dle vybraných TČ podobnou, blíže nespécifikovanou tendenci (vývojový trend) a je tedy možné, predikovat či očekávat hodnotu, v určitém rozmezí, způsobené škody dle vybraného ustanovení.

P-hodnota činí:

- ❖ pro první pár stanovených hypotéz 0,67696, tedy H_0 nelze zamítnout,
- ❖ pro druhý pár stanovených hypotéz 0,00973, tedy H_0 lze zamítnout.

P-hodnoty potvrzují rozhodnutí vyřčené na základě porovnání testové statistiky s kritickým oborem.

Post-hoc analýzy, které by dále ověřily výsledky ANOVY a specifikovaly by nezamítnutí nulové hypotézy prvního páru stanovených hypotéz a mohly by tak nalézt místo, kvůli kterému nulová hypotéza zamítnuta nebyla, nejsou předmětem této práce. Autor pouze doporučuje vhodný LSD test.

Na základě χ^2 testu nezávislosti v kontingenční tabulce lze konstatovat, že mezi zvoleným okresem a vybraným trestným činem existuje závislost, neboť hodnota testového kritéria překročila hraniční mez (kritický obor) $8\,311\,794 > 16$, a tedy došlo k zamítnutí H_0 u třetího páru stanovených hypotéz.

P-hodnota činí 0,000000000 periodických a je tedy nižší než zadaná hladina významnosti 5 %, z čehož vyplývá že opět dochází k zamítnutí nulové hypotézy.

Dle výsledků provedené analýzy lze konstatovat, že mezi zvolenými okresy Plzeňského kraje a vybranými trestnými činy v roce 2018 existuje závislost. Z toho vyplývá, že lze usuzovat určitý výskyt vybraných trestných činů ve zvoleném okrese.

5 Negativní dopady neodvedení DPH na hospodářství státu

Daňové podvody představují významnou překážku efektivnímu fungování vnitřního trhu, zabraňují čestné konkurenci, narušují výnosy daného státu a negativně ovlivňují také vlastní zdroje EU. Zvyšující se úroveň podvodů vede k nadměrnému daňovému zatížení a tím také k ukládání dodatečných a striktních povinností v rámci zákonného podnikání. (Finanční správa, 2016)

Jako příklad negativního dopadu neodvedení DPH na hospodaření státu lze výstižně použít například několikaletou spolupráci policistů odboru hospodářské kriminality plzeňského krajského ředitelství a celníků z oddělení odhalování trestné činnosti, kdy tato spolupráce byla završena na jižním Plzeňsku zadržením pachatele, jenž se dopustil zvláště závažného zločinu tím, že dovezl ze zahraničí do České republiky přes 11 milionů litrů benzínu a motorové nafty v hodnotě přesahující 200 milionů korun v cenách bez DPH. Na území České republiky pak tyto pohonné hmoty obratem prodal v ceně s DPH, ale povinnost odvodu DPH již nesplnil. DPH tak nebylo zapláceno, čímž byla České republice způsobena škoda více jak 66 milionů korun. K zastření své trestné činnosti pachatel využíval několik obchodních korporací s ručením omezeným, které ovládal prostřednictvím angažovaných osob tzv. „bílých koní.“ (Policie České republiky, 2016)

Další negativní dopad neodvedení DPH na hospodaření státu lze dokumentovat na případu, kdy kamiony s kuřecím masem přijely do České republiky a putovaly od jednoho obchodníka k druhému. Každý z nich měl odvést státu DPH z masa a současně si mohl nárokovat odpočet DPH. Problém však nastal v okamžiku, kdy jeden z nich daň neodvedl, další ale již vratku DPH inkasoval. Než tuto skutečnost stát zjistil, peníze z firemních účtů dávno odtekly a organizátoři daňového podvodu tak okradli český rozpočet o 166 milionů korun. (Vlková, 2018)

Z výše uvedeného lze vymezit, jaké následující negativní důsledky mohou nastat v případě neodvedení DPH, a to nejen na hospodářství státu ale i na negativní mravní dopad v podnikatelské sféře:

- ❖ deformace podnikatelského prostředí,
- ❖ narušování dobrých mravů,

- ❖ zkrácení daňové povinnosti,
- ❖ omezený ekonomický rozvoj daného státu,
- ❖ daňové zatížení ve smyslu zvýšené administrativní zátěže státu,
- ❖ zvyšující se právní nároky k výkonu ekonomické činnosti,
- ❖ snížení bonity státu pro zahraniční investory.

5.1 Analýza vývoje páchaní podvodů na DPH

V této podkapitole bude řešena problematika vývojového trendu páchaní podvodů na DPH v čase, konkrétně mezi lety 2008–2018. Účelem je zjištění určitého vývojového trendu, který pomůže predikovat budoucí vývoj páchaní podvodů na DPH na období roku 2019.

Sběr dat

Prvním krokem pro statistické zpracování třetí výzkumné otázky, je sběr dat. Data byla poskytnuta Policejním prezidiem ČR v Praze (dále také jen jako PPČR) za Plzeňský kraj a sumarizována do přehledné tabulky, která je přílohou F této práce. Poskytnuta byla pouze od roku 2010, vzhledem k tomu, že tato data v letech 2008 a 2009 byla sumarizována jiným, pro tuto práci nevyhovujícím způsobem. Zároveň nevyznačuje pouze škody spáchané podvody na DPH, ale také škody způsobené nejrůznějšími formami trestných činů podřazených pod ust. § 241 TZ.

V rámci získaných podkladů k zaujetí výroku k této výzkumné otázce a provedení analýzy autor konstatuje zjištění, že žádné ministerstvo ani žádný jiný orgán státní správy nesoustřeďuje škody spáchané pouze podvody na DPH. Jediným orgánem, který sumarizuje výši škod je PPČR, avšak ani tento orgán nerozlišuje výlučně škody spáchané při podvodech na DPH, ale zahrnuje je do celkové statistiky výše škody spáchaných porušením ust. § 241 Hlavy VI dílu 2 TZ, tedy ustanovení, které reglementuje porušení zákona v oblasti neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, a to ještě pouze od roku 2010.

Z údajů poskytnutých PPČR si lze přesto učinit představu o tom, jaká výše škody byla porušením ust. § 241 Hlavy VI dílu 2 TZ způsobena a jak škodlivý následek má páchaní podvodů na hospodářství státu, když totiž nelze pominout fakt, že ne každá škoda způsobená pachateli jimi bude také skutečně nahrazena.

Z důvodu neexistence dat pouze o způsobených škodách na DPH, je celé ust. 241 TZ analyzováno dohromady, resp. že dále budou všechny TČ podle ust. § 241 TZ označovány jako TČ na DPH. Autor si předsevzal, že ostatní škody podřazené pod ust. § 241 TZ jsou minoritní a nijak nesnižují vypovídající hodnotu této části práce.

Přehled takto získaných dat se zároveň nachází v tabulce č. 7, která vychází z přílohy F, která je pro účely výpočtu doplněna o parametr k , který představuje „stáří“ daného období.

Tabulka 7: Výše způsobených škod na DPH – celkový přehled (v tis. Kč)

Výše způsobených škod na DPH v letech 2010-2018		
Období	Výše škod	k
2010	2190	8
2011	4707	7
2012	6436	6
2013	2676	5
2014	651	4
2015	1155	3
2016	3293	2
2017	1531	1
2018	905	0

Zdroj: vlastní zpracování dle PPČR, 2020

5.1.1 Jednoduché exponenciální vyrovnávání

Pro výpočet bude využita vyrovnávací konstanta:

$$\alpha = \frac{1}{m+1} = 0,333 \text{ periodických,} \quad (5.1)$$

kde $m = 2$ je délka jednoduchého klouzavého průměru, který by byl pro vyrovnání řady nejvhodnější.

Koeficient α bude dle výpočtu (5.1) zvolen na hodnotě 0,3.

Výpočet bude proveden postupně a výsledky budou uspořádány do tabulky č. 8. Výsledky provedeného jednoduchého exponenciálního vyrovnávání budou doplněny o výsledky ze statistického modulu analýza dat v MS Excel, pro ověření správnosti výsledků.

Odhad počáteční hodnoty

Odhad počáteční hodnoty y_0 bude proveden pomocí aritmetického průměru všech hodnot řady, tj.

$$y_0 = \frac{2190+4707+\dots+905}{9} = 2\,616. \quad (5.2)$$

Další odhad hodnot bude proveden pomocí vzorce (2.7).

Pro první hodnotu, tj. pro rok 2010 činí odhad:

$$y_{9-8} = (1 - \alpha)y_1 + \alpha\bar{y}_0 = (1 - 0,3) * 2\,190 + 0,3 * 2\,616 = 2\,317,8. \quad (5.3)$$

Pro druhou hodnotu, tj. pro rok 2011 činí odhad:

$$y_{9-7} = (1 - \alpha)y_2 + \alpha\bar{y}_1 = (1 - 0,3) * 4\,707 + 0,3 * 2\,317,8 = 3\,990,24. \quad (5.4)$$

Takto budou spočteny veškeré odhady, tedy parametry b_0 pro všechna období. Výsledky jsou zachyceny v tabulce č. 8 ve sloupci \bar{y} .

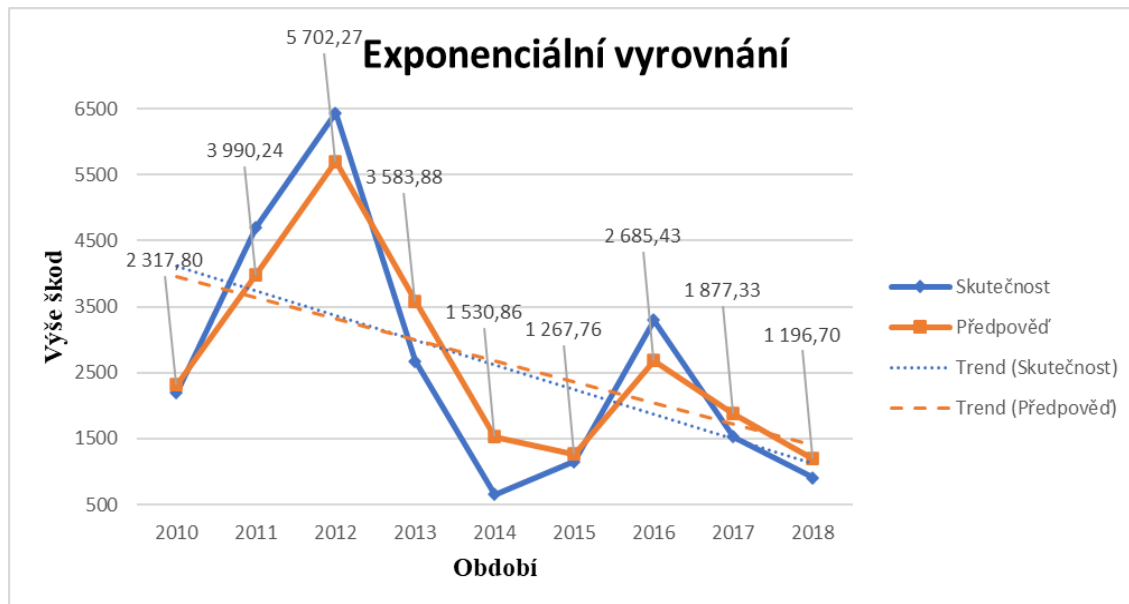
Tabulka 8: Odhadované hodnoty škod na DPH (v tis. Kč)

Výše způsobených škod na DPH v letech 2010-2018			
Období	Výše škod	k	\bar{y}
2010	2190	8	2317,80
2011	4707	7	3990,24
2012	6436	6	5702,27
2013	2676	5	3583,88
2014	651	4	1530,86
2015	1155	3	1267,76
2016	3293	2	2685,43
2017	1531	1	1877,33
2018	905	0	1196,70

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Pro ověření ručně vypočtených hodnot je na obrázku č. 10 níže uveden graf jednoduchého exponenciálního vyrovnávání s uvedenými hodnotami v jednotlivých obdobích.

Obrázek 10: Vývojový trend škod na DPH (v tis. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Z uvedeného obrázku č. 10 vyplývá, jak klesající trend skutečně způsobené výše škod, tak i predikce na základě jednoduchého exponenciálního vyrovnávání poukazuje na klesající trend.

5.1.2 Výrok k třetí výzkumné otázce

Na základě provedeného statistického ověřování třetí výzkumné otázky lze na tomto místě konstatovat existující klesající trend ve výši způsobených škod na DPH na území Plzeňského kraje.

Dle zjištěných parametrů a dle provedeného rozboru použité statistické metody lze na jejím základě simulovat predikci vývoje trestných činů na období roku 2019 pomocí vzorce (2.8) takto: odhad pro rok 2019 činí 1 196,70 Kč způsobené škody.

5.2 Poznatky de lege lata a úvahy de lege ferenda

V této části se autor zaměřuje na porovnání mezi poznatky „de lege lata“, tj. jaké právní a ekonomické prostředí existuje a úvahami „de lege ferenda“, tedy jaké právní a ekonomické prostředí by mělo nebo mohlo být změněno. Tyto úvahy se budou opírat o autorem provedenou analýzu vývoje způsobených škod na DPH mezi lety 2010-2018.

5.2.1 Poznatky de lege lata

Ve jménu boje s trestnými činy podvodu na DPH byla již učiněna řada legislativních změn. Dle zákona č. 502/2012 Sb. jenž nabyl účinnosti od 1. 1. 2013 byl např. zaveden institut nespolehlivého plátce, jenž se měl stát jedním z opatření zabraňujících podvodným aktivitám na úseku daně z přidané hodnoty.

Stejným zákonem za účelem boje s podvodem na DPH patřilo zavedení povinnosti uvádět v přihlášce k registraci k DPH čísla účtů používaných při ekonomické činnosti s tím, že použití jiných, než těchto účtů je důvodem k ručení příjemce zdanitelného plnění za daň z přidané hodnoty nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění.

Tento institut ručení příjemce zdanitelného plnění byl v českém právním řádu poprvé upraven v ust. § 109 zákona o DPH od 1. dubna 2011. Předobrazem tohoto ručení byla judikatura Soudního dvora EU, dle které lze finanční ztráty karuselového podvodu přenést na jakékoliv účastníky tohoto obchodu, pakliže věděli či vědět mohli že:

- ❖ daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- ❖ plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- ❖ dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Těmto v takovém případě bude odepřeno daňové zvýhodnění zpravidla spočívající v nároku na odpočet či v nároku na osvobození od daně.

Otázka racionálního vysvětlení transakce je tak pro účely prokazování podvodů klíčová. Ohledně prokazování vědomí účastníka transakce o podvodu nese důkazní břemeno Finanční správa. Unese-li jej, je oprávněna finanční ztráty na takovýto daňový subjekt přenést skrze doměření daně.

Přenášení finančních ztrát daňových podvodů na ostatní účastníky obchodního vztahu zatíženého podvodem má vést k tomu, aby tito věnovali pozornost svým obchodním partnerům. Vhodným výběrem totiž mohou zamezit tomu, aby se stali součástí podvodného jednání. Dle Soudního dvora EU ledabylý přístup podnikatelů umožňuje podvod, v důsledku čehož je nutno na tyto nahlížet jako na spolupachatele a daňové zvýhodnění jim nepřiznat.

Tento institut je sice účinnou pákou, jak stát prostřednictvím finančních orgánů a soudů může vymoci finance z těchto podvodů, a to od subjektů, které nevyvrátí obvinění, že o podvodném jednání obchodních partnerů věděly nebo vědět mohly (jedná se o tzv. presumpci viny), ale výsledkem je vydobytí financí bohužel nikoliv od viníka. Dle provedené analýzy lze usoudit, že právě zavedení tohoto institutu do daňové oblasti, mělo za následek, po roce 2012, strmý pokles celkové výše škod způsobených na DPH, což autor prokazuje údaji vyznačených v obrázku č. 10.

Dále bylo zavedeno ručení oprávněného příjemce, kterému vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, za DPH nezaplacenou z dodání zboží podléhajícího spotřební dani třetí osobě pořizovatelem tohoto zboží. Kromě toho byla zavedena povinnost činit podání elektronicky.

Dle zákona č. 360/2014 Sb. jenž nabyl účinnosti od 1. 1. 2016 pak vznikla plátcům DPH povinnost podávat kontrolní hlášení. Na tuto novou zákonnou povinnost zareagoval vývoj škod na DPH opět poklesem, což autor prokazuje údaji vyznačených v obrázku č. 10. Cílem a smyslem zavedení kontrolního hlášení mělo být získání informací o řetězcích subjektů účastnících se karuselových podvodů, přičemž získané informace by měly **umožnit snazší potírání karuselových podvodů.**

Dle názoru autora, je pro oblast boje proti daňovým únikům velice přínosná směrnice EU, konkrétně článek 6 Směrnice rady EU č. 2016/1164, ze dne 12. července 2016 označovaná jako ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive), který byl implementován do národní daňové legislativy v roce 2019 na základě zákona č. 80/2019 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, který nabyl účinnosti 1. dubna 2019.

Tento článek zakotvuje do daňových předpisů další základní zásadu správy daní a to:

- ❖ obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu,
 - v odst. 1) *Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.*

- v odst. 2) *Pro účely odstavce 1 se operace nebo sled operací nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z čistě hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu.*
- v odst. 3) *Pokud operace nebo sled operací nejsou v souladu s odstavcem 1 brány v úvahu, vypočítá se daňová povinnost v souladu s vnitrostátními právními předpisy.*

V rámci prevence před podvody značně přibývá kontrolních mechanismů a preventivních opatření. V tomto smyslu má stát zejména:

- ❖ zajišťovací příkazy a doprovodná opatření,
- ❖ reverse charge (přenesená daňová povinnost – myšleno právě na toho posledního v řadě),
- ❖ organizační kroky Finanční správy (Daňová Kobra, celorepublikové kontrolní kompetence, registrace k DPH, aj.)
- ❖ kontrolní hlášení.

Dalším důležitým nástrojem na poli boje proti daňovým podvodům, se na základě zákona č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb (dále také jen jako EET), ze dne 13.04.2016, stalo elektronické evidování přijatých tržeb. Na tuto novou zákonnou povinnost s účinností od 1.12.2016 zareagoval vývoj škod na DPH opět strmým poklesem, což autor prokazuje údaji vyznačených v obrázku č. 10. Na základě provedené analýzy lze konstatovat, že zavedení kontrolního hlášení společně s EET jsou účinnými nástroji boje proti páchání podvodů na DPH.

Oproti minulosti finanční orgány i soudy přitvrdily, což lze prokázat klesajícím vývojovým trendem způsobených škod na DPH dle obrázku č. 10. Jedná se o plošná opatření, která přinášejí zejména poctivým podnikatelům zvýšené administrativní náklady a na podnikatele jsou kladeny další neúměrně vysoké administrativním požadavky, a to bohužel i při prokazování neviny.

5.2.2 Úvahy de lege ferenda

Konkrétní přehled opatření, která by společnost měla přijmout k tomu, aby správce daně mohl dovodit, že věděla nebo měla a mohla vědět o daňových únicích v dodavatelsko-odběratelském řetězci, není nikde taxativně vyjmenován, ale je jen pouhým

demonstrativním výčtem opatření, jež jsou známa a používána. Orgány finanční správy se celkem logicky brání zveřejnění úplného seznamu úkonů, které by byly v tomto ohledu dostačující. Nicméně v zásadě platí, že podnikatel by si své obchodní partnery měl prověřit na základě veřejně dostupných zdrojů (např. ARES, VIES) a vnímat signály, které mohou naznačovat, že daný obchodní partner je nebo může být zapojen do podvodu na DPH. Často se stává, že nestandardní průběh dodávky sám o sobě nic neznamená a má celkem logické ekonomické vysvětlení. Pokud se ale nesrovnalostí sejde více, společnost by je neměla přehlížet, neboť riskuje, že případné neodvedení DPH půjde k její tíži.

Jaké ukazatele by se měly v rámci uzavírání obchodních vztahů sledovat?

Kromě známé kontroly při registračním řízení k DPH, nespolehlivých plátců a nezveřejněných účtů by obchodní korporace měly sledovat i informace známé z obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku či insolvenčního a exekučního rejstříku.

Ze zkušeností z daňových kontrol vyplývá, že správci daně v souvislosti s absencí dobré víry upozorňují mimo jiné na to, že obchodní partner kontrolované obchodní korporace nezveřejňuje účetní závěrky, že se jedná o nově zapsanou obchodní korporaci nebo že se jedná o obchodní korporaci bez nezbytných podnikatelských oprávnění.

Relevantních a dostupných skutečností může existovat celá řada a často se liší v závislosti na odvětví, ve kterém obchodní korporace podniká, a způsobu, jakým realizuje svou obchodní činnost.

Výsledky tohoto prověřování by přitom měly být prokazatelným způsobem evidovány pro případ daňové kontroly, neboť v opačném případě se obchodní korporace vystavuje riziku, že ačkoli bude jednat „bona fide“, tj. v dobré víře ve svůj nárok na odpočet DPH, nebude schopná tuto dobrou víru prokázat. Související opatření by pak měla být promítnuta do smluv s obchodními partnery obchodních korporací.

Je zřejmé, že společnost se vyvíjí a že s ní se vyvíjí bohužel i nápaditost a negativní chování některých občanů této společnosti, v daném případě na úseku páčání trestných činů majetkových a hospodářských, majících škodlivé ekonomické následky nejen na společnost jako celek, ale rovněž na každého jednotlivého poctivého občana, na jehož úkor se nepoctiví občané neoprávněně obohacují. Autor má za to, že v tomto smyslu je důležité, aby zákony neřešily právní vztahy „pro preterito“, tedy když reagují na „něco“, co se již stalo, nebo „ad hoc“, tj. pro jednu konkrétní „věc“, ale aby dokázaly

na základě nejrůznějších místních i světových signálů a podnětů předvídat jakými směry se může protiprávní chování nepoctivých jedinců ubírat a v tomto smyslu v rámci své legislativní činnosti přijímat příslušné právní předpisy „pro futuro“, tedy do budoucna.

Ze subsidiárního charakteru trestního práva vyplývá, že trestněprávní ochrana je na místě jen tehdy, pokud k ochraně nepostačují prostředky jiných právní odvětví, zejména práva správního, občanského, rodinného, obchodního apod., neboť trestněprávní řešení je třeba považovat vždy za nejzazší řešení ve smyslu principu posledního řešení - „ultima ratio.“

Z výše uvedeného vyplývá, že výraznější pozornost by se měla věnovat otázce prevence, kterou je třeba chápat jako soubor nejrůznějších aktivit, především nesankčního charakteru (např. osvěty), směřujících k předcházení trestné činnosti. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že prevenci nemůže zabezpečit jen trestní právo, a proto preventivní činnost není jen v působnosti ministerstva spravedlnosti, ale i ministerstva vnitra, ministerstva práce a sociálních věcí a ministerstva financí.

Na základě současného stavu autor navrhuje následující dále uvedená opatření, která by dle jeho názoru pomohla narovnat vztahy v podnikatelském prostředí, zejména pak zefektivnit výběr DPH a zlepšit pružnost státního aparátu.

Pružná legislativa zejména ve významu účinného, včasného a pružného přijímání právních předpisů

Ukazuje se, že v oblasti legislativy existuje značný prostor pro to, aby zákonodárce byl pružnější v přijímání právních předpisů, tak aby tyto byly významnou a účinnou složkou právních prostředků v boji proti páčání TČ. K navrhovanému prvnímu opatření autor uvádí, že současný legislativní proces je pomalý, závislý na mnoha nadbytečných politických rozbrojích, které tento proces brzdí a nedokážou tak efektivně reagovat a měnit podnikatelské prostředí s ohledem na aktuální vývoj trestných činů. V této souvislosti má autor za to, že veškeré právní předpisy v ČR jsou přijímány „ex post“, tedy až době poté, co nastala určitá rozhodná událost, a nikoliv tak aby se právo stalo předvídané, a tedy aby byl právní předpis přijat v době ještě před výskytem rozhodné události.

Další skutečností potvrzující fakt nepružnosti legislativního procesu a právního prostředí jako takového, je skutečnost existence přemíry nejrůznějších složitých, komplikovaných a navzájem se prolínajících právních předpisů. V důsledku toho pak dochází k dlouhodobé úpravě všech souvisejících předpisů v rámci legislativního procesu.

Neodvratitelnost trestu a rychlost trestního stíhání a vyřešení trestných činů

K problematice neodvratitelnosti trestu a rychlosti trestního stíhání autor dále uvádí, že mimo shora uvedeného, spatřuje obsah prevence i v povědomí každého občana o neodvratitelnosti trestu. Každý jedinec společnosti by si totiž měl uvědomovat, že každý spáchaný protiprávní čin dojde spravedlivého potrestání a že je jen otázkou času, kdy bude odhalen a potrestán. Samozřejmě, že zde v tomto smyslu hraje důležitou roli i rychlost vyřízení protiprávního jednání, neboť mnohaleté vyšetřování jen posiluje troufalost pachatelů, kteří spoléhají, že čas zahladí stopy spáchaného protiprávního činu a že tedy trestu uniknou.

Omezení počtu PO (tzv. PO na majitele)

Zde má autor na mysli skutečnost, že existuje velmi snadná možnost založení právnických osob, zejména pak s.r.o., a to i několikanásobně pro jednu a téže skupinu společníků (potenciálních pachatelů TČ), aniž by kterýkoliv státní orgán (FÚ, orgány činné v trestném řízení, státní zástupci atd.) zkoumal fiskální způsobilost osoby, která obchodní korporaci zakládá, ani její právní minulost.

Není pak s podivem, že jednatel konkrétní zadlužené či jinak trestně stíhané obchodní korporace založí bez jakýchkoliv problémů, obchodní korporaci novou, která ovšem zanedlouho vykazuje tentýž ekonomický stav jako předešlá obchodní korporace.

Na řízení těchto následných obchodních korporací se obvykle podílejí tytéž samé osoby (jednatelé, společníci).

V tomto směru je zapotřebí, přijmout taková opatření, kterými by bylo zamezeno, takto řetězovité zakládání právnických osob.

Dle autora je jednou z možností, jak předejít výše popsanému jevu, možnost zakládat PO pouze na jednoho majitele. Tedy po zbytek života se nesmí jedna a tatáž osoba vyskytovat ve více obchodních korporacích. Na tomto místě má autor za to, aby pro tyto účely existoval v rámci státu určitý portál, ve kterém by byly sdruženy veškeré poznatky (celosvětově anebo pokud možno alespoň v rámci EU) o fiskální a právní způsobilosti zakládajících osob.

Proto je v současné době veřejný rejstřík právnických osob (obchodní rejstřík) zahlcen právnickými osobami, které sice právně existují, fakticky však žádnou ekonomickou činnost nevykazují (spí).

Za předpokladu, že by notář již při prvním pokusu o založení obchodní korporace, zjistil, že daný jednatel či společník nespĺňují předpoklady fiskální a právní způsobilosti, by danou obchodní korporaci nepovolil založit. Proti případnému nečestnému chování notáře by sloužil jednotný, již zmíněný státní portál, který by ani takovou obchodní korporaci ve vztahu k dotčeným osobám založit nedovolil.

To by však znamenalo provést zásadní a rozsáhlé legislativní změny v mnoha právních předpisech, zejména pak v TZ, TR, ZOK, NOZ aj., což by beze sporu byla záležitost mnohaletá, a tedy nepřinášející pozitivní změny v krátké době.

Závěr

V závěru této práci autor uvádí, že tato byla zaměřena na vymezení negativních důsledků páchaní majetkových a hospodářských trestných činů na hospodářství státu, přičemž se v rámci zpracování účelně přidržel některých základních institutů trestního práva, jako vhodného vodítka pro analýzu vybraných majetkových a hospodářských trestných činů a na jejich statistické vyjádření na území zvolených okresů Plzeňského kraje.

Samozřejmě, že právní tematika, jež je v této práci obsažena, je sama o sobě problematikou ryze specifickou a natolik odbornou, že nebylo snahou ani cílem se do hloubky pouštět do jejího rozboru. Stala se pouze vhodným nástrojem a prostředkem ke splnění hlavního cíle, jímž je zjištění negativních dopadů páchaní majetkových a hospodářských trestných činů na hospodářství státu formou jejich analýzy pomocí vhodných statistických metod s cílem ověřit stanovené výzkumné otázky.

Na základě výsledků provedených analýz, byla přínosem práce následující zjištění.

1. U první stanovené výzkumné otázky autor identifikoval, na území zvolených okresů Plzeňského kraje, existenci klesajícího vývojového trendu vybraných TČ mezi lety 2008-2018. Toto zpracování dle názoru autora nebylo dosud nikdy vypracováno. Další případné širší rozpracování by se tak mohlo stát v rámci zlepšení boje proti ekonomické kriminalitě jistým nástrojem nejen příslušných finančních orgánů, ale i orgánů činných v trestním řízení.
2. U druhé stanovené výzkumné otázky autor identifikoval existenci závislosti mezi zvolenými okresy Plzeňského kraje a vybranými TČ. Konkrétní závislost byla zjištěna mezi výší způsobené škody a vybranými TČ a také mezi zvoleným okresem a vybranými TČ. Závislost mezi výší způsobené škody a zvoleným okresem prokázána nebyla.
3. U třetí výzkumné otázky autor identifikoval na území Plzeňského kraje, existenci klesajícího vývojového trendu celkové výše způsobených škod na DPH mezi lety 2008-2018.

V rámci úvah *de lege ferenda* byly autorem navrženy některé možné instrumenty, které by mohly rozšířit a zlepšit stav v oblasti boje proti ekonomické kriminalitě a zde zejména při podvodech páchaných na DPH.

Dle názoru autora lze tuto zpracovanou práci pojímat jako určitou díl v rámci uceleného boje proti hospodářské kriminalitě, která nepostihuje negativně jen hospodářství státu, ale každého občana tohoto státu, aniž si to tento uvědomuje, či nikoliv. V tomto smyslu má autor za to, že je na každém z občanů tohoto státu, jak se chovat, aby v rámci hospodaření státu byla zachována, resp. posilována pravidla právních a ekonomických vztahů v zájmu zlepšování ekonomiky státu a tím i ekonomiky každého z nich.

Seznam použité literatury

- Bukhsh, F. A., & Weigand, H. (2015). *VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions*. In: *VMBO 2015: 9th International Workshop on Value Modeling and Business Ontologies*. Získáno 25. duben 2020, z https://vmbo2015.blogs.dsv.su.se/files/2015/02/VMBO2015_submission_14.pdf
- CzechTrade. (2018). *BusinessInfo.cz Oficiální portál pro podnikání a export*. Získáno 5. prosinec 2019, z <https://www.businessinfo.cz/navody/hospodarske-trestne-ciny-ppbi/>
- Český statistický úřad. (2018). *Organizační statistika v Plzeňském kraji k 31.12.2018*. Získáno 8. března 2020, z <https://www.czso.cz/csu/xp/organizacni-statistika-v-plzenskem-kraji-k-31122018>
- Doleček, M. (2018). *BusinessInfo.cz - Oficiální portál pro podnikání a export*. Získáno 7. března 2020, z <https://www.businessinfo.cz/navody/hospodarske-trestne-ciny-ppbi/>
- Drašík, A., Fremr, R., Durdík, T., Růžička, M., & Sotolář, A. (2015). *Trestní zákoník*. Praha: Wolters Kluwer.
- Finanční správa. (2016). *Finanční správa*. Získáno 20. duben 2020, z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
- Hindls, R., Hronová, S., Seger, J., & Fischer, J. (2007). *Statistika pro ekonomy*. 8 vyd. Praha: Professional Publishing.
- IUS WIKI. (2020). *Trestní právo*. Získáno 6. leden 2020, z <http://www.ius-wiki.eu/trestni-pravo/start>
- Kocina, J. (2016). *Bulletin advokacie, odborný právnický portál*. Získáno 20. únor 2020, z <http://www.bulletin-advokacie.cz/priprava-zkraceni-dane>
- Komora daňových poradců. (2020). *Daňové zákony a účetnictví podle stavu k 31.12.2019, s paralelním vyznačením změn od 1.1.2020*. Praha: Wolters Kluwer.
- Křístek, L. (2018). *Česká justice: Škoda v trestním právu a zvyšování cen*. Získáno 11. prosinec 2019, z <https://www.ceska-justice.cz/blog/skoda-trestnim-pravu-zvysovani-cen/>

Kutílek, L. (2015). *Právní prostor: Praktické aspekty připravované novely daňových trestných činů*. Získáno 6. března 2020, z <https://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/prakticke-aspekty-pripravovane-novely-danovych-trestnych-cinu>

Mičudová, K., Gangur, M., Svoboda, M., & Říhová, P. (2016). *Základy statistiky a pravděpodobnosti*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni.

Nejvyšší soud ČR. (2020). *Rozhodnutí a stanoviska Nejvyššího soudu*. Získáno 27. února 2020, z http://www.nsoud.cz/Judikatura/ns_web.nsf/WebSpreadSearch

Novotný, F. (2017). *Trestní právo hmotné. 4. aktualizované a doplněné vydání*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk.

Pelc, V. (2017). *Prokazování původu majetku a daňové trestné činy: komentář k zákonu č. 321/2016 Sb., charakteristika daňových prvků a pojmů normy, předchozí legislativní iniciativy, daňové trestné činy*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-072-0.

Policie České republiky. (2016). *KŘP Plzeňského kraje: Daňová trestná činnost*. Získáno 22. března 2020, z <https://www.policie.cz/clanek/uzemni-utvary-sprava-zapadoceskeho-kraje-zpravodajstvi-danova-trestna-cinnost.aspx>

Rebro, K. (1986). *Latinské právní výrazy a výroky: římské právo od A do Z*. Bratislava: Vydavatelství Obzor.

Svoboda, M., Gangur, M., & Mičudová, K. (2019). *Statistické zpracování dat*. Plzeň: FEK ZČU.

Vantuch, P. (2010). *Hospodářská trestná činnost. 2. dopl. a přeprac. vyd.* Brno: Rašínova vysoká škola.

Vlková, J. (2018). *iDnes.cz*. Získáno 13. února 2020, z https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/dph-karusel-podvody-reverse-charge-dane-eu.A181003_430359_ekonomika_fih

Diplomová práce byla vypracována za použití právních předpisů platných v době jejího vypracování.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vzor kontingenční tabulky	41
Tabulka 2: Vybrané TČ – celkový přehled (v jednotkách).....	59
Tabulka 3: Odhadované hodnoty počtu TČ.....	60
Tabulka 4: Výše celkových škod v okresech dle vybraných TČ (v Kč).....	63
Tabulka 5: Empirické četnosti (v Kč).....	66
Tabulka 6: Teoretické četnosti (v Kč)	66
Tabulka 7: Výše způsobených škod na DPH – celkový přehled (v tis. Kč).....	71
Tabulka 8: Odhadované hodnoty škod na DPH (v tis. Kč)	72

Seznam obrázků

Obrázek 1: Grafické schéma skutkové podstaty trestného činu	17
Obrázek 2: Grafické schéma objektivní stránky trestného činu	21
Obrázek 3: Grafické schéma subjektu trestného činu.....	23
Obrázek 4: Grafické schéma subjektivní stránky trestného činu.....	26
Obrázek 5: Úplné grafické schéma trestného činu	27
Obrázek 6: Princip karuselového podvodu.....	34
Obrázek 7: Struktura karuselového podvodu	34
Obrázek 8: Vývojový trend počtu TČ.....	61
Obrázek 9: Výpočet v MS Excel	64
Obrázek 10: Vývojový trend škod na DPH (v tis. Kč).....	73

Seznam použitých zkratk

ANOVA – test shody středních hodnot, z anglického **A**nalysis of **V**ariance

ARES – Administrativní registr ekonomických subjektů

A.S. – Akciová společnost

ATAD – směrnice EU, z anglického **A**nti-**T**ax **A**voidance **D**irective

ČR – Česká republika

DPH – Daň z přidané hodnoty

EET – Elektronická evidence tržeb

EU – Evropská unie

FO – Fyzická osoba

FÚ – Finanční úřad

NOZ – Nový občanský zákoník

OPD – Osoba povinná k dani

OSZ – Okresní státní zastupitelství

PO – Právnícká osoba

PPČR – Policejní prezidium ČR

SPTČ – Skutková podstat trestného činu

S.R.O. – Společnost s ručením omezeným

TČ – Trestný čin

TŘ – Trestní řád

TZ – Trestní zákoník

VIIES – systém pro ověření daňového identifikačního čísla, z anglického **V**AT **I**nformation **E**xchange **S**ystem

ZOK – Zákon o obchodních korporacích

Seznam příloh

Příloha A: Statistika majetkových a hospodářských trestných činů v období 2014-2018

Příloha B: Převodová tabulka

Příloha C: Výčet vybraných jednotlivých dílů trestního zákoníku podle hlav

Příloha D: Rozšíření vybraných trestných činů v období 2008-2013

Příloha E: Celková výše způsobených škod dle vybraných TČ

Příloha F: Statistika výše škod na DPH v období 2008-2018

Příloha B: Převodová tabulka

Platný TZ			Zrušený TZ		
Hlava	Díl	§	Hlava	Oddíl	§
VI	1	233	II	3	140
		234	-	-	-
		235	II	3	141
		236	II	3	142
		237	-	-	-
		238	II	3	143
		239	II	3	144
VI	2	240	II	3	148
		241	II	3	147
		242	II	3	147a
		243	II	3	148b
		244	II	3	148a
		245	-	-	-
		246	II	3	145
		247	II	3	146
VI	3	248	II	4	149, 127
		248a	-	-	-
		249	-	-	-
		250	-	-	-
		251	II	1	118
		252	II	1	118a
		253	II	1	121
		254	II	2	125
		255	II	2	128
		256	II	2	128a
		257	II	2	128b
		258	II	2	128c
		259	II	2	129
		260	II	2	129a
		261	II	1	124
		262	II	1	124a
		263	II	1	124b
		264	II	1	124c
		265	II	1	124d
		266	II	1	124e
267	II	1	124f		
VI	4	268	II	4	150
		269	II	4	151
		270	II	4	152
		271	-	-	-
V	-	220	IX	-	255
V	-	209	IX	-	250

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Příloha C: Výčet vybraných jednotlivých děl trestního zákoníku podle hlav

Trestné činy proti měně a platebním prostředkům

(Hlava VI, Díl 1, ust. § 233-239 TZ)

§ 233 Padělání a pozměnění peněz

§ 234 Neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku

§ 235 Udávání padělaných a pozměněných peněz

§ 236 Výroba a držení padělatelského náčiní

§ 237 Neoprávněná výroba peněz

§ 238 Společné ustanovení

§ 239 Ohrožování oběhu tuzemských peněz

Trestné činy daňové, poplatkové a devizové

(Hlava VI, Díl 2, ust. § 240-247 TZ)

§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platbě

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

§ 242 Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

§ 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

§ 244 Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označování zboží

§ 245 Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti

§ 246 Padělání a pozměnění známek

§ 247 Porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství

Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou

(Hlava VI, Díl 3, § 248-267 TZ)

§ 248 Porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže

§ 248a Zvláštní ustanovení o účinné lítosti

- § 249 Neoprávněné vydání cenného papíru
- § 250 Manipulace s kurzem investičních nástrojů
- § 251 Neoprávněné podnikání
- § 252 Neoprávněné provozování loterie a podobné sázkové hry
- § 253 Poškození spotřebitele
- § 254 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění
- § 255 Zneužití informace a postavení v obchodním styku
- § 256 Sjednání výhody při zadání veřejné zakázky, při veřejné soutěži a veřejné dražbě
- § 257 Pletichy při zadání veřejné zakázky a při veřejné soutěži
- § 258 Pletichy při veřejné dražbě
- § 259 Vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy
- § 260 Poškození finančních zájmů Evropské unie
- § 261 Porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou
- § 262 Porušení předpisů o kontrole vývozu zboží a technologií dvojího užití
- § 263 Porušení povinností při vývozu zboží a technologií dvojího užití
- § 264 Zkreslení údajů a nevedení podkladů ohledně vývozu zboží a technologií dvojího užití
- § 265 Provedení zahraničního obchodu s vojenským materiálem bez povolení nebo licence
- § 266 Porušení povinností v souvislosti s vydáním povolení a licence pro zahraniční obchod s vojenským materiálem
- § 267 Zkreslení údajů a nevedení podkladů ohledně zahraničního obchodu s vojenským materiálem

Z výčtu výše uvedených ustanovení v Dílu třetím VI. Hlavy TZ, nebude ve Statistickém přehledu spáchaných hospodářských trestných činů na území okresů PM, PJ a PS a v analýze skutkových podstat vybraných hospodářských trestných činů pracováno s následujícími ustanoveními:

- ❖ § 238 prvního dílu hlavy šesté TZ, neboť se jedná o paragraf řešící společná

ustanovení týkajících se § 233-237,

- ❖ § 242 druhého dílu hlavy šesté TZ, neboť se zde jedná o zvláštní ustanovení řešící společná ustanovení o účinné lítosti,
- ❖ § 248a třetího dílu hlavy šesté TZ, jedná se zde opět o zvláštní ustanovení o účinné lítosti,
- ❖ § 248, 250, 255, 260, 262, 263, 264, 265, 266, 267 třetího dílu hlavy šesté TZ, neboť o těchto trestných činech je příslušný v prvním stupni konat pouze Krajský soud, a tedy Okresní státní zastupitelství nejsou ohledně těchto ustanovení TZ orgány věcně příslušnými.

Trestné činy k ochranné známce a jiným označením

(Hlava VI, Díl 4, ust. § 268-271 TZ)

§ 268 Porušení práv k ochranné známce a jiným označením

§ 269 Porušení chráněných průmyslových práv

§ 270 Porušení autorského práva, práv souvisejících s právem autorským a práv k databázi

§ 271 Padělání a napodobení díla výtvarného umění

Trestné činy majetkové

(Hlava V, ust. § 220-224 TZ)

V souvislosti s hospodářskými trestnými činy je nutné zmínit i trestné činy majetkové, vymezené v páté Hlavě TZ. Tyto poměrně často páchané trestné činy mají velmi blízko k charakteru trestných činů hospodářských a mají i rovněž výrazný negativní dopad na hospodářství státu.

Jedná se o tyto trestné činy:

§ 220 Porušení povinnosti při správě cizího majetku

§ 221 Porušení povinnosti při správě cizího majetku z nedbalosti

§ 222 Poškození věřitele

§ 223 Zvýhodnění věřitele

§ 224 Způsobení úpadku

Příloha E: Celková výše způsobených škod dle vybraných TČ

	Celková výše způsobených škod v roce 2018 (v Kč)		
	Plzeň-město	Plzeň-jih	Plzeň-sever
§ 234	126 654	241 153	57 624
§ 240	1 226 216	3 547 264	742 559
§ 241	661 240	374 529	1 987 350
§ 254	6 669 662	4 247 100	7 354 254
§ 209	11 167 881	8 472 654	3 487 524

Příloha F: Statistika výše škod na DPH v období 2008-2018

Celková výše způsobených škod na DPH v Plzeňském kraji (v Kč)	Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby	Výše škody
	2008	X
	2009	X
	2010	2.190.000, --
	2011	4.707.000, --
	2012	6.436.000,--
	2013	2.676.000, --
	2014	651.000, --
	2015	1.155.000, --
	2016	3.293.000, --
	2017	1.531.000, --
	2018	905.000, --
	Celkem	23.544.000, --

Abstrakt

Tvrdík, Michal. *Ekonomické důsledky páchaní hospodářských trestných činů*. Plzeň, 2020. 98 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: trestní zákoník, DPH, trestný čin, testování závislosti, časové řady, podvod

Práce byla zaměřena na trestné činy z oblasti majetkové a hospodářské, přičemž účelně a vhodně využívala základních institutů trestního práva, kterými byly vybrané trestné činy, na území zvolených okresů Plzeňského kraje, rozborovány.

Tyto vybrané trestné činy byly také analyzovány pomocí vhodných statistických metod s cílem ověřit stanovené výzkumné otázky.

V rámci úvah de lege ferenda v oblasti DPH byly autorem navrženy instrumenty, které by mohly rozšířit a zlepšit stav v oblasti odvodu DPH a kontroly DPH.

Abstract

Tvrđík, Michal. *Economic consequences of committing economic crimes*. Pilsen, 2020. 98 s. Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: criminal law, VAT, crime, addiction testing, time series, fraud

The thesis was focused on property and economic crimes, while effectively and appropriately used the basic institutes of criminal law, by which selected crimes in the selected districts of the Pilsen region, were analyzed.

These selected crimes were also analyzed using appropriate statistical methods in order to verify the established research questions.

As part of the *de lege ferenda* considerations in the field of VAT, the author propose instruments that could expand and improve the situation in the field of VAT payment and VAT control.