

Západočeská univerzita v Plzni
FAKULTA PRÁVNICKÁ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Právní rámec provádění kontrol po propuštění zboží

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Filip HORNÍČEK
Osobní číslo:	R18M0127P
Studijní program:	M6805 Právo a právní věda
Studijní obor:	Právo
Téma práce:	Právní rámec provádění kontrol po propuštění zboží
Zadávací katedra:	Katedra finančního práva a národního hospodářství

Zásady pro vypracování

1. Vymezení právního prostředí provádění kontrol po propuštění zboží
2. Kvantifikace prováděných kontrol
3. Hodnocení efektivity kontrol
4. Zhodnocení stávajícího legislativního stavu
5. Návrhy na úpravu legislativy

Rozsah diplomové práce:
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam doporučené literatury:

Zdroje:

BAXA J. a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. Kodex. 1880 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

LICHNOVSKÝ a ONDRÝSEK. Daňový řád: Komentář, 4. vydání. 4. Praha: CH-Beck. ISBN 978-80-7400-838-2.

POLÁK a kolektiv. Praktický komentář, Celní zákon, 5/2021. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-051-6.

ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád, praktický komentář. 2. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-963-5.

BĚHOUNEK, ŠULC, a BABURKOVÁ. Daňové zákony. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-302-8.

Zákony:

Zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 17/2012 Sb., o celní správě, ve znění pozdějších předpisů

Právní předpisy EU:

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. 10. 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

Vedoucí diplomové práce: **JUDr. Petra Hrubá Smržová, Ph.D.**
Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce: **8. února 2022**
Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2023**


JUDr. et PhDr. Stanislav Balík, Ph.D.
děkan


JUDr. Petra Hrubá Smržová, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 8. srpna 2022

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto kvalifikační práci s názvem "Právní rámec provádění kontrol po propuštění zboží" zpracoval zcela samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Hradec Králové, březen 2023

Filip Horníček

Poděkování

Rád bych poděkoval paní JUDr. Petře Hrubé Smržové, Ph.D. za odborné vedení a rady, které mi poskytovala během zpracování práce. Rovněž bych chtěl poděkovat rodině, která mě podporovala po celou dobu mého studia.

Seznam zkratek

Celní kodex	Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
Celní zákon	Zákon č. 242/2016 Sb. celní zákon
Zákon o celní správě	Zákon č. 17/2012 Sb., zákon o Celní správě
Prováděcí předpis 2447	Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie
Prováděcí předpis 2446	Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie
Trestní zákoník	Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
Přestupkový zákon	Zákon č. 250/2016 Sb., zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich
ČNB	Česká národní banka
EU	Evropská unie
DPH	Daň z přidané hodnoty
SPD	Spotřební daň
KN	Kombinovaná nomenklatura
HS	Harmonizovaný systém

Obsah

ÚVOD	1
1 EVROPSKÁ CELNÍ UNIE – SPOLEČNÝ CELNÍ PROSTOR	7
2 PRÁVNÍ ÚPRAVA KONTROL PO PROPUŠTĚNÍ ZBOŽÍ.....	11
2.1 EVROPSKÁ LEGISLATIVA	11
2.1.1 <i>Výlučná legislativní pravomoc Evropské unie</i>	11
2.1.2 <i>Celní kodex</i>	12
2.1.3 <i>Nariadení Komise v přenesené pravomoci</i>	16
2.1.4 <i>Prováděcí nařízení Komise</i>	17
2.2 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA ČESKÉ REPUBLIKY	18
2.2.1 <i>Celní zákon</i>	18
2.2.2 <i>Zákon o celní správě</i>	19
2.2.3 <i>Daňový řád</i>	20
3 PROVÁDĚNÍ KONTROL PO PROPUŠTĚNÍ ZBOŽÍ.....	27
3.1 CELNÍ HODNOTA ZBOŽÍ.....	27
3.2 SAZEBNÍ ZAŘAZENÍ ZBOŽÍ	29
3.3 PREFERENČNÍ PŮVOD ZBOŽÍ	31
3.4 ZAHÁJENÍ KONTROLY	33
3.5 PRŮBĚH KONTROLY	35
3.6 UKONČENÍ KONTROLY	39
4 DŮSLEDKY KONTROLY PO PROPUŠTĚNÍ ZBOŽÍ.....	41
4.1 DAŇOVÉ DŮSLEDKY	41
4.2 PŘESTUPKY.....	43
4.3 TRESTNÍ ŘÍZENÍ.....	44
5 DOPORUČENÍ SUBJEKTŮM	47
5.1 DOPORUČENÍ SUBJEKTŮM PŘI DOVOZECH ZBOŽÍ	47
5.1.1 <i>Údaje nezbytné pro stanovení celní hodnoty zboží</i>	48
5.1.2 <i>Údaje nezbytné pro stanovení sazebního zařazení zboží</i>	48
5.1.3 <i>Praktický příklad získání stanoviska k sazebnímu zařazení zboží</i>	50
5.2 DOPORUČENÍ SUBJEKTŮM PŘI PROBÍHAJÍCÍ KONTROLE PO PROPUŠTĚNÍ ZBOŽÍ.....	53
5.3 DOPORUČENÍ K ÚPRAVĚ LEGISLATIVY.....	57
ZÁVĚR.....	59
RESUMÉ.....	63
PŘÍLOHY	65
ZDROJE.....	67

Úvod

Pojmy clo a výběr cla zní většině lidí povědomě, často však mají představu, že tato oblast souvisí s dovozem alkoholu a cigaret při návratu z exotických dovolených, případně mají zkušenosti s nákupy levné elektroniky nebo textilu na čínských obchodních e-shopech Ali Express, Alibaba a podobných. Veřejná povědomost o současném stavu fungování celních orgánů, provádění celního řízení a kontrol je velmi nízká a konkrétní vědomosti o kontrolách po propuštění zboží mají prakticky jen příslušníci celní správy nebo osoby v podnikatelském sektoru dotčené těmito kontrolami, případně osoby nabízející služby v celní oblasti.

Clo a vybírání cel je však historicky spojené již se vznikem obchodu a první psaná zmínka o celnictví se objevují již v Bibli.¹ Právníkový slovník z roku 1972 definuje „clo jako dávku, kterou vybírá stát při přechodu některých předmětů přes státní hranici“² a celnictví označuje jako „organizaci a činnost spojenou s vybíráním cla“.³ Základní funkce cla se do dnešní doby zásadně nezměnily, jde především o vyměření a vybírání celních poplatků při dopravě zboží mezi dvěma státy nebo skupinou států, za účelem ochrany a bezpečnosti svého vnitřního trhu, ochrany produkce domácích výrobců a také jako významný zdroj financí. Další důležitou funkcí cla byla a je politika, tedy uzavírání smluv o preferenčním zacházení a výhodnějším přístupu ke zboží pocházejícím ze smluvních států, převážně tedy ze států vyznávajících podobné hodnoty nebo historicky spojených, a to odbouráváním vzájemných obchodních a dovozních překážek a zejména uplatňováním nižších celních sazeb. Na mezinárodní úrovni jsou mezi jednotlivými státy nebo uskupeními států v současné době uzavřeny stovky různých hospodářských dohod, které téměř vždy obsahují ujednání o výhodnějším oboustranném zacházení s výrobky smluvních stran a výhodnějších celních sazbách.

S existencí cla jsou zákonitě spojena pravidla, která upravují okolnosti spojené s jeho stanovením a vybíráním. Tuto oblast norem a pravidel můžeme definovat jako celní právo, tedy souhrn právních norem upravujících práva a

¹ Prezentace: „Historie celníků na našem území“ □online□. Celní správa České republiky. □cit. 21. března 2013□. Dostupné na: <<https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/o-ceske-CS.aspx>>.

² HROMADA, Jirí. *Právníkový slovník*. Praha: Orbis, 1972. Str. 54

³ Tamtéž

povinnosti dovozců, vývozců a dalších zúčastněných osob na straně jedné a státních orgánů spravujících kompetence v celní oblasti na straně druhé.⁴

Můj prvotní záměr komplexně zaměřit svoji práci na právní prostředí související s clem a činnostmi celních orgánů obecně jsem opustil poté, co jsem podkryl tuto problematiku a zjistil, že v současné době spravují celní orgány v České republice desítky kompetenčních činností s tak širokým právním rozsahem, že pouhé dohledání všech relevantních legislativních předpisů na mezinárodní, evropské a tuzemské úrovni, které působí na pravomoci svěřené celní správě, by bylo nepředstavitelně časově náročné. Kromě kompetencí spojených se správou cla jsou celní správě svěřeny i další pravomoci, například je jediným správcem v oblasti spotřebních daní, má výrazné kompetence v oblasti silniční dopravy, a to zejména kontroly provádění bezpečnostních přestávek řidičů, kontroly hmotnosti nákladních vozidel a kontroly plateb za průjezd po zpoplatněných komunikacích, dále provádí kompetence v oblasti ochrany spotřebitelů, nakládání s odpady a s obalovým materiálem, kontroluje omezení hotovostních plateb, bezpečnosti dovážených potravin, kontroluje práva spojená s duševním vlastnictvím, provádí kontrolu legálního zaměstnávání cizinců atd.⁵ Proto jsem se rozhodl zúžit zaměření své práce na kontrolní činnosti celních orgánů související s jejich prapůvodní funkcí, tedy výběrem cla. Kontrolní činnosti prováděné přímo při vstupu nebo výstupu zboží z České republiky však již fakticky prováděny nejsou, a to zejména z důvodu našeho členství v Evropské unii a Evropské celní unii. Když jsem se z celních předpisů dozvěděl, že celní orgány mohou kontrolovat zboží po jeho propuštění do volného oběhu, tedy že mohou ověřovat jeho vlastnosti, hodnotu a výši prvotně vyměřeného cla i v okamžiku, když už ho dovozce fakticky ani nevlastní a zboží může být již dávno spotřebováno nebo zničeno, rozhodl jsem se prozkoumat tento kontrolní institut důkladněji. S ohledem na neexistenci vývozních cel v Evropské celní unii se zaměřím na kontroly po propuštění zboží s možným fiskálním dopadem, tedy související s dovozy zboží do volného oběhu.

V úvodu své práce bych chtěl nejprve připomenout širší souvislosti vzniku právního prostředí, ve kterém vznikla legislativa týkající se činnosti celních

⁴ PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. str. 18. ISBN 978-80-8168-814-0.

⁵ Kompetence - čím se zabývá celní správa. *Celnisprava.cz* [online]. Praha: Celní správa. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/kompetence/Stranky/default.aspx>

orgánů v Evropské unii, a to zejména v souladu s úkoly, které mají zabezpečovat celní orgány členských zemí Evropské unie. Dále je mým záměrem konkrétně specifikovat legislativní normy Evropské unie v oblasti působnosti celních orgánů a v těchto popsat konkrétní ustanovení, která určují pravidla a postupy při provádění kontrol po propuštění zboží. Vzhledem ke skutečnosti, že právní úprava Evropské unie v této oblasti není pro komplexní provedení kontrolní činnosti dostačující a stanovuje jen primární úpravu provádění kontrol po propuštění zboží takovým způsobem, aby byl zajištěn základní soulad celních orgánů členských zemí při kontrolních činnostech, je potřebné se věnovat i úpravě této oblasti v legislativě tuzemské, která tak konkrétně doplňuje a rozvádí právní předpisy Evropské unie. Zejména se jedná o ustanovení zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“) a zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky (dále jen „Zákon o celní správě“). Neméně důležitá jsou příslušná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), kterými se stanovují postupy správců daně při provádění daňových kontrol a s ohledem k deklarované charakteristice cla jako daně i postupy při provádění kontrol po propuštění zboží.

Mezi zamýšlené cíle mé práce patří:

- A) Posoudit, zda právní rámec vymezení provádění kontrol po propuštění (na evropské i národní úrovni) je dostatečný, nedostatečný, spravedlivý, vyhovující pro skutečné zjištění stavu a důsledků, které z těchto kontrol vyplývají.
- B) Kvantifikovat četnost provádění kontrol po propuštění zboží v rámci České republiky a identifikovat podíl pozitivních kontrol.
- C) Zamyslet se nad případnými legislativními úpravami tohoto institutu.
- D) Identifikovat důsledky provedené pozitivní kontroly v oblasti daňového řízení, správního řízení (správního trestání) a trestního řízení.
- E) Pokusit se vypracovat praktická doporučení subjektům, na jejichž základě lze předcházet a minimalizovat negativní dopady kontrol po propuštění zboží.

Jako výchozí hypotézu pro posouzení současného stavu legislativy kontrol po propuštění zboží si stanovuji její dostatečnost a spravedlivost. Jako metodu pro

zpracování své diplomové práce chci využít deskripci a právní analýzu s prvky komparace.

Ze Zprávy o činnosti Celní správy České republiky vyplývá, že v roce 2021 bylo ukončeno 400 kontrol po propuštění zboží, z celkového počtu 401 zahájených, a u 323 provedených kontrol bylo zjištěno porušení předpisů. Tato data vyjadřují vysoký poměr efektivity této kontrolní činnosti orgánů celní správy ve výši 80,8 %. Celková hodnota dodatečně doměřeného cla a ostatních daní, u kterých je celní správa při dovozu zboží správcem, představovala částku 44.600.000,- Kč, která byla kontrolovaným subjektům doměřena prostřednictvím 2339 vydaných platebních výměrů.⁶ V roce 2021 bylo nejčastějším kontrolním zjištěním uvedení nesprávných údajů o sazebním zařazení zboží a o zemi původu dováženého zboží. Celní orgány rovněž provedly 3 kontroly po propuštění zboží zaměřené na vývozy zboží, jež může být použito jak pro civilní, tak i pro vojenské účely (tzv. zboží dvojího užití) a na kontrolu vývozu materiálu určeného pro vojenské účely. Všechny tyto kontroly zjistily rozpor s příslušnými ustanoveními právních předpisů.

Statistika provedených kontrol po propuštění zboží v období 2017 až 2021:

Období	2017	2018	2019	2020	2021
Počet zahájených kontrol	502	433	408	375	401
Počet ukončených kontrol	475	449	431	366	400
Kontroly s pozitivním zjištěním	404	389	364	307	323
Efektivita kontrol (v %)	85,1	86,6	84,5	83,9	80,8
Zjištěný únik na cle, daních a poplatcích (v miliónech Kč)	180,3	75,8	88,0	110,8	44,6

Tab. 1 - Informace o činnosti Celní správy České republiky za rok 2021. Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219/>

⁶ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021. Mfcr.cz [online]. 2021. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219/>

Z výše uvedené statistiky provádění kontrol po propuštění zboží z období 2017 až 2021 vyplývá, že tyto kontrolní činnosti jsou prováděny s velmi vysokou mírou efektivity ve výši 80,8 % až 86,6 %. Lze tak jednoduše dovodit, že se nejedná o nahodilý výběr celních prohlášení ke kontrolní činnosti, nýbrž je prováděn na základě analýzy rizik a prováděných vyhledávacích činností, které jsou prokazatelně vysoce efektivní.⁷ V uvedeném období 2017 až 2021 dodatečně doměřila Celní správa České republiky dovážejícím osobám clo a další poplatky v úhrnných ročních hodnotách od 44 do 180 milionů korun. V této souvislosti je však nutné připomenout, že doměřené částky cla po kontrolách po propuštění zboží (v rámci doměřovacího řízení) nejsou v plné výši odváděny do státního rozpočtu České republiky, nýbrž ve stejném poměru jako v případě prvotního výběru cla při dovozních celních řízeních (v rámci vyměřovacího řízení) náleží 75 % doměřeného cla do rozpočtu Evropské unie, kde tvoří vlastní zdroj rozpočtu (nejedná se tedy o povinné platby členských států) a 25 % z vybraného cla je oprávněn si ponechat příslušný členský stát na úhradu nákladů spojených s výběrem cla.⁸ Za povšimnutí stojí statistika z roku 2020, kde prostřednictvím nižšího počtu provedených kontrol byla doměřena nejvyšší částka cla a souvisejících poplatků ve výši 110.800.000,- Kč. Nelze tedy jednoduše dovodit, že nižší počet provedených kontrol automaticky znamená nižší výběr doměřeného cla. Rozhodujícím hodnotovým faktorem je rozdíl procentní sazby prvotně chybně vyměřeného cla a následně doměřeného cla, a dále také celní hodnota kontrolovaného zboží. Například tedy fiskální výsledek kontroly u zboží v hodnotě 500.000,- Kč se stanoveným navýšením výsledné sazby cla o 10 procent, výrazně převyšuje fiskální výsledek u kontroly zboží v hodnotě 1.000.000,- Kč, kdy je dodatečně zjištěná správná sazba cla vyšší pouze o 3 procentní body. Dále stojí za pozornost skutečnost, že předložená statistika neobsahuje žádné údaje vyjadřující zjištěné přeplatky na cle, daních a poplatech při provedené kontrolní činnosti. Pravděpodobně k takovým kontrolním zjištěním dochází ve výrazně menším počtu, než je tomu v případě zjištěných nedoplatků, a uvedení takových údajů by prezentovalo výrazný nepoměr v zaměření kontrolní činnosti celní správy ve prospěch potencionálních cílů s pozitivním fiskálním dopadem. Je tak zcela reálné, že činnost kontrolních orgánů celní správy (a

⁷ Článek 46 odst. 3 a 4 celního kodexu

⁸ Článek 9 odst. 2 Rozhodnutí Rady (EU, Euratom) 2020/2053 o systému vlastních zdrojů Evropské unie a o zrušení rozhodnutí 2014/335/EU, Euratom

správců daní obecně) je i v případě kontrol po propuštění zboží zaměřena především na vyhledání chybných údajů v celních prohlášeních (daňových tvrzeních), které zakládají důvody pro dodatečné doměření cla (daně).

Výše uvedené počty provedených kontrol, efektivita kontrol a doměřené částky naznačují, že se nejedná o nevýznamný kontrolní institut. Bohužel k dnešní době nelze nalézt žádný ucelený právní materiál, který by komplexně popisoval problematiku institutu kontrol po propuštění zboží. Je pochopitelné, že na úrovni Evropské unie žádná oficiální publikace na toto téma nebyla vydána, neboť zejména procesní část kontrol po propuštění zboží není upravena jednotnou evropskou legislativou, ale každý členský stát si ji stanovuje samostatně. Na internetových stránkách celní správy je možnost volného stažení Metodické informace č. 20/2017, která je nazvána Postup orgánů Celní správy České republiky při provádění kontroly po propuštění zboží (dále také jen „metodická informace celní správy“).⁹ Tento dokument byl schválen dne 22. 3. 2017 a neobsahuje tedy všechny zde citované normy v aktuálním znění, a navíc je zde velké množství ustanovení znečitelněno. Viditelné texty jsou obecnějšího charakteru a jedná se převážně o citace vybraných ustanovení celního kodexu, celního zákona a daňového řádu. Ve své práci tuto metodickou informaci celní správy využiji pouze jako podpůrný materiál při vyhledávání legislativy týkající se kontrol po propuštění zboží.

⁹ Metodická informace: *Postup orgánů celní správy České republiky při provádění kontroly při propuštění zboží*. In: Vyhlášeno ve Věstníku CS č.12/2017: Celní správa ČR, 2017, ročník 2017,20/2017. Dostupné také z :<https://www.celnisprava.cz/cz/vyhlasky/Documents/MI-020-2017a.pdf>.

1 Evropská celní unie – společný celní prostor

V historii se objevilo několik pokusů o integraci států v Evropě, avšak bez velkých úspěchů či dokonce s katastrofálními následky v případech válečných pokusů. Asi prvním úspěšným spojením evropských zemí bylo Evropské sdružení uhlí a oceli z roku 1951 (ESUO), které sdružovalo Belgie, Francii, Itálii, Německo, Nizozemsko a Lucembursko a jejímž záměrem byl volný pohyb uhlí a oceli mezi uvedenými státy a umožnění volného přístupu k výrobním zdrojům. V roce 1958 vzniklo evropské atomové společenství EUROATOM za účelem spolupráce v oblastech jaderného výzkumu a bezpečnosti a také Evropské hospodářské společenství (EHS), které se v souvislosti s uzavřením Slučovací smlouvy v roce 1967 včlenilo pod Evropská společenství. V roce 1993 byla podepsána Maastrichtská smlouva, čímž se z Evropského hospodářského společenství stalo Evropské společenství, které podpisem (ratifikací členskými státy) Lisabonské smlouvy platné od 1.12.2009 zaniklo a právním nástupcem se stala Evropská unie.¹⁰ Pro přehlednost uvádím realizované rozšíření členských zemí Evropského společenství (Evropské unie):

- 1973 – Dánsko, Irsko, Spojené království
- 1981 – Řecko
- 1986 – Španělsko, Portugalsko
- 1995 – Rakousko, Finsko, Švédsko
- 2004 – Česká republika, Slovensko, Polsko, Slovinsko, Kypr, Estonsko, Maďarsko, Lotyšsko, Litva, Malta
- 2007 – Rumunsko, Bulharsko
- 2013 – Chorvatsko
- 2020 – vystoupení Spojeného království

Vznik Evropské celní unie (zkratka EUCU – European Union Customs Union) se datuje k 1. 7. 1968, tedy k datu platnosti úmluvy 6 členských zemí Evropského hospodářského společenství – Francie, SRN, Itálie, Belgie, Nizozemsko a Lucembursko. Po vzniku zóny volného oběhu byl tímto realizován další stupeň ekonomické integrace. Vytvoření společného evropského trhu bylo následným stupněm a dovršením kompletního procesu ekonomické integrace je

¹⁰ KRÁL, Richard. Právnický slovník: Evropská integrace [online]. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.

bankovní a měnová unie. Uskutečňování těchto integračních fází pochází ze čtyř základních svobod evropského jednotného trhu stanovených Smlouvou o Evropském hospodářském společenství z roku 1958. Tyto svobody konkrétně představují volný pohyb zboží, zaručující rovnost v přístupu zboží na trh ve všech členských státech, bez jakýchkoliv obchodních bariér, volný pohyb fyzických i právnických osob, včetně jejich práv usazení se kdekoliv na území Evropské unie, volný pohyb služeb, tedy práv podnikajících osob bez omezení nabízet a provádět své služby na celém území EU a volný pohyb kapitálu, tedy bezbariérový pohyb finančního kapitálu, investic a hmotného majetku.¹¹

Celní orgány všech členských zemí Evropské celní unie používají shodné postupy, pravidla, celní politiky a celní sazby vůči zboží dováženému z nečlenských států (z tzv. třetích zemí). Mezi členskými zeměmi nesmí být nastaveny žádné vzájemné obchodní překážky a nevybírají se žádná cla. Clo se vyměřuje jen u zboží dováženého z nečlenských států a převážná část z takto vybraného cla vytváří vlastní zdroj rozpočtu Evropské unie, kdy zdrojem nejsou členské země.¹² K nejpodstatnějším cílům celní unie EU patří odstranění vnitrouijních obchodních a byrokratických překážek a urychlení a zjednodušení obchodu mezi členskými státy, ochrana vnitřního trhu Evropské unie před nekalou konkurencí (přijímáním antidumpingových opatření) a ochrana spotřebitelů před výrobky, které by mohly být pro jejich zdraví nebezpečné nebo škodlivé. Dalšími úkoly celní unie EU je společný boj proti nezákonným obchodům s ohroženými druhy zvířat a rostlin, boj proti obchodu s lidmi, drogami, zbraněmi a s padělaným zbožím. Mapu členských států Evropské unie a současně i celní unie uvádím v příloze.¹³

I přes uvedené úkoly a ochranné funkce pracují celní orgány Evropské unie zcela pragmaticky. V dnešním globálním obchodním světě představuje volný pohyb zboží jeden z nejdůležitějších předpokladů pro udržitelný ekonomický růst. Rostoucí objemy dovozu a vývozu zboží představují pro Evropskou unii, jako pro jednu z nejotevřenějších světových ekonomik, zásadní předpoklad jejího hospodářského úspěchu a růstu. Je zcela v jejím zájmu, aby odběratelsko-

¹¹ Euroskop. EU od A do Z. In: euroskop.cz [online]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/285/sekce/e-f/>

¹² Obchodní statistiky EU. Ww.commission.europa.eu [online]. Dostupné z: <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/cs/statistics?includeUK=true>

¹³ Pozn. autora – příloha 1

dodavatelské cesty byly co nejrychlejší. Jakékoliv překážky a zpoždění v přepravě a dodávkách zboží, zejména s ohledem na současné moderní systémy dodávek zboží přímo do výroby (ne na sklad), jdou proti smyslu otevřeného globálního obchodu a mají výrazné negativní dopady na ekonomiku. S ohledem na tyto skutečnosti je nastavena rovněž legislativa Evropské unie v oblasti celnictví, která v souladu s obecnými požadavky nestanovuje při dovozu nebo vývozu zboží žádné nadbytečně zatěžující kontrolní mechanismy, naopak se snaží přeshraniční pohyb zboží a jeho propouštění do celních režimů urychlit tak, aby bylo v co nejrychlejší době k dispozici pro výrobu, přepracování nebo obchod.

Podle obchodních statistik Evropské unie činil objem dovozu zboží do EU v roce 2021, i přes snížení zaviněné pandemií covid-19, celkem 1,513,757,742 tun zboží v celkové hodnotě 1,977,118,575,099 €. ¹⁴ Tyto objemy zboží by v případě provádění důkladných fyzických a dokladových kontrol nebylo možné odbavit bez velkého časového zpoždění. Takové postupy celních orgánů by vedly k výraznému prodlužování dodavatelských termínů a významným ekonomickým ztrátám. Je předvídatelné a v souladu s důvody uvedenými pro přijetí Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, (dále jen „celní kodex“), že celní orgány mají nastaven systém řízení rizik, který identifikuje dovozy zájmového zboží s vyšší rizikovostí, u kterého je kontrolní činnost prováděna okamžitě po vstupu na celní území Evropské unie v rámci provádění celního dohledu, případně při celním řízení vedeném v souvislosti s propuštěním zboží do celního režimu, avšak většina dováženého zboží je propuštěna do navrhovaného celního režimu bez fyzického provedení kontrolních činností. U tohoto zboží tak disponují celní orgány možností provedení dodatečného ověření údajů uvedených v celních prohlášeních i po propuštění zboží do volného oběhu, případně do jiných celních režimů, a to formou kontrol po propuštění zboží.

Se záměrem rychlého propouštění zboží do celních režimů je spojen další významný prvek, který usnadňuje a zrychluje celý proces celního řízení, a tím je používání zjednodušených postupů. Velkou výhodou při dovozech i vývozech zboží je při používání takového postupu skutečnost, že komunikace vlastníka vydaného povolení zjednodušeného postupu probíhá s celními orgány pouze přes

¹⁴ Obchodní statistiky EU. www.commission.europa.eu [online]. Dostupné z: <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/cs/statistics?includeUK=true> (aktualizace k 20. 12. 2022)

schválené elektronické systémy, ve kterých jsou údaje z celního prohlášení předkládány výhradně v elektronické formě, a zcela tak odpadá potřeba fyzického předložení vytištěných formulářů, stejně tak jako ostatních souvisejících dokumentů. Dále pak nemusí být každé dodané zboží nebo dopravní vozidlo se zbožím předkládáno do stanoveného celního prostoru ke kontrole a celní řízení může proběhnout v těch místech, která jsou předem navržena a schválena. Nemusí se výlučně jednat o prostory, které jsou v majetku nebo pronájmu dovozce zboží, nýbrž lze použít i taková místa, která jsou svým umístěním výhodná pro další úmysl s použitím zboží, například s ohledem k jeho následnému skladování, přepracování, vstupu do výroby atd. Manipulace se zbožím je umožněna ihned po celním odbavení, okamžikem propuštění do požadovaného celního režimu, tedy ihned po marném uplynutí lhůty, ve které může být celními orgány informován o uskutečnění kontroly zboží (většinou 30 minut po zaslání elektronické zprávy celnímu úřadu). Takové celní odbavení je možné realizovat i mimo běžnou pracovní dobu celního úřadu, o sobotách, nedělích a svátcích.¹⁵ Těchto výhod při celním řízení může využít nejenom držitel povolení, ale i ta osoba, která se držitelem povolení zjednodušeného postupu nechá zastupovat při celním řízení.

S ohledem na některé důvody pro přijetí celního kodexu lze i zde dovodit stoupající význam kontrol po propuštění zboží prováděných celními orgány v Evropské unii, a to zejména s ohledem na deklarovaný zájem Evropské unie o usnadnění mezinárodního obchodu prostřednictvím jednoduchých a rychlých postupů při celním řízení a aplikací „bezpapírového celnictví“, tedy výměnou dat výhradně prostřednictvím elektronických systémů, prováděním celních kontrol na základě elektronického systému pro řízení rizik, prováděním nižší četnosti kontrol u spolehlivých osob, používáním zjednodušených postupů při celním řízení, tedy ve smyslu zjednodušení a zrychlení postupů při celním řízení a současné potřebě následného ověření správnosti údajů, na základě kterých bylo zboží propuštěno do celních režimů, a to prostřednictvím systémů pro řízení rizik a následnou kontrolou po propuštění zboží.¹⁶

¹⁵ Zjednodušené postupy v celním řízení: Leták zjp. www.celnisprava.cz [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/celni-urad-pro-ustecky-kraj/aktuality/Stranky/zjednodusene-postupy-v-celnim-rizeni.aspx>

¹⁶ PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. str. 80 ISBN 978-80-8168-814-0.

2 Právní úprava kontrol po propuštění zboží

Celní právo obecně patří do oblasti práva finančního, a to zejména s ohledem k jeho fiskálnímu přínosu do veřejných rozpočtů.¹⁷ Komplexní právní úprava v celní oblasti je rozdělena mezi evropskou a tuzemskou legislativu. S ohledem na nastavenou výlučnou pravomoc Evropské unie v oblasti cel, je nutné přednostně uvést evropské celní předpisy a následně jejich doplnění na tuzemské úrovni.

2.1 Evropská legislativa

Právo Evropské unie je možné rozčlenit na primární a sekundární právo a dále na vydanou judikaturu. Primární právo, to jsou především základní smlouvy Evropské unie (Římské smlouvy, ze kterých se později stala Smlouva o fungování EU, Smlouva o EU a smlouva EURATOM) a také smlouvy o přistoupení nových států. Tyto smlouvy podléhají ratifikaci všech členských států. Sekundárním právem jsou právní akty Evropské unie, které naplňují záměry a cíle základních smluv a jedná se především o nařízení, stanoviska, rozhodnutí, směrnice a doporučení, které přijímá Rada Evropské unie, a které musí být v souladu s principem svěřené pravomoci, kdy Evropská unie vykonává své pravomoci jen v mezích základních smluv a v souladu s principem proporcionality, kdy její pravomoci nesmí přesahovat hranice potřebné k naplnění úkolů stanovených základními smlouvami. Evropská unie, v souladu se zásadou subsidiarity však může konat v těch oblastech, které nejsou v její výlučné pravomoci, pokud svým jednáním může dosáhnout cílů účinněji než členské země na celostátní nebo místní úrovni.¹⁸

2.1.1 Výlučná legislativní pravomoc Evropské unie

V určitých definovaných oblastech má Evropská unie výhradní pravomoci k přijímání právních předpisů. Členské státy pak mají povinnost tyto právní předpisy prosazovat a ve stanoveném rozsahu také přijímat vlastní zákonné normy, případně upřesňující legislativu. K těm oblastem, ve kterých Evropská unie disponuje výlučnými pravomocemi, náleží i oblast celní unie, předpisy týkající se hospodářské soutěže uvnitř společného trhu, měnové politiky

¹⁷ PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. str. 18. ISBN 978-80-8168-814-0.

¹⁸ Primární právo Evropské unie [online]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/CS/legal-content/summary/the-european-union-s-primary-law.html>

členských států platících eurem, obchod a uzavírání mezinárodních smluv (za stanovených podmínek) a společná politika v oblasti rybolovu.

Mimo uvedené výlučné legislativní pravomoci může Evropská unie v některých odvětvích přijímat právní předpisy společně s členskými státy, tedy sdílí legislativní pravomoci v oblastech zaměstnanosti, zemědělství, životního prostředí, energetiky, výzkumu, ochrany spotřebitele, dopravy atd., a dále disponuje podpůrnou legislativní pravomocí v oblastech veřejného zdraví, průmyslu, kultury, cestovního ruchu atd.). V oblasti celnictví tedy disponuje Evropská unie výlučnou legislativní pravomocí.¹⁹

S ohledem k výše uvedenému můžeme zjednodušeně konstatovat, že legislativní úpravu v oblasti celnictví, a tedy i problematiku mé práce, oblast provádění kontrol po propuštění zboží, prvotně určují právní normy přijaté na úrovni Evropské unie (ve kterých jsou absorbovány mezinárodní celní předpisy), následně tuzemské celní předpisy doplňující evropské normy a dále daňový řád, který upravuje zejména procesní oblast v případě provádění kontrol. Nadřazenost právní úpravy Evropské unie před tuzemskou legislativou potvrzuje množství vydaných judikátů, například i rozsudek NSS č.j. 7 Afs 40/2010-79, který uvádí, že členský stát může při provedení unijního předpisu postupovat podle vnitrostátních právních norem, pokud unijní předpisy neupravují danou oblast vlastními předpisy.

2.1.2 Celní kodex

Základní legislativní normou upravující a sjednocující oblast celnictví a celního práva v Evropské unii je Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“), který je platný do současné doby a který nahradil Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992.

V preambuli celního kodexu jsou uvedeny desítky důvodů pro jeho přijetí. K základním důvodům patří nutnost zohlednění vývoje v právní oblasti Evropské unie a také zajištění souladu celního kodexu a Smlouvy o fungování Evropské unie. V souvislosti s článkem 290 této smlouvy je na Komisi přenesena pravomoc

¹⁹ Oblasti činnosti EU. *Commission.europa.eu* [online]. Brusel: Evropská komise, 2023. Dostupné z: https://commission.europa.eu/about-european-commission/what-european-commission-does/law/areas-eu-action_cs

přijímat akty (nelegislativní) v přenesené pravomoci v případě potřeby provedení změn v celním kodexu a do jejich přípravy zapojit i odborníky a podnikatele. Dalšími z hlavních důvodů je reakce celních orgánů na nárůst požadavků na moderní způsoby komunikace a výměny dat mezi hospodářskými subjekty a celními orgány, a to zejména při podávání žádostí, uchovávání informací a provádění digitalizace dat obecně. Zobecněním převážné části ostatních důvodů jsou potřeby nahrazení některých nepřesných úprav předchozího předpisu a záměr na provádění moderní správy cel v Evropské unii, se zřetelným zohledněním usnadnění a zrychlení celního řízení. Celní kodex obsahuje 288 článků rozdělených do devíti hlav a společně s jeho prováděcími předpisy je v jejich struktuře možné rozeznat 4 základní témata:

1. Všeobecná pravidla, která mají význam pro celé celní právo.
2. Důvody, na základě kterých se uplatňují dovozní a vývozní cla.
3. Celní dluh a zajištění celního dluhu.
4. Regulace vstupu zboží na celní území Evropské unie a celní režimy.²⁰

Definice pojmu celní kontrola je uvedena v článku 5 odst. 3 celního kodexu, kde je charakterizována jako zvláštní úkon celních orgánů prováděný se záměrem zabezpečení dodržování celních a jiných právních předpisů upravujících dovoz, vývoz a tranzit zboží mezi územím Evropské celní unie a ostatními státy. Prostřednictvím celních kontrol se provádí celní dohled, kterým se dle článku 5 odst. 27 celního kodexu rozumí obecná činnost celních orgánů za účelem zajištění dodržování celních a ostatních souvisejících právních předpisů.

Další vybrané pojmy, definované v článku 5 celního kodexu, které mohou být v mé práci dále použity:

- Celní orgány – celní a jiné orgány členských zemí Evropské unie, které mají kompetence provádět činnosti dle celních předpisů.
- Celní předpisy – jsou tvořeny souborem právních předpisů, jehož jádrem je celní kodex, společný celní sazebník, legislativní dokumenty upravující systém Evropské unie pro osvobození cla a vybrané mezinárodní dohody.
- Osoba – fyzická osoba, právnická osoba a jakékoliv sdružení osob, které je dle právních předpisů způsobilé k právním úkonům.

²⁰ PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. str. 27. ISBN 978-80-8168-814-0.

- Hospodářský subjekt – osoba, která se při svém podnikání zabývá činností, kterou upravují celní předpisy.
- Celní zástupce – osoba, která má zmocnění od jiné osoby, aby ji zastupovala při jednáních s celním orgánem.
- Celní prohlášení – úkon, kterým osoba stanovenou formou a způsobem projevuje záměr, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu.
- Deklarant – osoba, která podá celní prohlášení celnímu orgánu, nebo osoba, jejímž jménem toto prohlášení někdo podal.²¹
- Celní dluh – dovozní nebo vývozní clo, které má zaplatit povinná osoba.
- Dlužník – osoba, která je odpovědná za vzniklý celní dluh.

Každý může požádat celní orgány o informace o aplikaci celních předpisů, pokud souvisí se skutečně zamýšleným mezinárodním obchodem se zbožím (článek 14 odst. 1 celního kodexu) a zároveň každá osoba, která se účastní celních formalit nebo celních kontrol, má stanovenou povinnost sdělit celním orgánům všechny potřebné doklady a informace a poskytnout pomoc pro splnění celních formalit nebo kontrol (článek 15 odst. 1 celního kodexu).

Každá osoba si při vyřizování celních záležitostí může zvolit přímého nebo nepřímého zástupce. Přímý zástupce jedná stále ve jménu zastoupené osoby (ta je stále deklarantem), nepřímý zástupce jedná vlastním jménem, tedy deklarantem se stává on (článek 18 odst. 1 celního kodexu).

Před vydáním rozhodnutí, kterým by byl nepříznivě dotčen žadatel, sdělí celní orgány důvody, na základě kterých se chystají rozhodovat, a poskytnou lhůtu²², ve které se může vyjádřit (článek 22 odst. 6 celního kodexu). V případě kontrol po propuštění zboží je nutné při výkladu tohoto ustanovení zohlednit i článek 29 celního kodexu, který stanoví, že tato povinnost celních orgánů je vztažena i na případy, kdy vydávanému rozhodnutí nepředchází žádost dotyčné osoby, tedy je vydáváno z vlastního podnětu celních orgánů.

²¹ Pozn. autora - Deklarant musí být usazen na celním území Unie (Článek 170 odst. 2 celního kodexu) s výjimkami uvedenými v Článku 170 odst. 3 celního kodexu. V nabídkách celních služeb se můžeme často setkat s pojmem „celní deklarant“, v tomto kontextu se jedná o označení pracovní pozice, nelze toto označení automaticky spojovat s definicí deklaranta ve smyslu celního kodexu.

²² Pozn. autora - Jedná se o tzv. právo na slyšení. Jde o procesní právní úpravu stanovenou na úrovni Evropského práva.

Na základě podané žádosti vydají celní orgány rozhodnutí o závazné informaci o sazebním zařazení zboží (článek 33 odst. 1 celního kodexu).

Každý členský stát si vlastní právní úpravou stanoví sankce za porušení celních předpisů (článek 42 odst. 1 celního kodexu).

Každý může podat odvolání proti rozhodnutí celních orgánů a toto odvolání lze uplatnit nejméně ve dvou stupních (článek 44 odst. 1 a 2 celního kodexu).

V článku 46 odst. 1 celního kodexu je celním orgánům velmi široce přiznána pravomoc k provádění veškerých celních kontrol, jejichž provedení považují za nutné. K uvedenému výčtu patří kontroly zboží a dokumentů souvisejících s celním řízením, kontroly účetnictví, ale i kontroly zboží a dopravních prostředků při přepravě. Další ustanovení článku 46 odst. 2 až 6 celního kodexu se detailněji zabývají činnostmi celních orgánů v oblasti analýzy a řízení rizik, jako nástrojem pro provádění efektivní kontrolní činnosti, a dále shromažďováním a předáváním údajů a informací z takto získaných zdrojů.

Článek 48 celního kodexu je konkrétním ustanovením pro výkon kontrol po propuštění zboží. Tento stanovuje možnosti následné kontroly správnosti a úplnosti informací deklarovaných v celních prohlášeních při celním řízení. Takové kontroly je možné zaměřit na správnost a platnost veškerých předložených podkladů, kontrolovat účetnictví, odebírat vzorky a provádět kontrolu účetnictví deklaranta a jiných záznamů souvisejících s operacemi s daným zbožím nebo k předešlým nebo následným obchodním úkonům s tímto zbožím. Tyto kontroly lze provést v prostorách držitele zboží, jeho zástupce nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely.

Vybíraná cla vychází za společného celního sazebníku (článek 56 odst. 1 celního kodexu).²³

Stanovení metod, na základě kterých je určena celní hodnota zboží, tedy hodnota, která je základem pro výpočet cla a poplatků, je uvedeno v člancích 70 až 74 celního kodexu.

²³ Nařízení Rady (EHS) 2658/1987 o celní a statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku, kterým se vydává společný celní sazebník Evropské unie.

Celní dluh při dovozu vzniká v okamžiku, kdy zboží, které není zbožím EU a podléhá dovoznímu clu, je propuštěno do celního režimu volného oběhu a dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla (článek 77 odst. 1 celního kodexu). Celní dluh vzniká v okamžiku přijetí celního prohlášení celními orgány (článek 77 odst. 1 celního kodexu). Dlužníkem je vždy deklarant a v případě nepřímého zastupování také osoba, na jejíž účet je celní prohlášení činěno (článek 77 odst. 3 celního kodexu). V případě nesplnění povinností nebo podmínek, vzniká celní dluh v okamžiku, kdy je celními orgány přijato celní prohlášení za účelem propuštění do celního režimu, pokud se následně prokáže, že podmínka, na základě které může být zboží propuštěné do celního režimu, nebyla ve skutečnosti splněna (článek 79 odst. 2 a celního kodexu).

Je stanoveno, že celní dluh nelze dlužníkovi oznámit po uplynutí tří let ode dne vzniku celního dluhu (promlčení celního dluhu - článek 103 odst. 1 celního kodexu). Pokud celní dluh vznikl důsledkem činu, který v době spáchání mohl být důvodný pro zahájení trestního řízení, prodlouží se tříletá lhůta na nejméně pět a nejvýše deset let, a to dle konkrétního určení této lhůty ve vnitrostátní právní úpravě (článek 103 odst. 2 celního kodexu). Tyto lhůty se pozastaví, pokud je podán opravný prostředek v souladu s článkem 44 celního kodexu, nebo celní orgány sdělily důvody, které jsou podkladem pro chystané oznámení celního dluhu postupem specifikovaným v článku 22 odst. 6 celního kodexu, tedy i v případě, kdy je v běhu 30denní lhůta pro případné vyjádření názoru subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění.

K částce dovozního cla se ode dne uplynutí lhůty pro zaplacení do dne zaplacení připočítá úrok z prodlení (článek 114 odst. 1 celního kodexu). Pokud je sdělen dlužníkovi celní dluh v souvislosti s kontrolou po propuštění zboží, přičte se k dovoznímu clu úrok z prodlení vyměřený za období od okamžiku vzniku celního dluhu, tedy od okamžiku přijetí celního prohlášení celními orgány, až do okamžiku oznámení celního dluhu dodatečným platebním výměrem vydaným v rámci doměřovacího řízení (článek 114 odst. 2 celního kodexu). V případech, kdy výsledný úrok z prodlení nedosahuje převodní hodnoty odpovídající částce 10 EUR, celní orgány nebudou takový úrok účtovat (článek 114 odst. 4 celního kodexu).

2.1.3 Nařízení Komise v přenesené pravomoci

Toto nařízení Komise v přenesené působnosti (EU) 2015/2446, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie (dále také jen „prováděcí předpis 2446“), je prakticky prováděcím předpisem celního kodexu. Ve vztahu ke kontrolám po propuštění zboží je dotčeným ustanovením zejména článek 8, jako doplňující ustanovení k článku 22 odst. 6 celního kodexu, který uvádí, že lhůta, v níž má žadatel možnost vyjádřit svůj názor,²⁴ než bude přijato rozhodnutí, které by pro něj bylo nepříznivé, činí 30 dnů.

2.1.4 Prováděcí nařízení Komise

Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále také jen „prováděcí předpis 2447“) rovněž upravuje některá ustanovení celního kodexu. V článku 8 odst. prováděcího předpisu 2447 je uvedeno, že sdělení zmíněné v článku 22 odst. 6 celního kodexu, tedy sdělení, které předchází rozhodnutí celních orgánů, kterým by byla osoba nepříznivě dotčena, obsahuje shromážděné důkazní prostředky, které budou použity při vydání rozhodnutí, lhůtu k vyjádření názoru a poučení o možnosti nahlížení do kontrolního spisu. Pokud dotčená osoba sdělí před uplynutím lhůty poskytnuté pro vyjádření názoru svůj názor, mohou celní orgány ihned rozhodovat, pokud není dotčenou osobou vyjádřen záměr se dále vyjadřovat ve zbytku lhůty.

K doplňujícím předpisům celního kodexu náleží i prováděcí nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2016/341, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, ve kterém jsem však nenalezl přímo použitelná ustanovení upravující oblast kontrol po propuštění zboží.

Pro komplexnost hlavních celněprávních předpisů Evropské unie uvádím i nařízení Rady (EHS) 2658/1987 o celní a statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku, kterým se vydává společný celní sazebník Evropské unie, jenž je každoročně aktualizován prostřednictvím Přílohy 1 tohoto nařízení, a dále nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 o systému Společenství pro osvobození od cla, kterým se stanovují podmínky pro osvobození zboží od cla ve vybraných

²⁴ Pozn. autora - Jedná se o tzv. právo na slyšení.

případech, například při stěhování osob do Evropské unie, při uzavírání manželství, při dědickém řízení, atd.

2.2 Legislativní úprava České republiky

Česká republika, stejně jako ostatní členské státy Evropské unie, má povinnost přizpůsobit vlastní právní úpravu v oblasti celnictví na aktuální znění evropských předpisů, tedy především celního kodexu.

2.2.1 Celní zákon

Celní zákon platný od 29.7.2016 upravuje především oblast celní problematiky v těch záležitostech, které nejsou řešeny unijním právem a které lze nebo je přímo povinné upravit na národní úrovni členských států Evropské unie. Lze konstatovat, že celní zákon reaguje na celní kodex, který vstoupil v platnost v celém svém rozsahu až 1. května 2016. I když nelze striktně rozlišit právní normy v celní oblasti na ty hmotněprávní a procesní, můžeme zobecnit, že celní předpisy Evropské unie stanovují především celní hmotné právo a celní zákon toto právo pouze dotváří a doplňuje, obsahuje tedy často jen dílčí ustanovení, které je nutné posuzovat v kontextu se související celní legislativou Evropské unie. V celním zákoně se tak často setkáváme s pojmem „přímo použitelný předpis EU“, kterým se rozumí především celní kodex včetně jeho prováděcích předpisů. Níže uvádím vybraná ustanovení celního zákona, která mají přímý nebo nepřímý dopad na provádění kontrol po propuštění zboží:

Při výkonu působnosti podle celního zákona se postupuje podle daňového řádu, nestanoví-li přímo použitelný předpis Evropské unie nebo celní zákon jinak (§ 3 odst. 1 celního zákona). Podle správního řádu se postupuje v případech stanovených v § 3 odst. 2 písm. a) až f) celního zákona, například v řízeních o přestupcích. § 4 odst. 2 písm. b) celního zákona stanovuje, že celní orgán, který jako první zjistil skutečnosti, na jejichž základě vznikl celní dluh, tedy i celní orgán provádějící kontrolu po propuštění zboží je místně příslušný k doměření cla. Ustanovení § 5 celního zákona je speciálním ustanovením k provádění kontroly po propuštění zboží a určuje možnost změny prvotně stanoveného předmětu kontroly, a to jeho rozšířením nebo naopak zúžením v již prováděné kontrole. Tuto změnu stanoveného předmětu kontroly je nutné uskutečnit doručením oznámení o změně předmětu kontroly. § 21 celního zákona stanovuje situace, za kterých lze doměřit clo. To lze doměřit v případech podání žádosti o doměření

cla, nebo z úřední moci (odst. 1). Žádosti o doměření cla však není možné vyhovět v případech již zahájeného doměřovací řízení, tedy i v těch případech, kdy je již zahájena kontrola po propuštění zboží (odst. 2 písm. a). § 22 celního zákona stanovuje, že v případech, kdy je doměřováno clo, tedy i v případě doměřování dlužného cla po provedené kontrole po propuštění zboží nevzniká penále. Toto ustanovení je tak přednostní před stanovenou povinností úhrady penále z částky doměřené daně dle § 251 daňového řádu.²⁵ § 23 odst. 2 celního zákona konkretizuje lhůtu pro možné oznámení celního dluhu na 10 let v těch případech, kdy vznik celního dluhu nastal v důsledku činu, který mohl být důvodný pro zahájení trestního řízení. Jedná se ustanovení reagující na článek 103 odst. 2 celního kodexu. § 24 celního zákona stanovuje solidární odpovědnost za celní dluh tak, že doměřit clo je možné všem, kteří odpovídají za clo společně a nerozdílně a celní orgán může doměřit clo na základě celní kontroly, která se provedla vůči jedné z osob odpovídajících společně a nerozdílně za vzniklé celní dluhy. Toto ustanovení navazuje a rozvíjí článek 84 celního kodexu, který zavádí společnou odpovědnost za celní dluh.²⁶ § 47 celního zákona specifikuje skutkové podstaty přestupků, kterých se mohou dopustit fyzické, právnické a podnikajících fyzické osoby. Tyto skutkové podstaty jsou členěny ve 3 podskupinách (odstavce 1 až 3) dle určitých charakteristických rysů. V případech kontrol po propuštění zboží, při zjištění uvedení chybných údajů v celním prohlášení, se bude jednat o vznik přestupku dle odstavce 3 písmene b) tím způsobem, že fyzická, právnická nebo podnikající fyzická osoba poskytne správci cla nesprávný údaj nebo doklad. Dále ustanovení § 47 odst. 4 celního zákona uvádí, že za přestupky specifikované v odstavcích 1 až 3 je možné uložit pokutu do výše 4.000.000,- Kč. Ustanovení § 47 odst. 5 celního zákona rozšiřuje možné sankce právnickým a podnikajícím fyzickým osobám o uložení zákazu činnosti, pokud se tyto osoby dopustí přestupku podle odstavce 1 nebo 2 § 47 celního zákona.

2.2.2 Zákon o celní správě

Tímto zákonem je definováno především organizační uspořádání Celní správy České republiky, její územní a věcná působnost, a oprávnění a povinnosti jejích pracovníků. Ustanovení, která přímo upravují postupy kontroly po

²⁵ POLÁK, Pavel. *Celní zákon: praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. Str. 87. ISBN 978-80-7676-051-6.

²⁶ Tamtéž. Str. 93.

propuštění zboží, v tomto zákoně uvedena nejsou. Mezi dotčená ustanovení patří např. § 8 odst. 7 písm. b) zákona o celní správě, který definuje kontrolu po propuštění zboží jako vybranou působnost a v souladu s § 6 odst. 2 zákona o celní správě, celní úřad vykonává vybranou působnost, tedy i kontrolu po propuštění zboží, na celém území České republiky. Dále § 20 zákona o celní správě stanovuje, že celník při výkonu služby prokazuje příslušnost k celní správě služebním stejnokrojem, průkazem, odznakem či ústním prohlášením, zachovává zdvořilost dle § 18 zákona o celní správě a zachovává mlčenlivost dle ustanovení § 27 zákona o celní správě. Celníkovi jsou v ustanoveních § 28 až § 37 zákona o celní správě přiznána různá oprávnění, ze kterých zmíním oprávnění požadovat prokázání totožnosti u osoby, u níž je prováděna kontrolní činnost - § 29 odst. 2 písm. e) zákona o celní správě.

2.2.3 Daňový řád

Daňový řád jako hlavní procesní norma při provádění kontroly po propuštění zboží, ve které konkretizují ustanovení s přímou působností na postupy při provádění kontrol.

I když se v daňovém řádu a v komentářích k tomuto zákonu přímo nesetkáme s pojmem kontrola po propuštění zboží, jedná se o zásadní procesní normu při provádění kontrol po propuštění zboží, a to s ohledem k ustanovení § 3 odst. 1 celního zákona, který určuje postupy dle daňového řádu při vykonávání působnosti celního zákona, pokud není v daňovém řádu nebo přímo použitelném předpisu Evropské unie stanoveno jinak.

V ustanovení § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu je stanoveno, že pro účely daňového řádu se daní rozumí i clo.²⁷ V souvislosti s daňovým řádem clo vykládáme jako povinnou platbu svého druhu a clo také splňuje obecné parametry daně, protože vykazuje všechny definované znaky daně, tj. jedná se o povinnou, neekvivalentní platbu, která je příjmem veřejného rozpočtu.²⁸ Veřejným rozpočtem se vedle státního rozpočtu České republiky rozumí i rozpočet Evropské unie, a to v souladu s ustanovením § 2 odst. 2, písm. d) daňového řádu. Tedy, i když je převážná část z vybrané částky cla přeposílána do rozpočtu Evropské

²⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. Str. 7. ISBN 978-80-7400-604-3.

²⁸ POLÁK, Pavel. *Celní zákon: praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. Str. 7. ISBN 978-80-7676-051-6.

unie, jedná se rovněž o příjem veřejného rozpočtu. Vznik daňové povinnosti je dle daňového řádu vázán na okamžik, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti, jež tuto povinnost zakládají.²⁹ Při posuzování tohoto okamžiku v celním řízení a při provádění kontrol po propuštění zboží je pro vznik celního dluhu (daňové povinnosti) rozhodující okamžik přijetí kontrolovaného celního prohlášení, dle ustanovení článku 77 odst. 2 celního kodexu.

Důležitou oblastí pro řádný a spravedlivý výkon správy daní obecně je konkretizace základních zásad správy daní (Část 1. Hlava II. daňového řádu) specifikovaných v ustanoveních § 5 až 9, kterými jsou vázány rovněž kontrolní orgány při provádění kontrol po propuštění zboží. Obecná charakteristika základních zásad správy daní je výstižně popsána bývalým veřejným ochráncem práv Otakarem Motejlem, který ji srovnává se zásadami dobré správy. Dle jeho názoru se jedná zejména o dodržování právního státu, nestrannost, včasnost, předvídatelnost, přesvědčivost, přiměřenost, odpovědnost, otevřenost, vstřícnost a součinnost.³⁰ V zásadě tak uvádí obecné právní principy, které vyjadřují základní hodnoty právního státu a výkonu veřejné moci obecně, který je v současné době často přirovnáván ke službě veřejnosti.³¹

Ve shodě s výše uvedeným se tak v daňovém řádu vyskytuje dostatek ustanovení, která tento záměr zákonodárců naplňují a prostřednictvím nichž je možné se domáhat správné a spravedlivé interpretace právních ustanovení v daňové oblasti. Tedy i v případě provádění kontrol po propuštění zboží se tak kontrolovaný subjekt může přímo domáhat souladu kontrolních činností celních orgánů se zákony a jinými obecně závaznými předpisy (§ 5 odst. 1 daňového řádu), šetření svých práv a právem chráněných zájmů (§ 5 odst. 3 daňového řádu), vzájemné spolupráce, vstřícnosti a zdvořilosti (§ 6 odst. 2, 4 daňového řádu). Těchto zásad se však může vůči kontrolované osobě domáhat i celní orgán a jejich neplnění trestat, např. pořádkovou pokutou (§ 247 daňového řádu). Před kontrolními úkony je správce daně povinen poučit kontrolovanou osobu o jejích právech a povinnostech (§ 6 odst. 3 daňového řádu) a provádět svá řízení bez neodůvodněných průtahů (viz zamezení nečinnosti § 38 daňového řádu) a tak, aby

²⁹ § 3 daňového řádu

³⁰ Sborník příspěvků z konference k principům dobré správy ze dne 22. března 2006 str. 15 - 17

³¹ Pozn. autora - v souladu s § 4 odst. 1 správního řádu

nikomu, tedy ani osobám dotčeným správou daní, ale ani správci daně nevznikaly neodůvodněné náklady (§ 7 odst. 1 a 2 daňového řádu). Správce daně má v rámci svého dokazování povinnost hodnotit všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti i každý důkaz samostatně, s přihlédnutím ke všem skutečnostem, které v průběhu šetření zjistil (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správa daní obecně, tedy i úkony prováděné v rámci kontroly jsou neveřejné a osoby dotčené správou daní jsou povinné dodržovat mlčenlivost (§ 9 odst. 1 daňového řádu). Tato stanovená povinnost je dále detailněji rozvedena v ustanoveních § 52 až 55 daňového řádu, které tuto povinnost dále konkretizují, specifikují výjimky a možnosti zproštění této povinnosti.

V rámci jednání s kontrolními orgány mohou jednotlivé fyzické osoby jednat (myšleno nejenom osobně komunikovat ale i činit právní úkony) samostatně, pouze však v rozsahu své svéprávnosti, za právnickou osobu má toto oprávnění statutární orgán, případně ten, kdo kontrolním orgánům doloží, že má oprávnění za tuto osobu jednat (§ 24, odst. 1 a 2 daňového řádu). Kontrolovaná osoba si také může zvolit zmocněnce, a to udělením plné moci s konkrétně stanoveným rozsahem uděleného zmocnění, například pro konkrétní úkon nebo i pro průběh celé kontroly, avšak nelze použít zmocnění v těch případech, kdy je požadováno, aby sama osobně něco vykonala (§ 27 a § 28 odst. 1 daňového řádu). Pokud kontrolní orgán stanovuje vydaným rozhodnutím konkrétní lhůtu k provedení úkonu (například výzva k předložení zboží, dokumentů, informací), musí být stanovena lhůta v souladu s ustanoveními daňového řádu a lhůta kratší než 8 dní může být stanovena jen ve zcela výjimečných a odůvodněných případech (§ 32 odst. 2 a 3 daňového řádu). Pokud kontrolní orgán stanovuje lhůtu pro provedení požadovaného úkonu, musí být dotčená osoba poučena o důsledcích, které mohou nastat v případě jejího nedodržení (§ 32 odst. 3 daňového řádu). V nejčastějších případech je lhůta určena ve dnech a začíná běžet následující den po doručení písemnosti, která lhůtu stanovuje (§ 33 odst. 2 daňového řádu) a případně-li poslední den stanovené lhůty na státní svátek, sobotu nebo neděli, přesouvá se poslední den lhůty na nejbližší pracovní den (§ 33 odst. 4 daňového řádu). Stanovenou lhůtu lze na základě důvodné žádosti prodloužit, pokud již lhůta neuplynula, a kontrolní orgán je povinen takovému požadavku vyhovět, pokud se jedná o první žádost tohoto druhu, a původně stanovenou lhůtu prodloužit minimálně o dobu, která v den podání žádosti zbývá ze stanovené lhůty

(§ 36 odst. 2 daňového řádu). Tedy v případě stanovené 10denní lhůty lze včasným podáním žádosti o prodloužení lhůty získat celkem 20 dnů k provedení požadovaného úkonu. Písemnosti se prioritně doručují v rámci provádění ústního jednání nebo při jiném úkonu, nebo elektronicky prostřednictvím datových schránek (§ 39 odst. 1 daňového řádu). Pokud nelze doručit výše uvedenými způsoby, doručuje se prostřednictvím poštovních služeb, úřední osobou nebo jiným orgánem, o němž to stanoví zákon (§ 39 odst. 2 daňového řádu). Doručování písemnosti kontrolované fyzické osobě se provádí na adresu místa pobytu, právnické osobě, včetně podnikající fyzické osoby, na adresu jejího sídla (§ 44 odst. 1 a 2, § 45 odst. 1 daňového řádu). V případě právnických osob se primárně doručuje elektronicky do její datové schránky, kterou mají povinně zřízenou.

Pokud celní orgány vedou v průběhu kontrolních činností ústní jednání, vypracují o jeho průběhu protokol, který musí obsahovat stanovené informace (§ 60 daňového řádu). Tyto záznamy z jednání jsou jedním z nejdůležitějších důkazních prostředků a kontrolovaná osoba má právo odsouhlasit správnost skutečně sdělených informací, případně se na místě do protokolu vyjádřit proti jejich nepřesnému zápisu (§ 62 odst. 2 daňového řádu). Pokud kontrolovaná osoba odmítne podepsat protokol nebo odejde před jeho podpisem bez opodstatněného důvodu, není zmařena použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 4 daňového řádu). Nejen v průběhu kontroly, ale i po jejím ukončení, je kontrolovaná osoba oprávněna nahlédnout do spisu vedeného v souvislosti s prováděnou kontrolou, který celní orgán povinně vede v souladu a v rozsahu vymezeném v § 64 a 65 daňového řádu. Ve spisové části vyhledávací, do které má kontrolovaná osoba omezený přístup, jsou mimo jiné, zakládány takové písemnosti, které mohou být použity jako důkazní prostředky, pokud by byl jejich zpřístupněním zmařen nebo ohrožen cíl správy daní nebo objektivnost důkazu (§ 65 odst. 1 písm. a daňového řádu).³² Jedná se o informace, které mohou být pro kontrolovanou osobu důležité, avšak kontrolní orgán umožní nahlížení pouze do soupisu písemností (seznamu obsahující pouze názvy jednotlivých písemností) obsažených v této části spisu (§ 66 odst. 2 daňového řádu). Zpřístupnění písemností založených ve vyhledávací části spisu, které jsou použity

³² Pozn. autora - vyhledávací část spisu je často označována jako část neveřejná

v dokazování, je možné až v okamžiku seznámení kontrolované osoby s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění (§ 65 odst. 2 daňového řádu).

Před zahájením kontroly (jakož i v jejím průběhu) může kontrolní orgán, v rámci vyhledávací činnosti, požadovat vysvětlení, kterým zjišťuje potřebné informace (§ 79 daňového řádu). Každá osoba má povinnost podat vysvětlení, avšak tato povinnost nezahrnuje případy, kdy by tímto způsobila hrozbu trestního stíhání sobě, nebo osobám jí blízkých, případně by porušila povinnost mlčenlivosti (§ 96 odst. 2 a 3 daňového řádu). Podané vysvětlení však nemůže být použito při dokazování (§ 79 odst. 3 daňového řádu). Kontrolní orgán může v rámci vyhledávacích činností provádět místní šetření (§ 80, odst. 1 daňového řádu), tedy i mimo zahájenou kontrolu vyhledávat důkazní prostředky a provádět ohledání u osob, které jsou při dovozu zboží do tuzemska zúčastněny.

V průběhu provádění místního šetření disponují kontrolní orgány poměrně značnými pravomocemi, jedná se zejména o přístup do provozoven, skladů, dopravních prostředků, přístup k účetním záznamům a informacím (§ 81 daňového řádu) a kontrolovaná osoba, u které je prováděno místní šetření je povinna poskytnout kontrolním orgánům všechny přiměřené prostředky a potřebnou součinnost včetně zapůjčení vyžádaných dokladů a umožnění odebrání vzorků (§ 82 daňového řádu).

Daňová kontrola je v základních rysech vymezena v § 85 daňového řádu, kde je specifikován předmět kontroly a rozsah daňové kontroly. Optikou celní problematiky je však předmět kontroly definován článkem 48 celního kodexu, jako celní prohlášení, které bylo v rámci celního řízení podáno celním orgánům jako návrh na propuštění dovezeného zboží do některého z celních režimů a které nese znaky tvrzení daňového subjektu (§ 85 odst. 1 daňového řádu). V souladu s ustanovením § 85 odst. 4 daňového řádu, je možné kontrolu zaměřit na více celních prohlášení, které byly předloženy jedním subjektem, tedy lze v předmětu kontroly uvést neomezený počet celních prohlášení.³³ Kontrolní orgány prověřují údaje uvedené v celních prohlášeních ve vymezeném rozsahu, který se může v průběhu kontroly změnit jeho rozšířením nebo zúžením (§ 85 odst. 3 daňového řádu). Vymezením rozsahu kontroly celní orgány uvádějí záměr ověřovat jen konkrétně specifikované údaje, například údaje deklarující sazební zařazení zboží

³³ Pozn. autora – předmět kontroly po propuštění zboží lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit dle ustanovení § 5 odst. 1 celního zákona.

nebo jeho celní hodnotu. Kontrolovaná osoba musí umožnit celním orgánům provedení kontroly po propuštění zboží (§ 86 odst. 1 daňového řádu), při jejímž provádění má přiznaná svá práva specifikovaná v § 86 odst. 2 písm. a) až c) daňového řádu. Konkrétně účastnit se jednání kontrolních orgánů se svými zaměstnanci, případně také s osobami, které vykonávají její činnost, předkládat důkazní prostředky nebo navrhopat jejich provedení a vyvracet pochybnosti kontrolních orgánů. K dalším stanoveným povinnostem kontrolované osoby patří povinnosti dle § 86 odst. 3 daňového řádu, zejména zabezpečení vhodných prostor a podmínek k provedení kontrolních činností, poskytování požadovaných informací o struktuře společnosti, činnosti jejích zaměstnanců, uložení účetních záznamů, předkládání a nezatajování důkazních prostředků. K úplnému výčtu povinností kontrolované osoby je nutné doplnit již výše uvedené povinnosti stanovené daňovým řádem při provádění místního šetření dle § 82 daňového řádu.

Faktické zahájení kontroly je definováno okamžikem doručení oznámení o zahájení kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah kontroly (§ 87 daňového řádu). Po provedené kontrolní činnosti vyhotoví kontrolní orgán dosavadní výsledek kontrolního zjištění, ve kterém vyhodnotí dosud zjištěné důkazy (§ 88 odst. 1 daňového řádu). Pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, kontrolní orgán sdělí kontrolované osobě tento výsledek a současně mu sdělí přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Tato část kontrolních postupů je však pro celní oblast přednostně upravena v celním kodexu, který stanoví, že subjektu, který může být nepříznivě dotčen rozhodnutím vydaným v souvislosti s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, bude přiznáno právo na slyšení, tedy lhůta 30 dnů. Kontrolovaná osoba může k dosavadnímu výsledku vznášet výhrady, případně navrhopat jeho doplnění (§ 88 odst. 4 daňového řádu), a v případě, že kontrolní orgán v souvislosti s jejím vyjádřením dosavadní výsledek podstatným způsobem změní, musí být tento opět předložen kontrolované osobě s novou lhůtou na slyšení (§ 88 odst. 5 daňového řádu). Kontrola po propuštění zboží je ukončena okamžikem doručení oznámení o ukončení kontroly, jehož součástí je zpráva o kontrole (§ 88a, odst. 1 daňového řádu). Zpráva o kontrole musí obsahovat předepsané údaje, především údaje o zahájení kontroly, případně o změnách provedených v předmětu a rozsahu kontroly a konečný výsledek kontrolního zjištění s provedeným hodnocením

zjištěných důkazů a stanoviska kontrolního orgánu k případnému vyjádření kontrolované osoby k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění (§ 88a, odst. 2 daňového řádu). Jako důkazní prostředky je možné použít všechny zjištěné podklady, pomocí nichž lze zjistit a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i důkazní prostředky získané před zahájením kontroly (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Kontrolní orgán ukládá povinnosti nebo přiznává práva rozhodnutím (§ 101 odst. 1 daňového řádu), které obsahuje povinné údaje, zejména identifikační číslo rozhodnutí, příjemce rozhodnutí, výrok, lhůtu (pokud je stanovována), poučení o odvolání, podpis a datum podpisu rozhodnutí (§ 102 odst. 1 daňového řádu). Rozhodnutí vždy obsahuje odůvodnění, pokud zákon nestanovuje jinak (§ 102 odst. 2 daňového řádu), například v případě oznámení. Příjemce rozhodnutí se může proti rozhodnutí odvolat, pokud zákon nestanoví jinak (§ 109 odst. 1 daňového řádu), například v případě vydaného oznámení nebo výzvy. Pořádková pokuta do 50 000,- Kč může být uložena tomu, kdo při jednání závažně ztěžuje správu daní tím, že navzdory napomenutí ruší pořádek, neuposlechne pokynu nebo se chová urážlivě (§ 247 odst. 1 daňového řádu), a pořádková pokuta do 500 000,- Kč může být uložena tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 247 odst. 2 daňového řádu). Pořádkovou pokutu lze ukládat i opakovaně, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě a protiprávní stav trvá (§ 247 odst. 5 daňového řádu).

3 Provádění kontrol po propuštění zboží

V úvodu této části chci nejprve detailněji přiblížit pojmy celní hodnota zboží, sazební zařazení zboží a preferenční zacházení se zbožím, protože s těmito údaji se nejvíce spojuje kontrolní činnost prováděná v rámci kontrol po propuštění zboží. Tato skutečnost má svoje odůvodnění, neboť celní hodnota tvoří základ pro výpočty celních poplatků, sazební zařazení určuje jejich procentuální výši a přiznané preferenční zacházení se zbožím určuje preferenční, tedy ve většině případů nižší celní sazby. Kontrolní činnost vymezená rozsahem kontroly na jiné údaje ověřované v celních prohlášeních, například na uváděnou hmotnost dovezených výrobků, která, kromě několika výjimek souvisejících například s celními kvótami, nemá přímý dopad na výši vybíraných poplatků, by pak jistě neměla oporu v hospodárnosti prováděných kontrol.

3.1 Celní hodnota zboží

Celní hodnota zboží je jedním z nejdůležitějších údajů potřebných pro výpočet celních poplatků. V mezinárodním právu tuto problematiku upravuje Všeobecná dohoda o clech a obchodu a v unijním právu celní kodex.³⁴ Při určení správné výše celní hodnoty zboží (postupem dle ustanovení článků 70 až 74 celního kodexu) je základním údajem převodní hodnota za pořízení zboží, což je hodnota, jenž byla za dovezené zboží zaplácena, nebo bude zaplácena a která zahrnuje všechny služby a platby, jejichž uskutečnění je podmínkou prodeje dovezeného zboží.³⁵ Celní orgány nemusí automaticky stanovit celní hodnotu zboží na základě zjištěné převodní hodnoty, a to zejména v případech, kdy je dovážené zboží zasíláno zdarma, je předmětem barterových obchodů nebo když je zjištěná převodní hodnota určena prodávajícím a kupujícím, kteří se nachází ve vzájemném vlastnickém vztahu, např. sesterské subjekty v rámci jednoho holdingu, nebo kupující subjekt je v majetku prodávajícího.³⁶ Tedy v případech, kdy je zřejmé, že prodejní cena je ovlivněna tímto majetkovým propojením, nebo když mají celní orgány pochybnosti, zda je převodní hodnota (fakturovaná částka) úplnou platbou za zboží.³⁷ Pokud celní orgány u takových případů odmítnou

³⁴ Pozn. autora - Všeobecná dohoda o clech a obchodu (GATT) ze dne 30. října 1947

³⁵ Článek 70 odst. 2 celního kodexu

³⁶ Pozn. autora - Tzv. osoby ve vzájemném spojení dle článku 70 odst. 3 d) celního kodexu, splňující podmínky stanovené Článkem 127 prováděcího předpisu 2447

³⁷ PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. Str. 191. ISBN 978-80-8168-814-0.

stanovit celní hodnotu zboží na základě převodní hodnoty, musí být celní hodnota určena za použití doplňujících metod, podle postupů stanovených článkem 74 odst. 2 a 3 celního kodexu, ve kterém jsou tyto metody stanoveny hierarchicky, tedy je potřebné zvažovat každou metodu v sestupném pořadí a výslednou celní hodnotu určit první metodou, která stanovení celní hodnoty v konkrétním daném případě umožňuje.³⁸ Například metoda určení celní hodnoty porovnáváním dovozů stejného zboží se použije dříve než metoda založená na srovnávání dovozů podobného zboží atd. Součástí celní hodnoty však musí být i další případně vzniklé náklady, především náklady vzniklé na přepravu, manipulaci nebo pojištění zboží, které vznikly mimo území Evropské unie.³⁹ Problematiku placení takových nákladů a jejich rozdělení mezi smluvní strany upravuje v mezinárodním obchodě dohoda INCOTERMS, což jsou pravidla, která spravuje obchodní komora v Paříži. Na základě této dohody a prostřednictvím smluvních kódů lze předem dohodnout, která smluvní strana je zavázána zajistit přepravu nebo pojištění, ve kterém místě bude zboží předáno a které náklady bude hradit prodávající a které kupující. Tato pravidla ale nestanoví záležitosti týkající se ceny zboží a placení za zboží. Použití dohody a zvolení příslušných kódů INCOTERMS je zcela na vůli obchodních partnerů a tito se jich mohou právně domáhat jen v případě, kdy se na nich obě strany dohodly ve smlouvě. Rozdělení nákladů dle dohody INCOTERMS uvádím v příloze.⁴⁰

Příklad použití INCOTERMS kódu: Při pořízení výrobků v USA a zvolení lodní dopravy z námořního přístavu v Los Angeles se prodávající a kupující smluvně dohodnou na dodací podmínce námořní dopravy FOB Los Angeles, což v praxi znamená, že náklady vzniklé za dopravu zboží, pojištění a manipulaci se zbožím do momentu naložení zboží na palubu lodi v přístavu Los Angeles hradí prodávající (jsou součástí ceny za prodej zboží) a následné vzniklé náklady až k příjemci zboží hradí kupující. V tomto případě pak náklady na přepravu, pojištění, manipulaci se zbožím atd., které vzniknou od nalodění zboží, až do místa vstupu na území Evropské unie jsou rovněž součástí celní hodnoty, i když nejsou placeny prodávajícím.

³⁸ PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. Str. 190. ISBN 978-80-8168-814-0.

³⁹ Článek 71 celního kodexu

⁴⁰ Pozn. autora – příloha 2

Celní hodnota zboží je v celním prohlášení deklarována v českých korunách. Způsob převodu zahraničních měn na české koruny je nastaven v ustanovení článku 146 prováděcího předpisu 2447, v návaznosti na ustanovení článku 53 odst. 1 písm. a) celního kodexu. Tímto je stanoveno, že v případě České republiky, ve které není oficiální měnou euro, se pro přepočítání každé zahraniční měny použije příslušný kurz České národní banky zveřejněný v den předposlední středy předchozího kalendářního měsíce. Například pro měsíc březen 2023 se použijí směnné kurzy vyhlášené Českou národní bankou dne 15.2.2023.

3.2 Sazební zařazení zboží

Přesná specifikace pojmu „sazební zařazení zboží“ není v platné legislativě stanovena. Základní legislativní normou v této oblasti je Nařízení Rady (EHS) č.2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Zjednodušeně lze konstatovat, že sazební zařazení je synonymem k numerickému pojmenování výrobků zařazených ve společném celním sazebníku podle jejich obecných charakteristik, účelu užití a materiálového složení, a které prostřednictvím sazebního zařazení těmto konkrétním výrobkům přiřazuje příslušné aktuální sazby cla, preferenční nebo omezující opatření a případně stanovuje další poplatky.⁴¹ Sazební zařazení zboží není neměnným údajem. Tak jako se mění příslušné sazby cla, poplatků a omezení, tak se v průběhu času mění a rozšiřují kódová označení sazebního zařazení, především s ohledem na vznik a výrobu výrobků s novými vlastnostmi a funkcemi. Tyto změny jsou dle potřeby aktualizovány a zveřejňovány prováděcími nařízeními Komise, kterými se mění příloha I Nařízení Rady (EHS) č.2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.⁴²

Přiřazení jednotlivých výrobků ke konkrétnímu sazebnímu zařazení je v některých případech velmi komplikovaná záležitost a i letným nahlédnutím do celního sazebníku zjistíme, že člověk bez příslušné odborné znalosti sazebního zařazování zboží prakticky není schopen samostatně zařadit složitější chemické sloučeniny, stroje a přístroje s několika funkcemi, výrobky s různým materiálovým složením a podobně. K usnadnění přiřazení správných zbožíových kódů k posuzovaným výrobkům slouží pravidla 1 až 6, která jsou uvedena v

⁴¹ KÁRNÍK, Miroslav. *Clo a celní politika*. ANAG, 2012. Str. 94 - 97 ISBN 978-80-7263-779-9.

⁴² PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. Str. 167. ISBN 978-80-8168-814-0.

příloze 1 Nařízení Rady (EHS) č.2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

Sazební zařazení zboží používané všemi členskými zeměmi Evropské unie při veškerém celním řízení je tzv. nomenklatura Evropské unie, nebo také kombinovaná nomenklatura (dále jen KN), která má svůj základ v mezinárodní nomenklatuře Harmonizovaného systému (dále jen HS)⁴³, která stanovuje šestimístnou položku sazební zařazení, a k této mezinárodní nomenklatuře dále doplňuje dvoumístný číselný kód. Vzniká tak podpoložka KN, která je tak tvořena již osmimístnými kódy. V případech, kdy položka HS není dále konkretizována pro potřeby Evropské unie, jsou na sedmé a osmé pozici uvedeny nuly. Pro komplexnost sazebního zařazení Evropské unii, tedy pro vytvoření desetimístného kódu, přiřadí se na 9. a 10. pozici tzv. TARIC kód, což jsou další dvě číslice, sloužící, v případě potřeby, k ještě specifičtějšimu rozlišení výrobků. Podobně jako nomenklatura HS napomáhá k zařazování zboží pomocí uvedených poznámek, tak i nomenklatura KN vymezuje rozsah některých svých podpoložek pomocí doplňkových poznámek, které jsou závazné.⁴⁴

Pro příkladnost uvedu strukturu sazebního zařazení použitého osobního automobilu o obsahu motoru 2000 cm³, s dieselovým motorem (87033290 00):

- 87 – kapitola Harmonizovaného systému. Vozidla, jiná než kolejová, jejich části, součásti a příslušenství.
- 8703 – číslo Harmonizovaného systému. Osobní automobily a jiná motorová vozidla konstruovaná především pro přepravu osob.
- 870332 – položka Harmonizovaného systému. Ostatní vozidla, pouze se vznětovým pístovým motorem s vnitřním spalováním (dieselovým motorem), s obsahem válců převyšujícím 1 500 cm³, avšak nepřesahujícím 2 500 cm³.
- 87033290 – podpoložka Kombinované nomenklatury. Použitá vozidla.
- 87033290 00 - podpoložka Kombinované nomenklatury včetně TARIC kódu.⁴⁵

Protože však ani desetimístné kódy celního sazebníku nemohou konkrétně vystihnout všechny existující druhy zboží, nebo v některých případech existuje více možností, kam předmětný výrobek patří, je při určování sazebního zařazení

⁴³ Mezinárodní nomenklatura (HS): Mezinárodní úmluva o harmonizovaném systému popisu a číselného označování zboží, přijata 14.6.1983 v Bruselu

⁴⁴ Sazební zařazení zboží [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/sazebni-zarazeni-zbozi/Stranky/default.aspx>

⁴⁵ Pozn. autora – dle aplikace Taric CZ

často nutné aplikovat rovněž Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře, které vydává Evropská komise ve spolupráci s Výborem pro celní kodex, ve kterém mají zastoupení členské země, a který je jedním z výborů zřízených při Evropské komisi.⁴⁶ Vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře nejsou právně závazné, ale podobně jako v případě Vysvětlivek k HS lze z vydaných judikátů dovodit jejich právní účinnost při jejich použití při výkladu kombinované nomenklatury v těch případech, kdy je jejich znění ve shodě s celním sazebníkem a nepozměňuje jeho význam.⁴⁷

Jediným závazným dokumentem, prostřednictvím kterého se může jeho držitel domáhat stanoveného sazebního zařazení, je vydaná závazná informace o sazebním zařazení konkrétního zboží. Tyto závazné informace vydávají na základě písemné žádosti celní orgány členských států a je závazná pouze po dobu tří let, pro konkrétní posuzované zboží a pro držitele, kterému je rozhodnutí o závazné informaci vydáno.⁴⁸ Viz Rozsudek NSS čj. 9 Afs 87/2009-138: *„Stěžovatel nebyl v případě žádné z jím zmiňovaných závazných informací oprávněnou osobou. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že stěžovatel není oprávněn se dovolávat závazných informací vydaných jiným subjektům, tzn. odvozovat od těchto závazných informací přímá či jakákoli odvozená práva. Vzhledem k tomu, že závazné informace se může dovolávat pouze oprávněná osoba, není možné, aby někdo jiný oprávněně očekával, že pokud zařadí zboží ve shodě se závaznou informací, která byla vydána ve prospěch někoho jiného, nebude nucen v případě nesprávného sazebního zařazení zboží odvést clo v zákonné výši“*.

3.3 Preferenční původ zboží

Dalším ze základních a důležitých údajů používaných v celní problematice je původ zboží dováženého do Evropské unie. S tímto údajem souvisí přiznávání výhod nebo naopak stanovení různých ochranných opatření, kvót, omezení nebo antidumpingových opatření při dovozu zboží. Zjednodušeně můžeme konstatovat, že zboží pocházející ze států, které mají s Evropskou unií uzavřeny dohody o vzájemném poskytování preferenčních opatření, jsou při dovozech do Evropské

⁴⁶ PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. Str. 170. ISBN 978-80-8168-814-0.

⁴⁷ Rozsudek NSS č. 2 Afs 85/2012-40 nebo Rozsudek NSS 2 Afs 251/2015-272

⁴⁸ Článek 33 celního kodexu.

unie zvýhodnění před dovozy výrobků z nesmluvních států, a to poskytováním preferenčních, tedy ve většině případů nižších nebo nulových celních sazeb. Na stránkách celní správy je uveden aktualizovaný přehled dohod⁴⁹, na jejichž základě Evropská unie poskytuje preferenční zacházení s výrobky pocházejícími ze smluvních států. Konkrétní pravidla pro získání preferenčního původu zboží jsou obsažena v těchto dohodách.⁵⁰ Na evropské úrovni jsou základní pravidla k preferenčnímu původu zboží a jeho prokazování stanovena v článku 64 celního kodexu a dále detailněji rozvedeny v článcích 37 až 70 prováděcího předpisu 2446.

Po seznámení se s některými dohodami však mohu konstatovat, že přiznání preferenčních celních výhod není automatickou záležitostí poskytovanou na základě prodeje nebo odeslání zboží ze země, se kterou má Evropská unie uzavřenou dohodu o poskytování preferenčních výhod. Skutečnost, že se jedná o výrobek pocházející ze smluvního státu, je nutné doložit doprovodným důkazem o původu zboží. Jde o dokument potvrzovaný určitou autoritou smluvního státu (celní orgány, hospodářská nebo obchodní komora atd.), která na základě smluvených pravidel vystaví „osvědčení“ o původu zboží. I když je konkrétní výrobek finálně získán nebo vyroben v zemi odeslání, je zde výše uvedenými orgány podroben šetření, zda je získán nebo vyroben způsobem, který naplňuje stanovená pravidla pro přiznání původu. Například výrobek, který je většinou zhotoven z materiálů pocházejících z nesmluvních států a v zemi odeslání je pouze zkompletován jednoduchou montáží, tak nenaplní definici výrobku pocházejícího ze země odeslání, nemůže obdržet doklad o původu zboží a nemůže mu být přiznáno preferenční zacházení.⁵¹

V této problematice se můžeme setkat i s pojmem „nepreferenční“ původ zboží, který se potvrzuje rovněž prostřednictvím osvědčení o původu zboží, avšak jeho uplatnění při dovozu zboží do Evropské unie nezakládá nárok na nižší celní sazby, nýbrž prokazuje původ zboží z konkrétního nesmluvního státu, vůči kterému nemá Evropská unie nastavena ochranná (antidumpingová) opatření.

⁴⁹ Přehled dohod a zemí [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/puvod-zbozi/Stranky/prehled-dohod-a-zemi.aspx>

⁵⁰ Článek 64 odst. 2 celního kodexu

⁵¹ PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. Str. 177 - 184. ISBN 978-80-8168-814-0.

3.4 Zahájení kontroly

Kontrola po propuštění zboží se zahajuje okamžikem doručení oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží, ve kterém je kontrolované osobě sdělen předmět a rozsah kontroly.⁵² Takové oznámení je zvláštním druhem rozhodnutí, které však neobsahuje odůvodnění zahájení kontroly a nelze se proti němu odvolat⁵³. Zahájení kontroly není ze strany celních orgánů žádným kontrolním úkonem, ale pouze formálním aktem proveditelným i mimo osobní jednání s kontrolovanou osobou, tedy doručením. Doručování se řídí příslušnými ustanoveními daňového řádu, která stanovují doručování písemností kontrolované fyzické osobě na adresu jejího místa pobytu, právnické osobě, včetně podnikající fyzické osoby, na adresu jejího sídla.⁵⁴

Právnické osoby mají povinnost mít zřízeny datové schránky na základě zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, tedy těmto bude celní orgán primárně doručovat elektronicky. Od roku 2023 jsou povinně zřizovány datové schránky i pro podnikající fyzické osoby a také právnické osoby, které dosud neměly povinnost mít datovou schránku, v tomto případě jde především o spolky, nadace, společenství vlastníků apod.⁵⁵ Současná právní úprava doručování a účinků doručení je pro kontrolní orgány celní správy (a státních orgánů obecně) velmi příznivá. Pokud jsou písemnosti doručovány prostřednictvím poštovních služeb a adresát si doručovanou písemnost nevyzvedne ve stanovené desetidenní lhůtě, je zásilka doručena fikcí, tedy posledním dnem lhůty (s ohledem na počítání času při běhu lhůt dle § 33 odst. 4 daňového řádu). Stejně je nastavené doručení písemností elektronicky prostřednictvím datové schránky. Pokud ji adresát nepřevzme (nepřihlásí se do své datové schránky) ve lhůtě deseti dnů od přijetí písemnosti, je opět doručeno právní fikcí posledním dnem lhůty.⁵⁶ Doručení oznámení o zahájení kontroly je samozřejmě možné i osobním převzetím, v případě právnických osob však musí fyzické převzetí písemnosti stvrdit osoba oprávněná

⁵² § 87 odst. 1 daňového řádu

⁵³ § 85 odst. 5 daňového řádu

⁵⁴ § 44 a § 45 daňového řádu

⁵⁵ Zákon č.300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen zákon o elektrických úkonech)

⁵⁶ § 17 odst. 3,4 Zákona o elektronických úkonech

jednat jménem právnické osoby, například při provádění místního šetření,⁵⁷ při kterém celní orgán vyhledává důkazní prostředky nebo provádí ohledání. Na základě výše uvedených skutečností o doručování písemností lze konstatovat, že zahájení kontroly po propuštění zboží se při současné právní úpravě nelze prakticky vyhnout. Je však vhodné připomenout znění § 87 odst. 2 daňového řádu, který stanovuje kontrolnímu orgánu povinnost zároveň se zahájením kontroly zahájit kontrolní úkony za účelem ověřování daňových povinností nebo tvrzení daňových subjektů, případně bez zbytečného odkladu. Daňový řád v ustanovení § 87 odst. 3 tuto povinnost rozvádí do důsledku, kdy při nesplnění této podmínky nastává účinek kontroly na běh lhůty pro stanovení daně až v okamžiku, kdy dojde k faktickému zjišťování daňové povinnosti nebo tvrzení daňového subjektu. Avšak toto ustanovení není pro kontroly po propuštění zboží použitelné, neboť celní kodex v článku 103 odst. 3 stanovuje, že lhůty pro stanovení cla se pozastaví jen v případě podání odvolání nebo při běhu lhůty práva na slyšení dle článku 22 odst. 6 celního kodexu. Okamžik zahájení kontroly po propuštění zboží tak neovlivňuje běh lhůty pro doměření cla.

Jedním z důležitých předpokladů pro právně účinné zahájení kontroly po propuštění zboží je vymezení předmětu a rozsahu kontroly. Předmět kontroly po propuštění zboží je definován ustanovením článku 48 celního kodexu a ze kterého lze zobecnit, že se jedná o celní prohlášení, které bylo celním orgánům předloženo v souvislosti s dovozem zboží. Stanovení předmětu a rozsahu kontroly je zcela na vůli kontrolního orgánu, avšak s ohledem k ustanovení článku 103 odst. 1 celního kodexu, který definuje, že dlužníkovi nelze oznámit celní dluh po uplynutí tří let ode dne vzniku celního dluhu vyplývá, že v předmětu kontroly budou uvedena pouze ta celní prohlášení, která se stále nachází v této lhůtě a pravděpodobně se nebude jednat o celní prohlášení před ukončením takto stanovené lhůty, neboť kontrolní orgán musí zohlednit dobu trvání kontroly. Rozsah kontroly může kontrolní orgán definovat na ověřování správnosti všech údajů uvedených v celním prohlášení, prakticky však lze očekávat vymezení rozsahu na údaje, které jsou rozhodné pro výpočet celních poplatků, a to zejména na údaje o celní hodnotě zboží, sazebním zařazení zboží a preferenčním původu.⁵⁸

⁵⁷ § 80 až § 84 daňového řádu

⁵⁸ § 85 odst. 3 daňového řádu

V souvislosti se stanovenou tříletou lhůtou pro možné oznámení celního dluhu, tedy i pro provedení kontroly, je však nutné upozornit na ustanovení článku 103 odst. 2 celního kodexu, které uvádí možnost prodloužení této lhůty na nejméně 5 a nejvýše 10 let, dle vnitrostátní právní úpravy, pokud celní dluh vznikl v důsledku činu, který v době kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení. Toto ustanovení je v tuzemsku upřesněno v § 23 odst. 2 celního zákona, kde je předmětná lhůta nastavena na 10 let. Zde se tedy jedná o poměrně zásadní prodloužení možnosti celních orgánů k doměření cla, za předpokladu splnění ne zcela jednoznačně formulované podmínky, tedy „*pokud celní dluh vznikl v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení*“. Pro vyjasnění takto stanovené podmínky jsem hledal odpověď ve vydaných judikátech, a ačkoliv se v nalezeném Rozsudku nejvyššího správního soudu č. 4 Afs 152/2019 - 68 cituje ustanovení předpisu⁵⁹ předcházejícího současnému celnímu kodexu, jsou posuzované souvislosti totožné: „*Z citovaných rozsudků tedy vyplývá, že k uplatnění prodloužené lhůty podle čl. 221 odst. 4 celního kodexu postačí přezkoumatelná úvaha správního orgánu, ze které vyplývá, že celní dluh vznikl v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný. Nevyžaduje se tedy shledání dlužníka, popřípadě jiné osoby, vinným ze spáchání trestného činu, ani zahájení trestního řízení. Není proto ani nezbytné, zda byl pořízen záznam o zahájení úkonů trestního řízení podle § 158 odst. 3 trestního řádu, ačkoliv to může být významná indicie pro tento závěr*“.

Okamžikem zahájení kontroly je zároveň zahájeno další dílčí řízení, vyměřovací nebo doměřovací, dle ustanovení §134 odst. 3 daňového řádu, tedy řízení, kterými je stanovována správná výše daně. V případě kontrol po propuštění zboží se jedná o zahájení doměřovacího řízení, neboť při něm dochází k doměření daně (cla), neboť se mění daňová povinnost. U vyměřovacího řízení je daňová povinnost stanovena prvotně, v celní oblasti tedy prvotním vyměřením cla při propuštění zboží do celního režimu.⁶⁰

3.5 Průběh kontroly

⁵⁹ Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství

⁶⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: Komentář*. 4. Praha: C.H. Beck, 2021. Str. 578. ISBN 978-80-7400-838-2.

Orgány celní správy mají svá základní oprávnění při provádění kontroly po propuštění zboží primárně stanovená v celním kodexu, v člancích 46 a 48, a následně v daňovém řádu, kde ustanovení § 86 odst. 4 přímo odkazuje na práva správce daně při provádění místního šetření. Práva kontrolovaného subjektu celní kodex nestanovuje, jeho oprávnění jsou specifikována daňovým řádem.

Po okamžiku doručení oznámení o zahájení kontroly nastává kontrolní fáze. Byť se v případě doručení oznámení nejedná o rozhodnutí, kterým by celní orgány požadovali po kontrolované osobě plnění povinností, lze současně se zahájením kontroly (nebo bez zbytečného odkladu) očekávat zahájení zjišťování daňové povinnosti (§ 87 odst. 2 daňového řádu), tedy v souladu s ustanovením článku 48 celního kodexu – *„ověřovat správnost a úplnost informací vymezených rozsahem kontroly v celních prohlášeních, které jsou předmětem kontroly, správnost a platnost veškerých podkladů a provádět kontrolu účetnictví deklaranta a jiných záznamů vztahujících se k operacím s daným zbožím nebo k předešlým nebo následným obchodním operacím s tímž zbožím. Celní orgány mohou toto zboží rovněž kontrolovat nebo z něj odebrat vzorky, je-li jeho kontrola ještě možná. Tyto kontroly lze provést v prostorách držitele zboží, jeho zástupce nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely.“* Poměrně široký okruh osob, u kterých mohou celní orgány provádět kontrolní úkony, je dopřesněn v komentáři k celnímu zákonu: *„mohou celní orgány v rámci kontroly po propuštění zboží kontrolovat nejen účetnictví deklaranta, což je přímo uvedeno v čl. 48 pododst. 1 UCC, ale mohou kontrolovat i účetnictví všech dalších hospodářských subjektů, kteří se přímo nebo nepřímo účastnily obchodních operací se zbožím“*.⁶¹ Z tohoto výkladu můžeme například dovodit, že i u všech následných držitelů nebo vlastníků kontrolovaného zboží může probíhat kontrola účetnictví, bez podmínky aktuálního držení zboží. Výše specifikované ustanovení článku 48 celního kodexu striktně nevymezuje prostory pro provedení kontroly, ale uvádí výčet dotčených osob, v jejichž prostorách lze kontroly provádět. Daňový řád v § 85 odst. 2 uvádí možnost provedení kontroly v místě, které je vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Volba takového místa je v ideálním případě výsledkem dohody kontrolního orgánu a kontrolované osoby. V

⁶¹ POLÁK, Pavel. *Celní zákon: praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. Str. 24. ISBN 978-80-7676-051-6.

případě kontroly účetních dokladů to může být kancelář externí účetní společnosti, v případě nutnosti ohledání zboží nebo odběru vzorků pak skladové nebo výrobní prostory. Zajistit vhodné místo a podmínky k provedení kontroly je však povinností kontrolované osoby.⁶² Je však možné, že kontrolní orgán provede kontrolu ve svém sídle, pokud potřebné důkazní prostředky získá korespondenčně, například na základě zaslaných výzev osobám, které se podílely na vyřizování celních formalit nebo na celních kontrolách, a které jsou povinny tyto informace a dokumenty poskytnout dle ustanovení článku 15 odst. 1 celního kodexu.⁶³ Ostatní osoby, které se nepodílí na vyřizování celních formalit nebo na celních kontrolách, a disponují informacemi důležitými pro správné provedení kontroly, například peněžní ústavy, mají povinnost poskytnout informace kontrolním orgánům na základě ustanovení § 57 daňového řádu. Celní orgány mohou vymáhat splnění těchto požadavků uložením pořádkové pokuty až do výše 500.000,- Kč, kterou mohou ukládat opakovaně.⁶⁴

Práva kontrolovaného subjektu nejsou v celním kodexu uvedena, jeho oprávnění jsou specifikována v § 86 odst. 2 daňového řádu, zejména se jedná o právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci, předkládat důkazní prostředky a navrhnout jejich provedení a vyvracet pochybnosti správce daně. K dalším oprávněním využitelným v rámci prováděné kontroly patří právo nahlížet do kontrolního spisu, být včas vyrozuměn o plánovaném výslechu svědka a být přítomen jeho výslechu a klást mu otázky (§ 96 odst. 5 daňového řádu). Totožná práva má i v případě prováděného výslechu znalce.⁶⁵ V obecnější rovině se může kontrolovaný subjekt domáhat postupu kontrolních orgánů v souladu se základními zásadami správy daní uvedenými v § 5 až § 9 daňového řádu.

Jednou z rozhodujících činností kontrolních orgánů při provádění kontrol po propuštění zboží je oblast dokazování. Dle daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně, avšak důkazní břemeno k prokázání skutečností povinně uvedených v daňovém tvrzení (kontrolovaném celním prohlášení) nese kontrolovaná osoba.⁶⁶ Tuto skutečnost dokládá i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku: „*Daňové řízení je v ČR, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na*

⁶² § 86 odst. 3 písm. a) daňového řádu

⁶³ Pozn. autora - výzva ve smyslu rozhodnutí dle § 101-102 daňového řádu

⁶⁴ § 247 odst. 2 a 5 daňového řádu

⁶⁵ § 95 odst. 4 daňového řádu

⁶⁶ § 92 odst. 1 a 3 daňového řádu

*základě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.*⁶⁷

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že kontrolovaný subjekt je v průběhu kontroly po propuštění povinen doložit správnost údajů, které uvedl a měl povinnost uvést v celním prohlášení při celním řízení vedeném za účelem propuštění dovezeného zboží do celního režimu. Takto postavená úvaha, bez dalšího doplnění, by kontrolovanou osobu jednostranně znevýhodnila v oblasti dokazování a nebyla by zcela v souladu se základními zásadami správy daní. Proto jsou v daňovém řádu dále stanoveny skutečnosti, které je povinen prokázat kontrolní orgán.⁶⁸ Jedná se, mimo jiné, zejména o prokazování skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo právní fikce, skutečností vyvracejících správnost důkazních prostředků předložených kontrolovanou osobou a skutečností rozhodných pro uplatnění následků za porušení povinnosti při správě daní. Pokud však kontrolní orgán rozporuje správnost důkazních prostředků předložených kontrolovanou osobou, přenáší na sebe důkazní břemeno prokázání nesprávnosti v předložených důkazních prostředcích. Viz rozsudek NSS ze dne 31.8.2016 č.j. 2 Afs 55/2016-38: *„Měl-li správce daně pochybnosti o věrohodnosti důkazů, přenáší se důkazní břemeno ze stěžovatelky na správce daně. Správce daně musí prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či úplnost účetnictví, daňové evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí“*. Zjednodušeně je možné konstatovat, že každá ze stran, kontrolovaný subjekt i kontrolní orgán, mají povinnost prokazovat (nést důkazní břemeno) svá tvrzení.

Pokud kontrolovaná osoba nabyde přesvědčení, že je v rámci kontroly krácena na svých, výše uvedených právech, může podat stížnost správci daně (celnímu orgánu) proti chování úředních osob a proti postupu úředních osob. Taková stížnost musí být vyřízena do 60 dnů, a v případě, že má kontrolovaná osoba pochybnosti o dostatečném vyřízení stížnosti, může požádat nadřízený orgán správce daně o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.⁶⁹

⁶⁷ Rozsudek NSS ze dne 30.1.2008, č.j. 2Afs 24/2007-119

⁶⁸ § 92 odst. 5 daňového řádu

⁶⁹ § 261 odst. 1, 2 a 6 daňového řádu

Předmět i rozsah kontroly lze v průběhu kontroly rozšířit nebo zúžit, avšak právní normy, na základě kterých je možné měnit předmět a rozsah kontroly, nejsou totožné. Předmět kontroly lze rozšířit nebo zúžit na základě ustanovení § 85 odst. 3 daňového řádu a rozsah kontroly podle ustanovení § 5 odst. 1 celního zákona.

3.6 Ukončení kontroly

Proces ukončení kontroly po propuštění zboží zahajuje kontrolní orgán sepsáním dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Právní úprava povinného „obsahu“ dosavadního výsledku je rozčleněna mezi celní kodex a daňový řád. Celní kodex stanoví, že tento musí obsahovat důvody, na jejichž základě se celní orgány chystají rozhodovat.⁷⁰ Daňový řád zde ukládá povinné hodnocení zjištěných důkazů.⁷¹ Na základě tohoto výsledku kontroly nastávají dva možné způsoby ukončení kontroly po propuštění zboží. Pokud z dosavadního výsledku kontroly fakticky vyplývá, že nebylo zjištěno uvedení nesprávných údajů (negativní kontrolní zjištění), je kontrola ukončena okamžikem doručení oznámení o ukončení kontroly po propuštění zboží s příloženou zprávou o kontrole dle § 88a odst. 1 daňového řádu. Tímto okamžikem je rovněž ukončeno zahájené doměřovací řízení dle ustanovení § 88a odst. 3 daňového řádu.

Pokud však z dosavadního výsledku kontroly vyplývá, že tímto výsledkem kontroly může být kontrolovaná osoba nepříznivě dotčena, respektive může být na základě výsledku kontroly vydáno rozhodnutí (např. dodatečný platební výměr), kterým by byla kontrolovaná osoba nepříznivě dotčena, musí jí být poskytnuta lhůta pro vyjádření jejího názoru (právo na slyšení), a to na základě ustanovení článku 22 odst. 6 a článku 29 celního kodexu. Tato lhůta pro vyjádření kontrolované osoby je určena článkem 8 odst. 1 prováděcího předpisu 2446 na 30 dní. Podle ustanovení článku 55 odst. 1 celního kodexu nelze tuto lhůtu prodloužit nebo navrátit v předešlý stav. V článku 8 prováděcího předpisu 2447 je dále stanoveno, že dosavadní výsledek kontrolního zjištění uvádí odkaz na dokumenty a informace (důkazy), na jejichž základě budou celní orgány rozhodovat, a dále informuje o právu kontrolované osoby seznámit se s těmito dokumenty (nahlížením do kontrolního spisu). Dále je zde uvedena možnost celních orgánů rozhodnou ve věci ihned poté, co se kontrolovaná osoba vyjádří k dosavadnímu

⁷⁰ Článek 22 odst. 6 celního kodexu s přihlédnutím k článku 29 celního kodexu

⁷¹ § 88 odst. 1 daňového řádu

výsledku před ukončením stanovené 30denní lhůty a nevyjádří současně svoji vůli dále se vyjadřovat.⁷²

V případě, že je v důsledku vyjádření kontrolované osoby změněn dosavadní výsledek, a z jeho výsledku znovu vyplývá možnost vydání rozhodnutí s nepříznivým dopadem na kontrolovanou osobu, pak musí kontrolní orgán znovu seznámit kontrolovanou osobu s tímto změněným dosavadním výsledkem a opět přiznat právo na slyšení. Pokud se kontrolovaná osoba ve lhůtě práva na slyšení nevyjádří, nebo v souvislosti s podaným vyjádřením nedojde k podstatné změně dosavadního výsledku kontrolního zjištění, vyhotoví kontrolní orgán zprávu o kontrole po propuštění zboží, která dle ustanovení § 88a odst. 2 musí obsahovat odkaz na oznámení o zahájení kontroly a konečný výsledek kontrolního zjištění s provedeným hodnocením zjištěných důkazů a stanoviska kontrolního orgánu k vyjádření kontrolované osoby k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, pokud bylo vyjádření učiněno. Zpráva o kontrole je přílohou oznámení o ukončení kontroly doručovaného kontrolované osobě. Okamžik doručení oznámení je okamžikem ukončení kontroly.⁷³

⁷² POLÁK, Pavel. *Celní zákon: praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. Str. 25 - 27. ISBN 978-80-7676-051-6.

⁷³ § 88a odst. 1 daňového řádu

4 Důsledky kontroly po propuštění zboží

4.1 Daňové důsledky

Základním daňovým dopadem kontrol s pozitivním kontrolním zjištěním je stanovená povinnost doplacení dlužného cla, případně daně z přidané hodnoty a daně spotřební.⁷⁴ Toto doměření je součástí doměřovacího řízení. Doměřovací řízení, zahájené současně se zahájením kontroly, je tak ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru, kterým se stanovuje dlužné clo a případně další poplatky (daň z přidané hodnoty a spotřební daň jako nepřímé daně). V případě kontroly po propuštění zboží bez kontrolního zjištění nebo s pozitivním kontrolním zjištěním, které však nemá dopad na výši celních poplatků,⁷⁵ například při zjištění uvedení nesprávných údajů o hmotnosti nebo počtech kusů zboží a kdy není dodatečný platební výměr vydán, je doměřovací řízení ukončeno okamžikem ukončení kontroly, tedy doručení oznámení o ukončení kontroly po propuštění zboží. Po doručení dodatečného platebního výměru má kontrolovaná osoba (dlužník) přiznanou 10denní lhůtu k úhradě dlužného cla a případně doměřených dalších poplatků (DPH, SPD).⁷⁶

V případech provedení kontroly s pozitivním zjištěním a fiskálním dopadem, tedy doměření dlužného cla, případně DPH a SPD, je nutné počítat s další předepsanou platbou, a to s úhradou úroků z prodlení, na základě ustanovení článku 114 celního kodexu. Zde je dále uvedeno, že v případě kontroly po propuštění zboží je úrok vypočítán za dobu ode dne prvotního přijetí příslušného kontrolovaného celního prohlášení (vzniku celního dluhu) až do dne oznámení celního dluhu formou dodatečného platebního výměru a sazba úroku z prodlení se rovná úrokové sazbě použité v první den daného měsíce národní centrální bankou, zvýšené o dva procentní body. Pokud je výsledný úrok nižší než 10 EUR, od účtování úroku z prodlení se upustí. Pro představu uvádím vývoj vyhlášené úrokové sazby (dvoutýdenní repo sazba ČNB), dále výslednou sazbu pro výpočet úroku z prodlení (navýšení o 2procentní body) a období, ve kterém byla příslušná sazba účinná:

⁷⁴ Pozn. autora - v případech, kdy dovozce není plátcem DPH, dle § 93 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a v případech dovozu zboží zatíženého spotřební daní dle § 1 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

⁷⁵ § 17 celního zákona

⁷⁶ Článek 108 odst. 1 celního kodexu

Platnost	Sazba úroku	Navýšení	Účinnost sazby
11.5.2020	0,25 %	2,25 %	1.6.2020 – 30.6.2021
24.6.2021	0,50 %	2,50 %	1.7.2021 – 31.8.2021
6.8.2021	0,75 %	2,75 %	1.9.2021 – 30.9.2021
1.10.2021	1,50 %	3,50 %	1.10.2021 – 30.11.2021
5.11.2021	2,75 %	4,75 %	1.12.2021 – 31.12.2021
23.12.2021	3,75 %	5,75 %	1.1.2022 – 28.2.2022
4.2.2022	4,50 %	6,50 %	1.3.2022 – 31.3.2022
1.4.2022	5,00 %	7,00 %	1.4.2022 – 31.5.2022
6.5.2022	5,75 %	7,75 %	1.6.2022 – 30.6.2022
23.6.2022	7,00 %	9,00 %	1.7.2022 -

Tab. 2 – Vlastní tvorba na základě podkladů dostupných z <https://www.cnb.cz/cs/casto-kladene-dotazy/Jak-se-vyvijela-dvoutydeni-repo-sazba-CNB/>

Kontrolovaná osoba má možnost podat žádost o prominutí úroku z prodlení dle ustanovení § 259b daňového řádu. V daňovém řádu je dále stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky daně.⁷⁷ V celním zákoně je však explicitně uvedeno, že z doměřeného cla se penále nevyměřuje, proto nebude v souvislosti s doměřením cla po kontrole po propuštění zboží penále vyměřeno.⁷⁸

Dodatečně uhrazené clo, DPH a SPD je možné uznat jako daňový náklad, avšak úroky z prodlení nebo udělené pokuty nelze, a to v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť se v podstatě jedná o sankce za porušení zákona.

Z ustanovení celního kodexu vyplývá, že dlužníkem je deklarant a v těch případech, kdy je celní prohlášení činěno prostřednictvím nepřímého zástupce, je dlužníkem také on.⁷⁹ Avšak clo lze doměřit všem osobám, které odpovídají za clo společně a nerozdílně a celní orgán může doměřit clo na základě kontroly, která byla provedena u jedné z osob, které odpovídají za celní dluh společně a nerozdílně.⁸⁰

⁷⁷ § 251 odst. 1 daňového řádu

⁷⁸ § 22 celního zákona

⁷⁹ Článek 77 odst. 3 celního kodexu

⁸⁰ § 24 odst. 1 a 2 celního zákona ve spojení s článkem 84 celního kodexu

Proti dodatečnému platebnímu výměru, který je vydán formou rozhodnutí, může kontrolovaná osoba (příjemce výměru) podat odvolání.

4.2 Přestupky

Právní předpisy Evropské unie stanovují subjektům pravidla a povinnosti, ale neuvádějí konkrétní sankce udělované při jejich vymáhání. Celní kodex stanoví článkem 42 odst. 1 všem členským zemím povinnost přijmout předpisy, kterými budou sankce za porušení celních předpisů stanoveny a dále uvádí požadované vlastnosti těchto sankcí, které musí být účinné, přiměřené a odrazující. Dále celní kodex uvádí dvě možné formy udělovaných sankcí, a to peněžní formou, nebo zákazem či změnou uděleného povolení.⁸¹ Přijetí sankcí za porušování právních předpisů v celní oblasti je tak převedeno na členské země Evropské unie. Samotná definice přestupku je v tuzemské právní úpravě stanovena v § 5 Zákona č. 250/2016 Sb., zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen přestupkový zákon): „*Přestupkem je společensky škodlivý protiprávní čin, který je v zákoně za přestupek výslovně označen a který vykazuje znaky stanovené zákonem, nejde-li o trestný čin*“. Oblast přestupků souvisejících s činností v celní oblasti najdeme v celním zákoně, konkrétně v ustanovení § 47 až § 51. V § 47 celního zákona jsou stanoveny skutkové podstaty vzniku přestupků, kterých se svým konáním dopustí fyzické osoby nebo fyzické osoby podnikající a právnické osoby.

V konkrétních případech zjištěného porušení celních předpisů ověřováním správnosti údajů uvedených v celním prohlášení v rámci provádění kontrol po propuštění zboží jsem identifikoval možný vznik přestupku způsobem uvedeným v § 47 odst. 3 písm. b) celního zákona „*poskytnutím nesprávného údaje nebo dokladu správci cla*“. Porušení právní povinnosti je uvedeno v ustanovení článku 15 odst. 2 písm. a) celního kodexu, který stanoví, že „*podáním celního prohlášení ... se dotyčná osoba stává odpovědnou za správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení*“, a to i se všemi důsledky plynoucími z případného uvedení nesprávných údajů. Z tohoto ustanovení také vyplývá, kdo je odpovědný za přestupek a s kým bude vedeno řízení o přestupku, tedy s osobou podávající celní prohlášení, tj. s deklarantem. Podle článku 5 odst. 15 celního kodexu je „*deklarantem osoba, která podává celní prohlášení, ...vlastním*

⁸¹ Článek 42 odst. 2 celního kodexu

jménem, nebo osoba, jejímž jménem je toto prohlášení podáno“. Z tohoto ustanovení je patrné, že osobou odpovědnou za přešupek je osoba samostatně podávající celním orgánům celní prohlášení, nebo také zástupce, zastupující dovozce v zastoupení nepřímém, ve smyslu ustanovení článku 18 odst. 1 celního kodexu: *„Toto zastupování může být přímé, kdy celní zástupce jedná jménem a na účet jiné osoby, nebo nepřímé, kdy celní zástupce jedná vlastním jménem, ale na účet jiné osoby“.*

K projednání přešupku je dle celního zákona příslušný správce cla a v případech přešupku právnické nebo podnikající fyzické osoby pak správce cla, v jehož územním obvodu mají tyto osoby sídlo.⁸² Za přešupky uvedené v § 47 celního zákona, v odstavcích 1 až 3, lze uložit pokutu až do výše 4.000.000,- Kč.⁸³ Procesní úprava přešupků je v tuzemsku stanovena především přešupkovým zákonem a zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen správní řád).

4.3 Trestní řízení

Dalším nepříznivým důsledkem souvisejícím s prováděním kontroly po propuštění zboží může být zahájení trestního řízení, tedy zahájení procesu orgánů činných v trestním řízení za účelem zjištění, zda byl spáchán trestný čin.⁸⁴ Celní orgány, jako správci daně, mají uloženou zákonnou oznamovací povinnost podle zákona v § 53 odst. 3 daňového řádu: *„Správce daně má oznamovací povinnost podle zákona, pokud při své činnosti zjistí skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán některý z trestných činů uvedených v odstavci 2“.*

Dle ustanovení § 12 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řádu (dále jen trestní řád), jsou orgány činnými v trestním řízení soudy, státní zástupci a policejní orgány. Policejními orgány jsou však i pověřené celní orgány v řízeních o trestných činech spáchaných porušením předpisů uvedených v § 12 odst. 2 písm. d) trestního řádu, mimo jiné i celních předpisů. Trestní řízení související s kontrolou po propuštění zboží může vyplynout ze zjištění kontrolních orgánů, které v průběhu kontroly zjistí skutečnosti nasvědčující vzniku trestného činu. S ohledem k převažujícímu zaměření těchto kontrol na daňové povinnosti se tak bude jednat především o podezření na vznik trestného činu krácení daně.

⁸² § 51 odst. 1 celního zákona

⁸³ § 47 odst. 4 celního zákona

⁸⁴ § 8 zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen trestní zákoník) definuje v § 240 odst. 1 trestný čin zkrácení daně. Tohoto se dopustí ten, kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné atd. Pachatel tohoto činu může být odsouzen k odnětí svobody od 6 měsíců do 3 let, nebo zákazem činnosti. Definice „většího rozsahu“ je pak určena v § 138 trestního zákoníku, kde je větší škoda stanovena částkou 100.000,- Kč a vyšší. Dále se stanovené trestní sazby zvyšují dle ustanovení § 240 odst. 2 a 3 trestního zákoníku v závislosti na výši zkrácené daně, případně dle spolupachatelství. Zkrácením daně „značného rozsahu“ ve výši 1.000.000,- Kč a více může být pachatel odsouzen k odnětí svobody na 2 až 8 let a zkrácením daně „velkého rozsahu“ k odnětí svobody na 5 až 10 let. Činy se vzniklou škodou do částky 100.000,- Kč se projednávají jako přestupek.

Při posuzování vzniku trestného činu je dalším zásadním kritériem otázka zavinění. V § 240 trestního zákoníku není u trestného činu zkrácení daně stanoveno, že pro spáchání tohoto činu stačí nedbalost, tedy podmínkou jeho vzniku je prokázání úmyslného spáchání. Trestní odpovědnost za trestný čin lze přisoudit jak fyzické, tak i právnické osobě. V případě právnické osoby nese trestní odpovědnost statutární orgán nebo jiná osoba, která je oprávněna za společnost jednat (pokud společnost zastupovala v době vzniku trestného činu).

Trestní řízení a daňové řízení (prováděné formou kontroly po propuštění zboží) mohou být prováděna souběžně a výsledek jednoho řízení není závazný pro druhé, v souladu s vydanými rozsudky NSS: *„Jak z výkladu § 9 odst. 1 trestního řádu, tak i z judikatury (např. R 27/59, R 27/79, R 29/82 Sbírký soudních rozhodnutí a stanovisek - trestněprávní) vyplývá, že např. rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti obviněného není závazné pro posouzení viny obviněného v řízení o trestném činu zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 trestního zákona. Orgány činné v trestním řízení jsou však povinny se takovým rozhodnutím zabývat a vypořádat se též s celým spisovým materiálem shromážděným správcem daně.“*⁸⁵

„Výsledky trestního řízení, v němž se uplatňuje princip presumpce nevin, nelze bez dalšího přejímat do daňového řízení, založeného na jiném rozdělení důkazního břemene. V trestním řízení je důkazní břemeno plně na orgánech činných v trestním řízení, kdežto v daňovém řízení tíží primárně daňový subjekt.“

⁸⁵ Rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 22.8.2007, spis. značka 1 Afs 45/2007-69

Zásadním způsobem se liší rovněž předmět dokazování. V trestním řízení se dokazuje skutek, pro nějž se trestní řízení vede, a to ve vazbě na okolnosti rozhodné pro naplnění skutkové podstaty trestného činu.“⁸⁶

Vzájemný souběh daňového a trestního řízení při kontrole po propuštění zboží je tedy možný, i když každé řízení sleduje jiný cíl. V daňovém řízení zjišťují kontrolní orgány celní správy správné zjištění a stanovení cla, včetně zajištění jeho úhrady, a v trestním řízení zjišťují pověřené celní orgány (v postavení policejních orgánů), zda došlo ke spáchání trestného činu a kdo tento trestný čin spáchal.

⁸⁶ Rozsudek nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2009, spis. zn. 1 Afs 118/2009-76

5 Doporučení subjektům

5.1 Doporučení subjektům při dovozech zboží

Obecně platné doporučení k ochraně před pozitivním zjištěním kontrolních orgánů je navození stavu, kdy veškeré kontrolované údaje jsou v souladu se skutečností a právními předpisy, tedy situace, kdy kontrolní činnost nemůže odhalit chybovost. Proto je v konkrétním případě kontrol po propuštění zboží, nejlépe ještě před jeho fyzickým dovozem zboží do tuzemska, disponovat všemi relevantními údaji o hodnotě, původu a konkrétních vlastnostech a charakteristikách dovážených výrobků. Zejména při komunikaci s odesílatelem zboží, vedené za účelem standardní výměny informací mezi obchodními partnery, neopomenout zjištění všech potřebných údajů o zboží tak, aby bylo možno z pohledu celní problematiky přesně identifikovat celní hodnotu zboží, tedy matematickou hodnotu, ze které se budou vypočítávat veškeré poplatky vybírané při propouštění zboží do celního režimu (clo, antidumpingové clo, vyrovnávací clo, spotřební daň, DPH), údaje o sazebním zařazení zboží, které nám přesně určuje procentuální sazby vybíraných poplatků a údaje o preferenčním nebo nepreferenčním původu zboží, tedy zda je možné přiznat dováženému zboží preferenční sazby cla, případně zda dovoz tohoto zboží nebude zatížen některým z ochranných opatření. Pokud by nebyly prvotní zjištěné informace o dováženém zboží správné a tyto se následně přenesly do celního prohlášení formou nesprávného určení sazebního zařazení zboží, chybně deklarovanou celní hodnotou, uvedením neakceptovatelného dokladu o preferenčním původu zboží, pak by vzniklo potenciální riziko provedení kontroly po propuštění zboží s pozitivním výsledkem a následnými nepříznivými důsledky. S ohledem k velmi vysoké efektivitě prováděných kontrol po propuštění zboží (přes 80 %) je nutné předpokládat možnost odhalení takových pochybení ze strany kontrolních orgánů celní správy. S ohledem k výše uvedenému je vhodné před dovozem zboží uzavřít s prodávajícím mezinárodní kupní smlouvu, ve které budou kromě základních náležitostí uvedeny i údaje o detailní specifikaci obchodovaného zboží, materiálovém složení, původu zboží, množstevních slevách, atd., tedy údaje umožňující uvedení správných údajů v celním prohlášení.

5.1.1 Údaje nezbytné pro stanovení celní hodnoty zboží

Pro určení správné celní hodnoty zboží (viz ustanovení článků 70 až 74 celního kodexu) je důležitá znalost nejen převodní hodnoty za nákup zboží, ale i dalších nákladů započitatelných do celní hodnoty (článek 71 celního kodexu), především nákladů vzniklých na přepravu, manipulaci nebo pojištění zboží mimo území Evropské unie. V této souvislosti je nutné připomenout, že celní hodnota udávaná v celním prohlášení je vždy v českých korunách a mechanismus přepočtu zahraniční měny na české koruny je nastaven ustanovením článku 146 prováděcího předpisu 2447.⁸⁷ Pokud je kupní cena podmíněna odebráním určitého množství zboží nebo je dohodnuta množstevní sleva za odebrané zboží, je vhodné tyto skutečnosti specifikovat v kupní smlouvě a o jejich uplatnění informovat celní orgány.⁸⁸

5.1.2 Údaje nezbytné pro stanovení sazebního zařazení zboží

Jedním z nejdůležitějších údajů o dováženém zboží je jeho přiřazení k příslušnému sazebnímu zařazení. Tedy ke konkrétní kombinované nomenklatuře společného celního sazebníku, prostřednictvím které lze zjistit správnou výši vybíraných poplatků, případně stanovená omezující opatření. Základní legislativou, která zavádí a upravuje oblast kombinované nomenklatury (a statistiky vnějšího obchodu EU) je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku. Kombinovaná nomenklatura je stanovena v příloze I tohoto nařízení a je každoročně aktualizována formou prováděcího nařízení Komise Evropské unie.

Při určování konkrétního sazebního zařazení zboží je důležité disponovat informacemi o zboží tak, aby bylo možno zodpovědět základní zbožíznalecké otázky: Co to je? Z čeho to je? K čemu to je? Samozřejmě získaná fotodokumentace, produktové listy nebo technická specifikace jsou dobrým předpokladem pro správné určení sazebního zařazení. Rovněž je důležité mít přesně identifikované, zda dovážené zboží disponuje platným osvědčením o původu zboží (dovozy ze zemí se kterými má Evropská unie dohody o vzájemném poskytování preferenčního původu zboží). Na stránkách celní správy je umožněno nahlédnutí do aktualizovaného přehledu 52 preferenčních předpisů a dohod, které

⁸⁷ Pozn. autora - viz bod 3.1 této práce

⁸⁸ Článek 130 prováděcího předpisu 2447

musí akceptovat i celní orgány České republiky, a to z důvodu členství v Evropské unii a Evropské celní unii.⁸⁹

Jednou ze základních možností je nalezení příslušného sazebního zařazení zboží na webové stránce celní správy, kde je možné pomocí jednoduchého vyhledávání dohledat příslušnou položku sazebního zařazení zboží (prvních 6 čísel celní nomenklatury).⁹⁰ K takto získanému kódu položky je však nutné přiřadit další dvě čísla podpoložky kombinované nomenklatury a dvě čísla TARIC kódu, neboť výsledný kód sazebního zařazení musí být desetimístný. Pro tyto účely je vhodné použít aplikaci TARIC (integrovaný sazebník EU), což je aktuální databáze, která zahrnuje obchodní a zemědělskou legislativu EU a příslušné celní sazby.⁹¹ Při praktickém použití této aplikace však můžeme zjistit, že problematika sazebního zařazení je překvapivě složitá činnost, kterou, v mnoha případech, bez zkušeností a potřebné erudice nelze zvládnout s jistotou. V takových případech, stále ještě „svépomocí“, můžeme námi zamýšlené zboží vyhledat v databázi vydaných závazných informací o sazebním zařazení zboží.⁹² Uvedená databáze zahrnuje platné informace o sazebním zařazení zboží, které byly vydány žadatelům ze všech členských států Evropské unie. V případě, že za pomoci zadání klíčového slova v databázi nalezneme případy závazné informace vydané na stejné nebo podobné zboží, můžeme tuto informaci využít při zařazování našeho zboží, ale nemůžeme se pomocí těchto závazných informací domáhat u celních orgánů stejných právních účinků, jako má vlastník této závazné informace.⁹³

V případech, kdy potřebujeme disponovat právně závazným stanoviskem o sazebním zařazení konkrétně dováženého zboží, například pro opakující se dovozy zboží nebo pro nutnost prokazování sazebního zařazení u celních orgánů jiných členských zemí v Evropské unii, lze požádat celní správu o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží, která je platná po dobu 3 let od vydání. Takovou žádost je nutné podat celním orgánům elektronicky přes Obchodní portál EU prostřednictvím EZISZ/EBTI.⁹⁴ Podmínkou k podání žádosti je vlastnictví

⁸⁹ Preferenční dohody a předpisy. Celnisprava.cz [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/puvod-zbozi/Stranky/preferencni-predpisy-a-dohody.aspx>

⁹⁰ Pozn. autora - <https://celnicka.cz/zarazeni-zbozi>

⁹¹ Pozn. autora - <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/taric-cz.aspx>

⁹² Pozn. autora - https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/ehti/ehti_consultation.jsp?Lang=cs

⁹³ Pozn. autora – viz bod 3.2 této práce

⁹⁴ Pozn. autora - <https://customs.ec.europa.eu/qtp/>

čísla EORI což je jednoznačná identifikace při komunikaci s celními orgány EU.⁹⁵ Ten můžeme bezplatně získat přímo na celních úřadech nebo i na základě podané online žádosti, a dále registrací do systému UUM&DS, což je unijní Jednotná správa uživatelů a digitálních podpisů.⁹⁶

5.1.3 Praktický příklad získání stanoviska k sazebnímu zařazení zboží

Na prodejním e-shopu www.made-in-china.com jsem vytipoval výrobky k jejich zamýšlenému dovozu z Číny do České republiky: dvoustěnné galvanizované lahve z nerezové oceli, vakuově izolované (termoláhve pro nápoje), určené k uchovávání nápojů v požadované teplotě. Konkrétní údaje a specifikace výrobků prezentované zahraničním obchodníkem jsou uvedeny v příloze této práce.⁹⁷

Ve specifikaci ke zboží je prodávajícím uváděn údaj o sazebním zařazení zboží (HS Code) 701090, což je položka harmonizovaného systému.⁹⁸ Pro určení celkového sazebního zařazení je tedy nutné doplnění položky o další 4 čísla odpovídající kompletnímu označení kombinované nomenklatury a TARIC kódu.

Dovozní clo a podmínky k dovozu zboží jsem zjistil následujícím postupem. Na stránkách celní správy je k dispozici aplikace TARIC CZ⁹⁹, která jsou určena k rychlému přehledu celních sazeb, DPH, zákazů a omezení atd. Tuto aplikaci lze použít jako simulaci vývozu či dovozu do nebo z třetích zemí. Zde jsem ke známé položce harmonizovaného systému poměrně snadno dohledal chybějící kódy sazebního zařazení a příslušnou výši cla. Ve mnou zvoleném modelovém příkladu dovozu termolahví z oceli, vzhledem ke známým vlastnostem výrobku, jsem identifikoval kompletní sazební zařazení 7010904300 se stanovenou sazbou cla ve výši 5 %. Protože je však důležité mít před zamýšleným dovozem výrobků vyšší jistotu určení sazebního zařazení, a tedy i výši vybraného cla a v mém případě i DPH, neboť celní úřad vykonává správu DPH při dovozu zboží s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu

⁹⁵ Článek 9 celního kodexu

⁹⁶ Jak a kde lze podat žádost o ZISZ. *Celnisprava.cz* [online]. Praha: Celní správa, 2021. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/sazebni-zarazeni-zbozi/zisznew/ZISZ%20od%201102019/%C5%BD%C3%A1dost%20o%20ZISZ.pdf>

⁹⁷ Pozn. autora – příloha 3

⁹⁸ Harmonised System. *Commission.europa.eu* [online]. Brusel: Evropská komise, 2023. Dostupné z: <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/harmonised-system-0>

⁹⁹ Taric CZ. *Celnisprava.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/taric-cz.aspx>

vzniká plátcí DPH dle § 93 odst. 1 b zákona č. 235/2004Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a výše vybraného cla se započítává do základu pro výpočet DPH dle ustanovení § 38 odst.1a) zákona o DPH, rozhodl jsem se využít aplikaci EENVS¹⁰⁰ a požádat Celní správu ČR o konzultaci sazebního zařazení zboží prostřednictvím žádosti o stanovisko. Poměrně jednoduchým způsobem lze provést registraci, vyplnit všechny potřebné údaje o žadateli a posuzovaném zboží a odeslat žádost. V odpovědi obdržené 6 dnů po odeslání žádosti jsem v příloze obdržel Stanovisko k sazebnímu zařazení zboží, ve kterém se uvádí: „Na základě Vámi poskytnutých údajů by předmětný druh zboží měl být zařazen do následujícího kódu KN Společného celního sazebníku Evropské unie (prováděcí nařízení Komise (EU) 2021/1832 ze dne 12. října 2021, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění) a to na základě uvedeného odůvodnění:

Název zboží: Termoláhev pro nápoje. Kód KN: 96170000

Odůvodnění: Podle popisu zboží a přiložené fotodokumentace se jedná o dvoustěnnou galvanizovanou termoláhev z nerezové oceli o obsahu 0,5 l vakuově izolovanou. Slouží k uchování nápojů při studené nebo horké teplotě. Sazební zařazení do podpoložky KN 96170000 se zakládá na všeobecných pravidlech 1 a 6 pro výklad kombinované nomenklatury a na znění vysvětlivek k HS číslu 9617, bod 1) a na znění kódů 9617, 96170000 KN. V úvahu při zařazování byly brány deklarované údaje o zboží.

Toto stanovisko není závaznou informací o sazebním zařazení zboží ve smyslu článku 33 celního kodexu. Stanovisko je platné po dobu tří let od data vydání, pokud je v souladu s předpisy, které upravují výklad společného celního sazebníku EU, platnými v době jeho vydání.“

S ohledem k jinému sazebnímu zařazení, než udává prodejce zboží a také z důvodu mého zájmu, zda evropské celní orgány jednotně stanovují sazební zařazení, jsem podobným způsobem oslovil i německé celní orgány se žádostí o sazební zařazení stejných výrobků. Na stránkách německé celní správy zoll.de jsem našel odkaz na poskytování informací fyzickým osobám a na uvedený e-

¹⁰⁰ EENVS. *Celnisprava.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/tis.aspx>

mail (info.privat@zoll.de) odeslal žádost se stejnými údaji jako v případě českých celních orgánů. Následující den po odeslání mého dotazu jsem obdržel odpověď, ve které jsem byl informován, že dle názoru pracovníka německé celní správy se jedná rovněž o sazební určení výrobků do kódu 9617000 00.

Ačkoliv nejsou získána stanoviska české a německé celní správy právně závazná, mám poměrně velkou jistotu správnosti sazebního zařazení daného zboží. V aplikaci TARIC – CZ jsem u kódu kombinované nomenklatury 9617000 00 zjistil sazbu cla ve výši 6,7 %, což je oproti sazebnímu zařazení udávaného výrobcem vyšší sazba cla o 1,7 %. Na základě této zkušenosti mohu konstatovat, že nelze plně spoléhat na sazební zařazení zboží udávaná zahraničním prodejcem a forma ověření správnosti sazebního zařazení prostřednictvím žádosti o stanovisko k celním orgánům je jednoduchý, rychlý a bezplatný způsob získání správných informací o sazebním zařazení zboží a výši celních poplatků.

V případě potřeby právně závazného dokladu o sazebním zařazení zboží, kdy je potřeba právní jistoty například při dovozu zboží s velkou hodnotou nebo dovozu zboží do různých států Evropské unie a podobně, je nutné požádat celní správu o vydání závazné informace o sazebním zařazení zboží (ZISZ) dle ustanovení článku 33 celního kodexu, která má platnost 3 roky od data vydání. Z informací celní správy vyplývá, že podávání žádostí o závaznou informaci, vydávání rozhodnutí o ZISZ a veškerá komunikace mezi celními orgány a žadateli probíhá od 1. 10. 2019 výhradně a pouze elektronicky prostřednictvím Evropského systému závazných informací o sazebním zařazení zboží (EZISZ/EBTI).¹⁰¹ Pro vstup do systému EZISZ je nutné použít Obchodní portál EU.

Ještě před faktickým zahájením kontroly mohou být skutečnosti týkající se dovozních operací subjektu, prostřednictvím místního šetření (§ 80 daňového řádu) ze strany celních orgánů, které je součástí vyhledávací činnosti. Subjekt by měl být informován, za jakým účelem je místní šetření prováděno, tedy může i z průběhu místního šetření zjistit, o jaké informace se celní orgány zajímají a identifikovat potencionální kontrolní cíle. V případě, že celní orgány v průběhu místního šetření nezahájí kontrolu po propuštění zboží (doručením oznámení o zahájení kontroly dle § 39 odst. 1 daňového řádu), je dle mého názoru vhodné,

¹⁰¹ Sazební zařazení zboží [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/sazebni-zarazeni-zbozi/Stranky/default.aspx>

aby subjekt z vlastní iniciativy prověřil správnost údajů uvedených na celním prohlášení, kterým bylo prověřované zboží propuštěno do celního režimu. Pokud subjekt zjistí, že některé z uvedených údajů jsou nesprávné a na základě jejich uvedení došlo k vyměření nesprávné částky cla, je dle mého názoru zcela v jeho zájmu podat celním orgánům žádost o opravu chybných údajů a doměření dlužného cla, dle ustanovení § 21 odst. 1 celního zákona případně i o vrácení příslušné částky cla. Pokud totiž není u konkrétních celních prohlášení zahájeno doměřovací řízení (není zahájena kontrola po propuštění zboží), je taková žádost, v souladu s § 21 odst. 2 písm. a) daňového řádu přípustná. Podáním žádosti o doměření cla před zahájením kontroly po propuštění se tak subjekt vyhne nejen procesu kontrolních činností, ale především placením úroků z prodlení stanovených článkem 114 celního kodexu a případným sankcím uloženým za spáchání celního přestupku dle § 47 celního zákona. Zde pro doplnění uvádím, že odpovědnost za přestupek zaniká, kromě důvodů uvedených v § 29 přestupkového zákona, pokud je žádost o opravu (oznámení nesprávnosti v celním prohlášení), podána do 60 dnů od právní moci rozhodnutí v celním řízení a žadatel poskytl veškerou součinnost k opravě chybného prohlášení.¹⁰²

5.2 Doporučení subjektům při probíhající kontrole po propuštění zboží

Po zahájení kontroly po propuštění zboží má kontrolovaná osoba svá práva stanovena v § 86 daňového řádu a sama může v průběhu kontroly předkládat důkazní prostředky. Využití tohoto práva a aktivně předkládat kontrolním orgánům dokumenty podporující tvrzení a správnost údajů v prověřovaných prohlášeních je zcela v zájmu kontrolované osoby. V případech ověřování údajů o sazebním zařazení zboží, tedy statisticky jednoho z nejčastěji kontrolovaných údajů, se jedná zejména o předložení stanoviska k sazebnímu zařazení zboží nebo předložení závazné informace o sazebním zařazení zboží, pokud je kontrolovaná osoba jejich držitelem. I když stanoviska k sazebnímu zařazení zboží nemají právní sílu závazné informace, jedná se dle mého názoru o velmi silný důkazní prostředek. Pokud kontrolovaná osoba prokáže, že výrobek, na který celní orgány vystavily stanovisko, je zcela totožný s výrobkem posuzovaným při kontrolních činnostech, pak má kontrolní orgán, dle mého názoru a v souladu se zásadou legitimního očekávání, povinnost toto stanovisko akceptovat.¹⁰³ Obecnou oporu

¹⁰² § 49 celního zákona

¹⁰³ § 8 odst. 2 daňového řádu

pro takový názor je možné nalézt v komentářích k daňovému řádu, například: „Ze zásady legitimního očekávání je odvozován též princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (případně i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Správce daně je povinen dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly“.¹⁰⁴

Ve vydané judikatuře můžeme takový výklad vysledovat v Rozsudku Krajského soudu v Brně č. 62 AF 51/2018–44 a následné citaci v Rozsudku nejvyššího správního soudu č. 2 Afs 338/2019-37: „Dále soud konstatoval, že nelze dovozovat závaznost nezávazných informací en bloc; nebude tomu tak zejména v případech, kdy žadatel vymezí zařazované zboží zcela obecně. Na druhou stranu nelze nezávaznému vyjádření upřít určitý právní význam, neboť v opačném případě by se jednalo o zcela nadbytečný úkon celního orgánu nemající žádný reálný význam; takový výklad by přitom byl v rozporu nejen se zdravým rozumem, ale i se zásadou hospodárnosti a efektivnosti řízení“.

V souladu s výše uvedeným, pak v těch případech, kdy výsledné sazební zařazení vyplývající z kontrolního zjištění je v rozporu s prvotním stanoviskem celních orgánů vydaném na totožné zboží, čehož důsledkem je doměření cla, je dle mého názoru zcela oprávněným postupem kontrolované osoby iniciovat řízení ve věci prominutí cla z důvodu chyby ze strany příslušných orgánů.¹⁰⁵ Prominutí dodatečně doměřovaného cla je podmíněno současným splněním dvou předepsaných skutečností, a to nemožností dlužníka zjištění chyby přiměřeným způsobem a jednáním dlužníka v dobré víře.¹⁰⁶

Předložením závazné informace o sazebním zařazení zboží se kontrolovaná osoba přímo domůže totožného výsledku v případě ověření sazebního zařazení stejného zboží. Tato skutečnost však může být ze strany kontrolních orgánů rozporována například v těch případech, kdy v žádosti o vydání závazné informace byly uvedeny nesprávné nebo nepřesné údaje o

¹⁰⁴ BAXA, Josef. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). Str. 54. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹⁰⁵ Článek 116 odst. 1 písm. c) celního kodexu

¹⁰⁶ Článek 119 odst. 1 celního kodexu

materiálovém složení výrobku, technických parametrech, funkci atd. Pak by kontrolní orgán mohl oprávněně namítat, že se předložená závazná informace vztahuje na jiné zboží, než je posuzováno v rámci kontroly.

Předložení závazné informace o sazebním zařazení vystavené na stejné zboží, jako je uvedeno v předmětu kontroly, ale vydané jinému subjektu, také není ze strany kontrolované osoby bezcenným úkonem. Ačkoliv je hojně judikováno, že právních účinků se může domáhat jen oprávněná osoba (držitel stanoviska, respektive příjemce rozhodnutí o závazné informaci o sazebním zařazení zboží), je zcela v souladu se záměrem Evropské unie o zajištění jednotnosti rozhodování celních orgánů takový důkazní prostředek připustit.

V rámci kontroly je kontrolními orgány veden spis, do kterého má kontrolovaná osoba právo nahlížet.¹⁰⁷ V případě jeho požadavku je kontrolní orgán povinen pořídit ze spisu doslovné opisy, kopie, výpisy a potvrzení, které vydá kontrolované osobě.¹⁰⁸ Takové nahlížení do spisu v průběhu kontroly může kontrolovanému subjektu poskytnout důležité informace o kontrolních záměrech. Zvýšenou pozornost doporučuji věnovat předloženému dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění ze strany kontrolních orgánů, plně využít zákonnou 30denní lhůtu k vyjádření, a v případě zjištěných nesrovnalostí vznášet výhrady nebo podávat návrhy na jeho doplnění.

Za zvážení stojí i možnost zvolení zástupce při provádění kontrole. Jednoznačně je nutné zvolit zástupce, který se daným právním oborem zabývá, což dle mého názoru podstatně zužuje náš výběr, neboť právních zástupců v oblasti celního práva jsem ve veřejných zdrojích mnoho nenalezl. S ohledem k procesní úpravě kontrol po propuštění zboží je možné vybrat svého zástupce mezi daňovými poradci, kteří tyto služby nabízejí. V této souvislosti je nutné připomenout, že doručování ze strany celních orgánů bude prováděno na adresu zástupce. V případech, kdy je subjekt zastupován již při prvotním celním řízení, je vhodné o zahájení kontroly a jeho průběhu informovat tohoto zástupce. Zejména pak v těch případech, kdy byl zástupce v zastoupení nepřímém, je v jeho vlastním zájmu aktivní spolupráce, neboť při případném doměření celního dluhu je i on dlužníkem.¹⁰⁹ Současně, jako osoba odpovídající za správnost údajů v celním

¹⁰⁷ § 64 a 66 daňového řádu

¹⁰⁸ § 67 odst. 3 daňového řádu

¹⁰⁹ Článek 18 odst. 1 celního kodexu

prohlášení podaném při celním řízení, je osobou zodpovědnou za případně vzniklý přestupek.¹¹⁰

Až do okamžiku vydání dodatečného platebního výměru v souvislosti s vedeným doměřovacím řízením a doměřením cla nemá kontrolovaný subjekt možnost podání odvolání. Při zahájení, rozšíření předmětu nebo rozsahu a ukončení kontroly vydávají celní orgány rozhodnutí formou oznámení, při vyžadování plnění povinností v průběhu kontroly vydávají rozhodnutí formou výzvy. Avšak v případě vydaného oznámení i v případě vydané výzvy se nelze proti těmto formám rozhodnutí odvolat.¹¹¹ Dodatečný platební výměr je vystaven až po ukončení kontroly. Pokud má kontrolovaná osoba důvodné podezření, že dodatečný platební výměr není v souladu s právními předpisy nebo obsahuje nesprávně stanovené clo, lze proti tomuto rozhodnutí celních orgánů podat opravné, případně dozorčí prostředky.¹¹² Především se jedná o možnost podání řádného opravného prostředku, tedy odvolání k celnímu orgánu, který dodatečný platební výměr vydal, a to ve lhůtě 30 dnů od jeho doručení, tedy v době, kdy toto rozhodnutí ještě není v právní moci.¹¹³ Dalšími možnostmi podání opravných prostředků ze strany příjemce rozhodnutí je podání rozkladu, případně návrhu na povolení obnovy řízení. Tyto opravné prostředky je však možné podat jen ve specifických případech, nejlépe po konzultaci nebo v zastoupení právním zástupcem.

Výše specifikovaná doporučení subjektům v průběhu prováděné kontrolní činnosti mohou krátce shrnout takto:

- Ještě před faktickým zahájením kontroly, tedy kdykoliv při vlastním zjištění uvedení nesprávných údajů v podaném celním prohlášení, iniciovat změnu těchto údajů u celních orgánů prostřednictvím žádosti.
- Aktivní předkládání důkazních prostředků při prováděné kontrole, například stanovisek a závazných informací podporujících správnost údajů v kontrolovaných celních prohlášeních.
- Zvýšenou pozornost věnovat předloženému dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, případně se k tomuto výsledku vyjadřovat.

¹¹⁰ Článek 77 odst. 3 celního kodexu

¹¹¹ § 85 a 109 daňového řádu

¹¹² § 108 daňového řádu

¹¹³ § 109 odst. 3 a 4 daňového řádu

- Zvážení volby zástupce při provádění kontrole.
- O zahájení kontroly informovat svého zástupce při celním řízení.
- Zvážit možnost podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

5.3 Doporučení k úpravě legislativy

Mým prvním návrhem k úpravě, respektive k doplnění legislativy upravující oblast kontrol po propuštění zboží, je zavedení procesních postupů celních orgánů při provádění tohoto kontrolního institutu již do unijní legislativy. Při takto navrhovaném stavu, ve kterém bude hmotněprávní a procesněprávní úprava obsažena v evropském celním kodexu a jeho prováděcích předpisech, bude dosaženo jednotnosti při provádění kontrolních postupů v rámci celé celní unie, zcela v souladu s principem fungování celní unie, která se zakládá, mimo jiné, na deklarované jednotnosti postupu celních orgánů členských zemí. Dalším výrazným pozitivem tohoto návrhu je dosažení ucelenosti a přehlednosti příslušné legislativy, neboť na základě poznatků získaných při tvorbě své práce vím, že je nutné vynaložit poměrně mnoho úsilí ke zjištění, jaké konkrétní předpisy upravují jednotlivé části kontroly po propuštění zboží, případně v jakém hierarchickém postavení proti sobě stojí právní předpisy upravující stejnou oblast.

Dalším návrhem na změnu legislativy je zkrácení lhůty umožňující doměření celního dluhu ze tří na dva roky, a to úpravou ustanovení článku 103 odst. 1 celního kodexu:

Stávající znění: „*Celní dluh nelze dlužníkovi oznámit po uplynutí tří let ode dne vzniku celního dluhu*“.

Navrhované znění: „*Celní dluh nelze dlužníkovi oznámit po uplynutí dvou let ode dne vzniku celního dluhu*“.

Takovou úpravu lhůty umožňující doměření celního dluhu navrhuji z níže uvedených důvodů:

1. Kontrolovaná osoba již velmi často nedisponuje totožným zbožím, které bylo před 2 až 3 roky propuštěno do volného oběhu, tedy možnost fyzického ohledání tohoto dovezeného zboží je nízká. Například u elektrotechniky, kdy se produktové výrobky inovují každým rokem a starší

- modely kompletně vyprodávají ve slevových akcích, jsou možnosti fyzické kontroly tohoto zboží po 2-3 letech od dovozu nepatrné.
2. Zboží je v období dvou až tří let po dovozu většinou již prodáno nebo spotřebováno ve výrobě, a to s určitou kalkulovanou ziskovostí, která vycházela i z částky vybraných celních poplatků stanovených v době propuštění zboží. Zpětně požadovat po kupujících úhradu částky, která je doměřena celními orgány, je nereálné a v drtivé většině případů jde na vrub dovozce zboží.
 3. Subjekt může ve tříleté lhůtě, tedy v době umožňující doměření poplatků, realizovat velké objemy dovozu zboží. Pokud celní orgány nebo subjekt neodhalí včas prvotní dovozy s chybnými údaji a stejné zboží je v dobré víře setrvale dováženo a propouštěno do volného oběhu na základě nesprávných údajů, pak může být celkový objem zboží, u kterého se v rámci provedené kontroly po propuštění zboží doměřují celní poplatky, značný. V některých případech zásadně ohrožující ekonomickou stabilitu subjektu.
 4. Navrhovaná dvouletá lhůta je dle mého názoru zcela dostatečná k provedení analýzy rizik celními orgány a provedení stejného počtu kontrol po propuštění zboží. Matematicky lze dovodit, že pro konstantní kontrolní kapacity celních orgánů je dvouleté nebo tříleté kontrolní období využitelné pro provedení stejného počtu kontrol s předpokládanou totožnou efektivitou. Tříleté období nabízí pro kontrolní činnosti širší časový prostor s nižší intenzitou a naopak navrhované dvouleté období může být kontrolováno s výrazně vyšší intenzitou kontrol.
 5. Úroky z prodlení, v případě plného využití tříleté lhůty k doměření celních poplatků, jsou neúměrně zatěžující. Vzhledem k metodice výpočtu úroků z prodlení stanovené článkem 114 celního kodexu u zemí neplaticích eurem, kdy sazba úroku z prodlení se rovná úrokové sazbě použité v první den daného měsíce národní centrální bankou během jejích hlavních refinančních operací, zvýšené o dva procentní body, je zejména v dnešní době, kdy zmíněná úroková sazba ČNB dosahuje 7 %, tedy výsledná úroková sazba je 9 %, velmi vysoká.

Závěr

Téma mé práce byl Právní rámec provádění kontrol po propuštění zboží. V úvodu jsou vysvětleny základní funkce cla a celnictví obecně a popsány cíle institutu provádění kontrol po propuštění zboží. V další části jsem naplnil jeden ze stanovených cílů, kvantifikoval četnost a výslednost provádění těchto kontrol v rámci České republiky, na kterém lze demonstrovat jejich nezanedbatelný fiskální přínos a vysokou efektivitu kontrolních zjištění. Následně se zabývám mezinárodním, společenským a politickým prostředím, které toto téma zásadně formuje, tedy základními mezníky vzniku a fungování Evropské unie a Evropské celní unie a vysvětluji základní cíle a úkoly obou institucí, které se v mnoha ohledech vzájemně překrývají. Jedním z těchto úkolů je deklarovaná snaha evropských orgánů k usnadnění a urychlení mezinárodního obchodu Evropské unie a snižování jakýchkoliv byrokratických postupů, tedy i zjednodušování celních formalit při dovozu nebo vývozu zboží, a to elektronizací komunikace s celními orgány, využíváním zjednodušených postupů v celním řízení a prováděním kontrol na základě analýzy rizik. Právě s ohledem k těmto záměrům a související potřebou provedení kontrol neblokujících pohyb zboží konstatuji, že lze očekávat další zvýšení opodstatnění a významu kontrol po propuštění zboží.

V další části je obecně charakterizován systém evropského práva a identifikováno, že v oblasti celnictví disponuje Evropská unie výlučnou legislativní pravomocí, tedy že stanovuje základní pravidla pro činnost celních orgánů ve všech členských zemích, která jsou obsažena v celním kodexu a jeho prováděcích předpisech.

V dalším díle mé práce jsem uvedl některé důvody pro přijetí celního kodexu, zejména snahu o zohlednění vývoje v právní oblasti, přehlednost a modernizaci celních postupů, a dále v něm konkrétně identifikoval ustanovení, kterými se přímo upravuje provádění tohoto kontrolního mechanismu. Veškerá ustanovení celního kodexu jsou prioritní při posuzování hierarchického uspořádání legislativní úpravy kontrol po propuštění zboží. V této části rovněž uvádím i související prováděcí předpisy celního kodexu a další evropské normy, které dotváří unijní pravidla v celní oblasti a zabezpečují základní jednotnost celních orgánů členských států. Po prostudování těchto právních norem mohu konstatovat, že prakticky veškerá evropská úprava činností celních orgánů se zabývá správou a výběrem cla, tedy činnostmi souvisejícími s tradiční funkcí

celních orgánů, která výrazně přispívá do rozpočtu Evropské unie a prakticky neupravuje jiné kompetence, které provádí celní správa v České republice.

Z důvodu nekomplexnosti evropských legislativních norem se dále zabývám tuzemskou právní úpravou, především celním zákonem, doplňujícím zejména evropské hmotné právo, a daňovým řádem, jako procesní normou upravující postupy celní správy při provádění kontrolní činnosti cílené na daňové povinnosti.

V úvodu části zabývající se konkrétním popisem stanoveného postupu při zahájení, průběhu a ukončení kontroly, se detailněji zabývám vysvětlením a právní úpravou údajů o celní hodnotě, sazebním zařazení a preferenčním původu zboží, jako o údajích nesoucí rizika chybného uvedení a přímým dopadem na výši stanoveného cla. Dále zde zachycuji příslušná konkrétní oprávnění a povinnosti kontrolovaných osob a celních orgánů a zamýšlím se nad specifikem důkazního řízení, kde prokazují vzájemnou povinnost zúčastněných subjektů prokazovat svá tvrzení, tedy nejen jednostrannou zátěž kontrolovaných osob unést důkazní břemeno jimi uváděných údajů. V souvislosti s ukončením kontroly s negativním dopadem na kontrolovanou osobu popisují předepsané postupy kontrolních orgánů, včetně povinnosti přiznání lhůty k vyjádření kontrolované osoby k dosavadnímu výsledku kontroly taxativně určené celním kodexem a jeho prováděcími předpisy na 30 dní.

V části specifikující důsledky kontrol po propuštění zboží se zabývám daňovými dopady včetně mechanismu výpočtu úroků z prodlení, přestupkovým a trestním řízením a odpovědností osob za zjištěné protiprávní jednání.

V další části, na základě studia uvedených předpisů, doporučuji subjektům možné způsoby zjištění a ověření informací důležitých pro správnost údajů předkládaných celním orgánům a také specifikuji důkazní prostředky, kterými lze podpořit svá tvrzení v rámci důkazního řízení.

Na základě svých znalostí, získaných studiem dané problematiky, uvádím návrhy na úpravu a doplnění legislativy formující tento kontrolní institut. Z důvodu ucelenosti, přehlednosti a jednotnosti provádění kontrol po propuštění zboží navrhuji doplnit základní celní předpisy (celní kodex včetně jeho prováděcích předpisů) o procesněprávní ustanovení, kterými by byl upraven i praktický výkon celních orgánů při provádění kontrol po propuštění zboží. Mým

dalším návrhem je úprava článku 103 odst. 1 celního kodexu, zkrácení lhůty, ve které lze oznámit celní dluh, ze tří na dva roky, a to zejména s ohledem k nepříznivým ekonomickým dopadům na subjekty při stávající úpravě a omezenějším možnostem k provedení důkladného zjištění skutečného stavu, například při potřebě fyzického ohledání zboží.

Z informací a poznatků, se kterými jsem se seznámil v průběhu vypracování své práce, mohu konstatovat, že právní rámec upravující institut kontroly po propuštění zboží je v základních rysech dostatečný, spravedlivý a vyhovující pro skutečné zjištění stavu a pro správu důsledků, které z těchto kontrol vyplývají. Kontrolované osoby disponují dostatečným množstvím oprávnění, kterými mohou hájit svá práva. Zejména se mohou domáhat základních zásad při správě daní obecně, nechat se zastupovat, předkládat a navrhnout provedení důkazních prostředků, být přítomni jednání se svými zaměstnanci, účastnit se výslechu svědka, případně znalce, nahlížet do kontrolního spisu, vyjadřovat se k výsledku dosavadního výsledku kontrolního zjištění a odvolávat se proti rozhodnutí o doměření celního dluhu.

Základní úprava hmotného práva kontrol po propuštění zboží je stanovena na evropské úrovni v celním kodexu a jeho prováděcích předpisech a doplněna na národní úrovni v celním zákoně. Procesní úprava je dostatečně upravena v daňovém řádu, v některých oblastech i s použitím zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Nedostatkem takové legislativní úpravy je určitá nepřehlednost a náročnější orientace v příslušných předpisech, kdy je nutné u každé kontrolní fáze ověřit, které konkrétní předpisy předmětnou problematiku upravují a v jaké vzájemné hierarchické pozici vůči sobě stojí. Ačkoliv ve výše uvedeném hodnocení konstatuji spravedlivé nastavení právních předpisů, a to zejména s ohledem na množství procesních oprávnění přiznaných kontrolovaným subjektům daňovým řádem, nemohu zde připomenout výslednou statistiku kontrol po propuštění zboží, která demonstruje pouze dodatečně doměřené částky cla. Samozřejmě rozumím praktickým snahám každého správce daně obecně, aby jeho činnost a existence byla podložena i fiskálním přínosem pro rozpočet, ze kterého je správce daně financován, ale primárním cílem kontrolních orgánů musí být ověřování správnosti výše vybrané daně, a to bez ohledu na zjištění nedoplatku nebo přeplatku na dani. Jak v celním kodexu a daňovém řádu, tak i v metodické informaci celní správy je možné identifikovat a dovodit základní společné cíle

prováděných kontrol, tedy ověření správnosti informací, na základě kterých bylo vyměřeno clo (daň), a zda bylo vyměřeno ve správné výši. Pokud si správce daně dovozuje jednostranné zaměření kontrolních činností zásadou hospodárnosti tak, že postupuje jen takovým způsobem, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady¹¹⁴ a tuto zásadu vztahuje i na své náklady při kontrolách se záporným daňovým dopadem, pak je takový výklad, dle mého názoru, zcela mimo záměr zákonodárce. Vynucení změny této disproporce v zaměření kontrolních činností je úkolem řídicích útvarů jednotlivých správců daně, v posuzované oblasti pak Generálního ředitelství cel.

¹¹⁴ § 7 odst. 2 daňového řádu

Resumé

The topic of the thesis was the identification of the legal framework for the control after the release of goods, through which the customs authorities subsequently verify the correctness of the data and information on the basis of which the goods imported into the European Union were released into the proposed customs regimes. The main goal was to establish the fairness and adequacy of the existing legislation.

From the identified number of inspections carried out in the Czech Republic, their results and overall effectiveness, it is clear that this inspection institute is an important inspection tool with an insignificant fiscal impact on the public budgets of the European Union and the Czech Republic.

With regard to the declared facilitation and acceleration of international trade in goods, the elimination of bureaucratic procedures in customs management and the use of customs risk analysis, the importance of the subsequent verification of data through this control institute will become increasingly important and necessary.

In this work, I have identified all the basic legal regulations that regulate these activities of customs authorities, both at the European and domestic level. When assessing their mutual hierarchical position, it is clear that European legislation has priority applicability over national regulation. European legislation regulates mainly substantive law, which is supplemented by the domestic customs law. The area of procedural law is determined by the Tax Code.

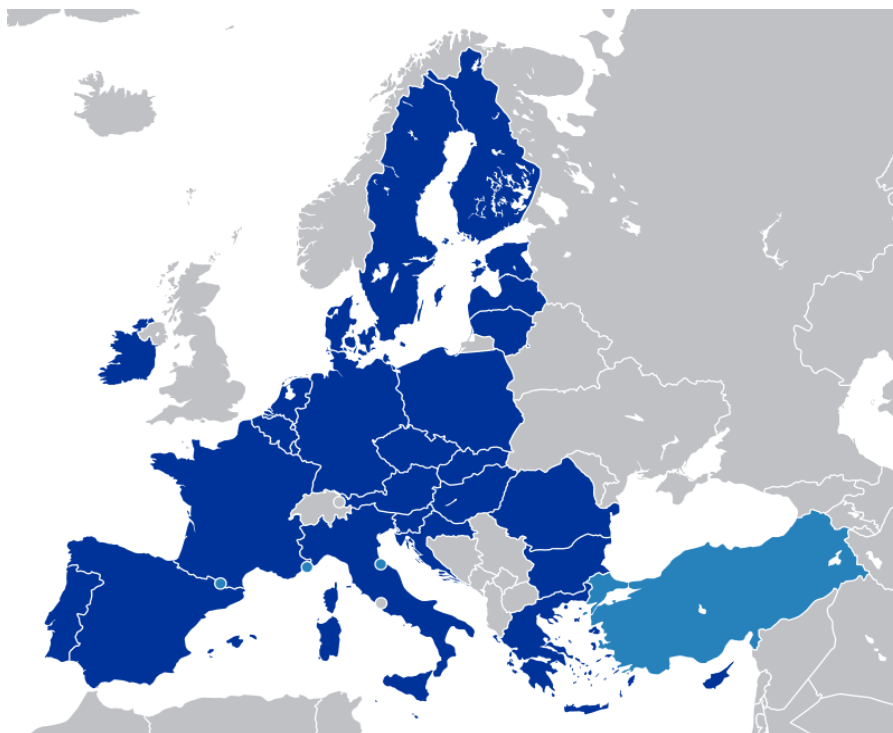
After studying all the legal regulations, I can state that the current legislation governing the area of control after the release of goods is sufficient and fair because it grants sufficient rights to the controlled persons.

However, the complex legal regulation is relatively unclear, so I propose supplementing the customs regulations with procedural law provisions, which would fulfill the declared uniformity of the activities of the customs authorities in the European Union.

Furthermore, I propose shortened deadlines for the possible settlement of the customs debt after the inspection after the release of the goods, due to the objectively assessed disproportionate burden on the inspected entities.

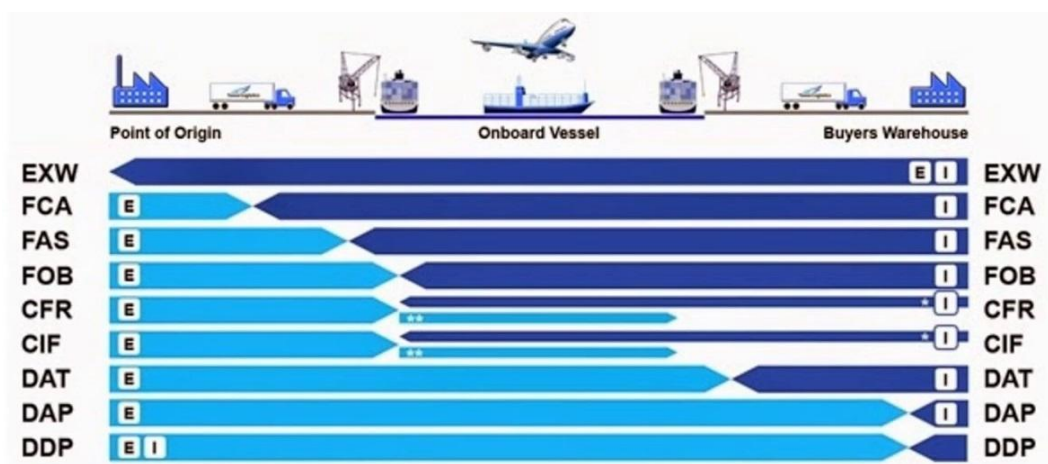
Přílohy

Příloha 1



Obr. 1- Evropská celní unie. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/w/index.php?title=Evropsk%C3%A1_celn%C3%AD_unie&oldid=21374721

Příloha 2



Obr. 2 - přehled kódu INCOTERMS. Dostupné z: <https://www.ejet.com/what-is-shipping-incoterms/>

Příloha 3

Příloha 3.1

500ml/17oz in Stock Double Wall Electroplate Shiny Stainless Steel Cola Shaped Vacuum Insulated Bottle

Reference FOB Price Get Latest Price

US \$1.5-5 / Piece | 3,000 Pieces (Min. Order)

Shipping Cost: To be negotiated | Freight Cost Calculator

Shape: with Cover
 Material: Stainless Steel
 Cup Mouth Diameter: Fine Mouth

Samples: **US\$ 1/Piece** 1 Piece (Min. Order) Order Sample

Customization: Available Customized Request

[Favorites](#) | [Share](#)

[f](#)
[t](#)
[p](#)
[in](#)
[e](#)

Příloha 3.2

Basic Info.

Model NO.	SLD	Color	Customized
Style	Sports	Certification	SGS
Feature	Recyclable	Technics	Screen Printing
MOQ	3000PCS	Samples	Free
Lead Time	10days	OEM/ODM	Available
Logo	Acceptable	Surface Handling	Customized
Application	Beverage, Wine, Vodka, Whiskey, Liquor	Transport Package	Carton, Pallet
Specification	350ml/550ml/650ml/750ml/1000ml/1200ml/1500ml/1800m	Trademark	Selead
Origin	China	HS Code	701090

Příloha 3.3



Obr. 3.1 – 3.3 ilustrační obrázky k praktickému příkladu. Dostupné z: www.made-in-china.com

Zdroje

Seznam literatury

1. HROMADA, Jiří. *Právníký slovník*. Praha: Orbis, 1972
2. PROSMAN, Maroš. *Colné právo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-8168-814-0.
3. KRÁL, Richard. *Právníký slovník: Evropská integrace* [online]. 3., podstatně rozš. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy odborné slovníky. ISBN 978-80-7400-059-1.
4. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3
5. LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: Komentář*. 4. Praha: C.H. Beck, 2021. ISBN 978-80-7400-838-2.
6. POLÁK, Pavel. *Celní zákon: praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Praktický komentář. ISBN 978-80-7676-051-6.
7. BAXA, Josef. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9.
8. KÁRNÍK, Miroslav. *Clo a celní politika*. ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-779-9.

Judikatura

1. Rozsudek NSS ze dne 30.1.2008, čj. 2Afs 24/2007-119
2. Rozsudek NSS čj. 9 Afs 87/2009-138
3. Rozsudek NSS ze dne 22.8.2007, spis. značka 1 Afs 45/2007-69
4. Rozsudek NSS ze dne 22.12.2009, spis. zn. 1 Afs 118/2009-76
5. Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 55/2016-38
6. Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 40/2010-79

Internetové zdroje

1. Prezentace: „Historie celníků na našem území“ [online]. Celní správa České republiky. [cit. 21. března 2013]. Dostupné na: <<https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/o-ceske-CS.aspx>>.

2. Kompetence - čím se zabývá celní správa. *Celnisprava.cz* [online]. Praha: Celní správa. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/onas/kompetence/Stranky/default.aspx>
3. Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2021. *Mfcr.cz* [online]. 2021. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2021/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-48219/>
4. Oblasti činnosti EU. *Commission.europa.eu* [online]. Brusel: Evropská komise, 2023. Dostupné z: https://commission.europa.eu/about-european-commission/what-european-commission-does/law/areas-eu-action_cs
5. Sazební zařazení zboží [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/sazebni-zarazeni-zbozi/Stranky/default.aspx>
6. Přehled dohod a zemí [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/puvod-zbozi/Stranky/prehled-dohod-a-zemi.aspx>
7. Preferenční dohody a předpisy. *Celnisprava.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/puvod-zbozi/Stranky/preferencni-predpisy-a-dohody.aspx>
8. Jak a kde lze podat žádost o ZISZ. *Celnisprava.cz* [online]. Praha: Celní správa, 2021. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/sazebni-zarazeni-zbozi/zisznew/ZISZ%20od%201102019/%C5%BD%C3%A1dost%20o%20ZISZ.pdf>
9. Harmonised System. *Commission.europa.eu* [online]. Brusel: Evropská komise, 2023. Dostupné z: <https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/harmonised-system-0>
10. Stanoviska k sazebnímu zařazení zboží. *Celnisprava.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/sazebni-zarazeni-zbozi/Stranky/eenvs.aspx>
11. ENVŠ. *Celnisprava.cz* [online]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/tis.aspx>
12. Sborník příspěvků z konference k principům dobré správy ze dne 22. března 2006 Dostupné z: https://www.ochrance.cz/uploads-import/Publikace/Principy_d_spravy_konference.pdf

Právní předpisy

1. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013
2. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
3. Zákon č. 242/2016 Sb. celní zákon
4. Zákon č. 17/2012 Sb., zákon o Celní správě
5. Prováděcí nařízení komise (EU) 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie
6. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
7. Nařízení Rady (EHS) 2658/1987 o celní a statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku, kterým se vydává společný celní sazebník Evropské unie
8. - Všeobecná dohoda o clech a obchodu (GATT) ze dne 30. října 1947
9. Zákon č. 250/2016 Sb., zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich
10. Rozhodnutí Rady (EU, Euratom) 2020/2053 o systému vlastních zdrojů Evropské unie a o zrušení rozhodnutí 2014/335/EU, Euratom

Ostatní

1. Metodická informace: *Postup orgánů celní správy České republiky při provádění kontroly při propuštění zboží*. In: Vyhlášeno ve Věstníku CS č.12/2017: Celní správa ČR, 2017, ročník2017,20/2017. Dostupné také z: <https://www.celnisprava.cz/cz/vyhlasky/Documents/MI-020-2017a.pdf>.