

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

**Následná kontrola prováděná orgány Celní správy
České republiky**

Bc. Jan Krmela

© 2012 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra práva

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Krmela Jan

Veřejná správa a regionální rozvoj Sezimovo Ústí - Tábor

Název práce

Následná kontrola prováděná orgány Celní správy ČR

Anglický název

Subsequent control by the customs authorities of the Czech Republic

Cíle práce

Cílem práce je posouzení efektivity prováděných následných kontrol z fiskálního hlediska. Práce je zaměřená na vymezení právního rámce kontroly, popisu kontroly a jejího zaměření, vymezení dalších řízení vedených v návaznosti na provedenou kontrolu a zhodnocení provedených kontrol.

Metodika

Metodikou zpracování práce bude literární rešerše doplněná o tabulkové a grafové vyjádření.

1. ÚVOD
2. CÍL PRÁCE A METODIKA
3. LITERÁRNÍ REŠERŽE
- 3.1. Právní úprava kontrol po propuštění zboží
- 3.2. Provádění kontroly po propuštění
- 3.3. Ukončení kontroly po propuštění zboží
- 3.4. Řízení vedená v návaznosti na provedenou kontrolu po propuštění zboží
4. ZHODNOCENÍ PROVEDENÝCH KONTROL PO PROPUŠTĚNÍ ZBOŽÍ
5. VÝSLEDKY
6. ZÁVĚR
7. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Harmonogram zpracování

Do 31.01.2012 zpracování DP a její odevzdání vedoucímu DP.

Do 31.03.2012 odevzdání kompletní DP se všemi přílohami na studijní oddělení.

Rozsah textové části

60 - 80 stran

Klíčová slova

kontrola, celní prohlášení, propuštění zboží, celní správa, sazební zařazení, celní hodnota, původ zboží

Doporučené zdroje informací

Matoušek, P., Sabelová L. Praha: Clo; ASPI, a.s., 2007; 1.vydání, 478 publikace

Kobík, J., Kohoutková A., Daňový řád s komentářem 2011., 1. vydání 2010, Olomouc : Nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2011

Clo - Douane, měsíčník Celní správy České republiky, 2005

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění

Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění

Zákon č. 114/1927 Sb., celní zákon, ve znění platném v rozhodné době

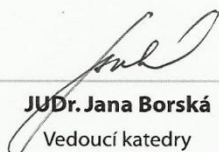
Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů

Vedoucí práce

Blažiček Jan, JUDr.

Termín odevzdání

březen 2012


JUDr. Jana Borská
Vedoucí katedry




prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.
Děkan fakulty

V Praze dne 16.3.2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Následná kontrola prováděná orgány Celní správy České republiky" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 28. 03. 2012

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval JUDr. Janu Blažíčkovi za čas a úsilí, které mi věnoval po dobu studia i v průběhu sestavování této práce a také mé rodině, bez jejíž podpory by nikdy tato práce nemohla vzniknout.

Následná kontrola prováděná orgány Celní správy České republiky

Subsequent control by the customs authorities of the Czech Republic

Souhrn

Kontrola celního prohlášení po propuštění zboží je jednou ze specifických činností Celní správy České republiky s fiskálním dopadem na rozpočet Evropské unie a rovněž na státní rozpočet České republiky. Za cíl práce si autor vytkl komplexně rozebrat postup při provádění kontroly celního prohlášení po propuštění zboží a zhodnotit efektivnost této specifické kontrolní činnosti. První kapitola vedle exkurzu do historie kontrol obsahuje rozbor přípravné, vlastní a ukončovací fáze prováděné kontroly celního prohlášení po propuštění zboží, včetně přiblížení práv a povinností kontrolované osoby. V druhé kapitole je z dostupných statistických hodnot provedeno jejich porovnání a vynesení do grafů. Třetí kapitola obsahuje zhodnocení provedených kontrol za období 2004 – 2011 za každé hodnocené období zvlášť a ve vzájemné souvislosti, včetně zhodnocení faktorů efektivnosti kontrol. V závěrečné kapitole autor shrnul vyhodnocení této kontrolní činnosti z pohledu praxe a vyvodil závěr, že kontrolní činnost celních orgánů v podobě kontroly celního prohlášení po propuštění zboží je činností efektivní, která je pro Celní správu České republiky jednou z klíčových aktivit, které provádí při výkonu svěřených kompetencí pro naplnění veřejného zájmu v odvětví společenských potřeb.

Summary

The control of customs declaration after releasing goods is one of the specific activities of Customs Service of the Czech Republic with fiscal impact on budget of European Union and also on the budget of the Czech Republic. The main aim of this work set by its author is to complexly analyse the method used for the control of customs declaration after releasing goods and evaluate the efficiency of this specific control

activity. First chapter contains not only the history of controls but also the analysis of preparatory, main and final phase of the control of customs declarations after releasing goods, including the rights and duties of the person in charge of the control. Second chapter uses available statistic values to compare them and put them into graphs. Third chapter contains the evaluation of controls done between the years of 2004 – 2011 in each term apart and in the correlation including the evaluation of factors of the efficiency of controls. In the final chapter the author summarises the evaluation of this control activity in use and comes to conclusion that the control activity of customs authorities in the control of customs declaration after releasing goods is effective and crucial work for Customs Service of the Czech Republic that is being done during the performance of entrusted competency for fulfilling the public interests in public demands.

Klíčová slova: kontrola, celní prohlášení, propuštění zboží, celní správa, sazební zařazení, celní hodnota, původ zboží

Keywords: control, customs declaration, clearance, customs, tariff classification, customs value, origin of goods

OBSAH

1.	ÚVOD	4
2.	CÍL PRÁCE A METODIKA	6
3.	LITERÁRNÍ REŠERŠE	7
3. 1	Právní úprava kontrol po propuštění	7
3. 1. 1	Pohled do historie.....	7
3. 1. 2	Současný stav.....	10
3. 2	Provádění kontroly po propuštění	14
3. 2. 1	Zahájení kontroly po propuštění zboží a postup před zahájením	16
3. 2. 2	Kontrolované osoby	22
3. 2. 2. 1	Povinnosti kontrolované osoby.....	23
3. 2. 2. 2	Oprávnění kontrolované osoby.....	28
3. 2. 3	Ověřované doklady	33
3. 2. 4	Ověřované údaje	35
3. 2. 4. 1	Celní hodnota zboží	36
3. 2. 4. 2	Sazební zařazení zboží	38
3. 2. 4. 3	Původ zboží	41
3. 3	Ukončení kontroly po propuštění zboží	44
3. 4	Řízení vedená v návaznosti na provedenou kontrolu po propuštění zboží	46
3. 4. 1	Doměřovací řízení.....	47
3. 4. 2	Řízení o vrácení cla.....	49
3. 4. 3	Správní trestání	49
4.	ZHODNOCENÍ PROVEDENÝCH KONTROL PO PROPUŠTĚNÍ ZBOŽÍ	53
5.	VÝSLEDKY	64
6.	ZÁVĚR	69
7.	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	72

1. ÚVOD

Kontrola celního prohlášení po propuštění zboží, v celnické hantýrce zakořeněná termínem „následka“ je nástrojem celních orgánů k následnému ověřování skutečností uváděnými dovozci nebo vývozci při plnění celních formalit v celním prohlášení při dovozu nebo vývozu zboží do třetích zemí (mimo území Evropské unie). Již od roku 1993 má své pevné místo v národní legislativě, přičemž za faktický rozmach prováděných kontrol lze označit přelom roku 2002, kdy došlo k výrazné změně právní úpravy v oblasti kontrol po propuštění zboží, spočívající zejména ve vymezení procesně-právních postupů, posílením zákonných pravomocí kontrolních orgánů a oprávnění kontrolovaných osob při prováděné kontrole celního prohlášení po propuštění zboží. V prvním pololetí roku 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, byla národní legislativa v oblasti kontrol po propuštění posílena legislativním rámcem komunitárního práva, tedy práva vycházejícího z celních předpisů Evropské unie, jež se nově přistoupivší státy k okamžiku vstupu zavázaly plnit a dodržovat. Začátkem roku 2007 byl v České republice spuštěn projekt e-Vývoz, kdy se jádrem propuštění zboží do celního režimu vývoz stalo uplatnění zjednodušených postupů. Na sklonku roku 2010 přistoupila Česká republika projektem e-Dovoz, jako vůbec první z členských zemí Evropské unie, k úplné elektronizaci celního řízení v rámci dovozních operací, kde se rovněž v hojně míře uplatňují zjednodušené postupy. Autor si téma následná kontrola celního prohlášení po propuštění zboží vybral z důvodu, že je zaměstnancem Celní správy České republiky a tuto oblast kontrolní činnosti zastřešoval v mezích právní podpory poskytované oddělení Kontrol (odd. 031) celního úřadu a po ukončení provedené kontroly vedl navazující doměřovací řízení. S ohledem na skutečnost, že současná literatura zpracovaná na téma „kontrola celního prohlášení po propuštění zboží“ není obsáhlá a současně bohatost dostupné judikatury v této oblasti je minimální, může tato práce sloužit jako další informační zdroj a současně může přispět ke zvýšení právního povědomí obchodních subjektů zabývajících se mezinárodním obchodováním se subjekty usazenými mimo celní území Evropské unie.

Nejenom legislativní rámec upravující kontrolu po propuštění zboží po procesně-právní a hmotně-právní stránce, ale i elektronizace celního řízení a neustále probíhající proces zjednodušování celních formalit při dovozu nebo vývozu zboží, kdy celá řada podnikatelských subjektů dnes disponuje povoleními celních orgánů pro různé typy zjednodušených postupů takového rozsahu, že subjekty nemusí být na celním úřadu při

celním řízení přítomny, vnáší do této problematiky oprávněné závěry o nutnosti a důležitosti tyto kontroly provádět. Je zcela namístě konstatovat, že elektronické systémy postupně nahrazují lidský potenciál na vstupu, resp. v rámci celního řízení, přičemž tyto lidské zdroje musí být postupně přesouvány do oblasti kontrolní, což vyústí ve vytvoření vzájemné rovnováhy mezi liberalizací obchodu a ochranou vnitřního trhu Evropské unie.

Kontrola celního prohlášení po propuštění zboží spadá svým zaměřením podle organizačního uspořádání Celní správy České republiky pod oblast integrovaných kontrol. Z hlediska fiskálních zájmů nejen České republiky, ale rovněž i Evropské unie jde o jednu z významných specifických činností kontrolních orgánů celní správy, nikoli však jedinou, která pod integrované kontroly spadá. V rámci prováděné kontroly po propuštění zboží není cílem pouze ověření správnosti výše vyměřeného resp. vybraného cla v rámci dovozu zboží ze třetích zemí, ale také kontrola obchodně-politických opatření, kontrola oblasti společné zemědělské politiky zaměřené na oprávněné čerpání subvencí, kontrola oblasti mezinárodních sankcí, obchodu s vojenským materiálem a kontrola oblasti obchodu se zbožím dvojího užití. V rámci integrovaných kontrol je rovněž prováděna orgány Celní správy České republiky i kontrola dokladů intrakomunitárního obchodu, tedy obchodu uskutečňovaného v rámci volného pohybu zboží a služeb na celém území Evropské unie, který je v očích odborné veřejnosti zapsán pod pojmem „INTRASTAT“ a kontrola zaměstnanosti cizinců (Václavíček, 2005). Poslední dvě jmenovaná cílová zaměření kontroly nejsou předmětem práce.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této práce je popsat postup při provádění kontroly celního prohlášení po propuštění zboží jako jedné ze specifických činností Celní správy České republiky a dále zhodnotit efektivnost popisované kontrolní činnosti. Autor práci rozdělil do dvou celků, přičemž první část tvoří seznámení s problematikou kontrol po propuštění zboží, kterou doplňuje druhou částí spočívající ve zhodnocení provedených kontrol za období let 2004 – 2011. První část práce je zpracována pomocí komparace, jako základní metody odborné práce, spočívající ve srovnání dvou nebo více textů. Autor rozebírá a porovnává jednotlivé fáze kontrolní činnosti podle národní legislativy i legislativy Evropské unie, interních normativních aktů řízení vydaných celními orgány a dostupné literatury. V případě dostupné literatury autor vyzdvihl srovnání vybraných ustanovení daňového řádu mezi komentářem k daňovému řádu z pera JUDr. Josefa Baxy (Baxa a kol., 2011), jako předsedy Nejvyššího správního soudu, resp. zástupce moci soudní a komentáře k daňovému řádu z pera JUDr. Jaroslava Kobíka (Kobík, Kohoutková, 2010), jako předního daňového poradce, resp. zástupce daňových subjektů. U pasáží týkajících se zahájení kontroly, opakování kontroly nebo práv a povinností kontrolované osoby autor doplňuje vybranou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Zhodnocení efektivity prováděných kontrol po propuštění zboží je provedeno porovnáním statistických dat, přičemž za výchozí materiál autor použil přehled provedených kontrol každoročně vydávaný příslušným odborem Generálního ředitelství cel (odb. 24). Mezi srovnávané parametry patří počet ukončených kontrol, počet pozitivních zjištění úniku na cle a daních a částka úniku na cle a daních. Dostupná data srovnávaných parametrů byla zanesena do tabulkového editoru MS Excel a následně vynesena do grafů zobrazující vývojový trend této kontrolní činnosti za hodnocené období let 2004 – 2011. Součástí vyhodnocení tvoří slovní popis, v rámci kterého autor aplikoval dopady vstupu České republiky do Evropské unie a dopady národních legislativních změn na trend vývoje srovnávaných parametrů kontroly po propuštění zboží.

3. LITERÁRNÍ REŠERŠE

3.1 Právní úprava kontrol po propuštění

3.1.1 Pohled do historie

Za první zmínku o provádění kontroly celního prohlášení po propuštění zboží lze označit právní úpravu dovozu zboží s celní výhodou uvedenou v příloze E vládního nařízení č. 168/1927 Sb. (Česko, 1927a), jakožto prováděcího předpisu k celnímu zákonu číslo 114/1927 Sb. (Česko, 1927b). Touto právní úpravou nebyla kontrola zboží s celní výhodou omezena pouze na okamžik jeho propuštění do celního režimu volný oběh, ale umožňovala jeho kontrolu i dodatečně po jeho propuštění. Autorem celního zákona z roku 1927 byl JUDr. Emil Martinec, který byl prvním odborovým přednostou ministerstva financí a zároveň významným organizátorem celní služby. Tento zákon v sobě nesl podstatné úpravy v oblasti celnictví na území tehdejšího Československa, a proto byl samotnými celními úředníky, ale také odbornou celnickou veřejností přezdívaný jako „Martincův celní zákon“.

Martincův celní zákon nahradil nový celní zákon č. 36/1953 Sb. (Česko, 1953) z roku 1953, který vstoupil v účinnost dne 01. 08. 1954, a který kontrolu po propuštění zboží neupravoval, omezil se pouze na celní kontrolu před a při propuštění zboží. Tento zákon v sobě odrážel nové úkoly kladené na celní správu a vycházel především ze sovětského modelu. Za zmínku stojí i ta skutečnost, že zahraničním obchodem byly pověřeny pouze vyjmenované státní podniky, resp. dovoz zboží ze třetích zemí nemohl být uskutečněn jinak, než právě prostřednictvím tzv. podniků zahraničního obchodu. Vzhledem k tomu, že celní správa byla v oblasti celnictví nadále zahlcována dalšími požadavky, což s sebou neslo vydávání a novelizaci mnoha vyhlášek a prováděcích předpisů, bylo potřeba celní zákon z roku 1953 modernizovat, resp. vydat nový.

Dne 01. 01. 1975 tak nabývá účinnosti celní zákon č. 44/1974 Sb. (Česko, 1974), který platil až do konce roku 1992. I tento celní zákon, stejně jako celní zákon z roku 1953, se nesl duchem plánovaného hospodářství, a tedy institut kontroly po propuštění zboží neobsahoval.

Politická situace nastolená listopadem 1989, která vyvrcholila vznikem samostatné České republiky k 01. 01. 1993, v sobě nesla rovněž potřebu změn v oblasti celnictví.

Zahraníční obchod „otevřením“ hranic se již nesl duchem tržního hospodářství a k tomu bylo zapotřebí vydat úplně nový celní zákon. Dne 01. 01. 1993 tak vstupuje v účinnost zákon České národní rady ze dne 15. 12. 1992 č. 13/1993 Sb., celní zákon (Česko, 1993), který je platný až do dnešního dne. Právní rámec nového pojetí celního zákona se značně přiblížila podmínkám celního práva v Evropské unii. Ve vztahu ke kontrole po propuštění zboží je právní úprava tohoto institutu zachycena v hlavě deváté, dílu sedmém, ustanovení § 127 celního zákona (Česko, 1993). Má čtyři odstavce, a přestože název tohoto ustanovení je „Kontrola po propuštění zboží“, vlastní text paragrafového znění a vlastně i jakékoliv navazující úkony s provedenou kontrolou souvisejícími, pracuje s pojmem „Následná kontrola“. První právní úprava v sobě zahrnuje účel kontroly, místo provedení kontroly, zaměření kontroly, povinnosti kontrolované osoby, oprávnění celních orgánů při prováděné kontrole a oprávnění k přijetí příslušných opatření nezbytných k nápravě v případě zjištění, že zboží bylo do navrženého celního režimu propuštěno na základě nesprávných nebo neúplných údajů. Jako podpůrný obecný procesně-právní předpis z hlediska výkonu prováděné kontroly po propuštění zboží, bylo podle ustanovení § 320 písm. b) celního zákona (Česko, 1993) používáno zákona č. 71/1967 Sb., správní řád, ve znění platném v rozhodné době (Česko, 1967).

Novelizací zákonem č. 113/1997 Sb. (Česko, 1997) účinnou ode dne 01. 07. 1997 došlo ve vztahu k procesu prováděných kontrol po propuštění pouze ke kosmetické úpravě v odkazu na procesní předpis, který se posunul do ustanovení § 320 písm. c) celního zákona.

Podstatné změny ustanovení upravující kontrolu po propuštění zboží byly provedeny v novele celního zákona zákonem č. 1/2002 Sb. (Česko, 2002), jež nabyla účinnosti k 01. 07. 2002. Nově byla následná kontrola upravena do čtrnácti odstavců, název ustanovení § 127 zní „Následná kontrola“ (Česko, 2002). Oproti stávající úpravě byl podrobněji rozveden účel kontroly, došlo k rozšíření osob, u nichž může být kontrola provedena, jasně byly formulovány doklady, které mohou být kontrolou dotčeny, byl upřesněn okamžik zahájení a ukončení kontroly, rovněž došlo k upřesnění práv a povinností kontrolovaných osob a celních orgánů a zavádí se pojem kontrolní protokol včetně výčtu jeho základních náležitostí. Touto změnou dochází k tomu, že následná kontrola se procesně-právní úpravou přiblížila právní úpravě daňové kontroly prováděné podle ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů (Česko, 1992). Změn dostalo i ustanovení § 320 celního zákona, neboť podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona (Česko, 2002) platí v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků (Česko, 1992). Jako obecného procesně-právního předpisu již od 01. 07. 2002 ve vztahu k následným kontrolám celní orgány nepoužívají správní řád (Česko, 1967). Lze říci, že touto novelou celního zákona se podařilo upravit provádění kontrol po propuštění, zejména upřesněním procesně-právních postupů v otázce zahájení a ukončení kontroly.

Další změnou, i když ne tak významnou, prošlo ustanovení § 127 celního zákona v souvislosti se vstupem smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost ke dni 01. 05. 2004. Změna byla provedena zákonem č. 187/2004 Sb. (Česko, 2004) a vedle upřesnění některých termínů znamenala doplnění lhůty, ve které lze následnou kontrolu provést a rovněž doplnění oprávnění odběru vzorků při kontrole. Současně je dne 01. 05. 2004 Česká republika vázána komunitárním právem Evropské unie, přičemž v oblasti celnictví jde o nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (Evropská unie, 1992) a nařízení Komise (EHS) č. 2454/1993, kterým se provádí celní kodex Společenství, v platném znění (Evropská unie, 1993). Následná kontrola resp. kontrola prohlášení po propuštění zboží je v celním kodexu upravena v Hlavě IV, Kapitole 2, oddílu 1, článku 78. Je shrnuta do tří odstavců a zakládá pouze základní hmotně-právní oprávnění celních orgánů k provedení kontroly po propuštění zboží a k přijetí opatření vzešlých z provedené kontroly. Vlastní procesně-právní úpravu pak ponechává na jednotlivých členských státech.

Dne 01. 04. 2006 nabývá účinnosti zákon č. 79/2006 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (Česko, 2006), který ustanovení § 127 celního zákona doplňuje o podmínky, za nichž lze následnou kontrolu provádět v prostorách, ve kterých advokát vykonává advokacii, a ve kterých se mohou nacházet doklady obsahující skutečnosti, na něž se podle zvláštního právního předpisu vztahuje povinnost mlčenlivosti advokáta.

Provedeným exkurzem do historie vývoje lze shrnout, že kontrola po propuštění zboží, nebo také jako následná kontrola je institutem kontroly, který se průběžně vyvíjí dle potřeb společnosti. Za významný okamžik uvedení této specifické kontrolní činnosti celních orgánů do praxe je účinnost novely celního zákona ke dni 01. 07. 2002 (Česko, 2002), kdy byly pro účely praxe blíže upraveny procesně-právní a hmotně-právní

oprávnění a kdy podpůrná obecná právní úprava byla nově svěřena do působnosti zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném v rozhodné době (Česko, 1992).

V rámci zachycení vývoje následné kontroly na našem území je spravedlivé ještě zmínit právní institut provádění kontroly po propuštění zboží zakotvený v hlavě páté, dílu sedmém, ustanovení § 83 zákona č. 618/1992 Sb., celní zákon (Česko, 1992a). Jde o první komplexnější úpravu následné kontroly přibližující se požadavkům politických a hospodářských změn v Československu po listopadu 1989. Obsahově se jednalo o úpravu shrnutou do čtyř odstavců, přičemž jejich znění je totožné se zněním uvedeném v ustanovení § 127 celního zákona č. 13/1993 Sb. (Česko, 1993). Zajímavostí je, že citovaný celní zákon nenabyl pro Českou republiku účinnosti, neboť rozdělením České a Slovenské federativní republiky k 01. 01. 1993 nabývá účinnosti pro oblast celnictví pro Českou republiku celní zákon č. 13/1993 Sb. (Česko, 1993).

3. 1. 2 Současný stav

Základním a hlavním právním předpisem, jak již bylo zmíněno v předchozím exkurzu do historie legislativy v oblasti kontrol celních prohlášení po propuštění zboží, je celní kodex (Evropská unie, 1992), který se vztahuje na zahraniční obchod mezi Evropskou unií a třetími zeměmi. V obecném pojetí vyplývají oprávnění celních orgánů k provedení kontroly z článku 13 celního kodexu, kde je uvedeno: *„Celní orgány mohou v souladu s podmínkami stanovenými v platných předpisech provádět veškeré kontroly, které považují za nezbytné pro zajištění řádného používání celních předpisů a jiných právních předpisů upravujících vstup, výstup, tranzit, přepravu a zvláštní použití zboží přemísťovaného mezi celním územím Společenství a třetími zeměmi a přítomnost zboží, které není zbožím Společenství“* (Evropská unie, 1992). Oprávnění celních orgánů k provedení kontrol celních prohlášení po propuštění zboží upravuje článek 78 celního kodexu, kde je v odst. 1 uvedeno: *„Po propuštění zboží mohou celní orgány z úřední povinnosti nebo na žádost deklaranta celní prohlášení přezkoumat“* (Evropská unie, 1992). Odst. 2 článku 78 celního kodexu zní: *„Po propuštění zboží mohou celní orgány kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím, nebo následným obchodním operacím s tímž zbožím, s cílem ujistit se*

o správnosti údajů, obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta 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. Celní orgány mohou rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo“ (Evropská unie, 1992). Odst. 3 článku 78 celního kodexu zní: „Nasvědčují-li výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány v souladu s případnými právními předpisy opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici“ (Evropská unie, 1992).

V národní legislativě je problematika kontrol po propuštění zboží upravena celním zákonem č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993), zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 2004a) a zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 2009). Dnem 01. 07. 2011 nabývá účinnosti zákon č. 104/2011 Sb. (Česko, 2011), který prozatím naposledy novelizuje celní zákon. V rámci oblasti následných kontrol opět došlo k výrazné změně právní úpravy dané ustanovením § 127. Došlo k redukci na tři odstavce, přičemž za nejzásadnější změnu lze označit to, že procesně budou celní orgány postupovat podle obecné právní úpravy vycházející z ustanovení §§ 85-88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 2009). Uvedené tři odstavce novelizovaného ustanovení § 127 celního zákona upravují pouze ty oblasti procesně-právního řízení, které neupravuje daňový řád, a které jsou pro oblast kontrol po propuštění z hlediska potřeb celních orgánů specifické. Použitím termínu kontrola po propuštění je naznačeno, že další změnou, která z novely vyplývá, je výpadek označení ustanovení § 127 jako „Následná kontrola“ a zůstalo pouze označení celého dílu sedmého „Kontrola celního prohlášení po propuštění zboží“. Dochází tak ke sjednocení pojmů mezi národní legislativou a legislativou použitou přímo v Evropské unii a tím k zúžení možného nepochopení a různosti výkladu pojmu „Následná kontrola“ versus „Kontrola celního prohlášení po propuštění zboží“. Dále bylo do celního zákona nutno přidat ustanovení § 264 nazvané jako „Doměření cla a daně“ (Česko, 2011), které opět z hlediska potřeb celních orgánů je ustanovením speciálním ve vztahu k obecné úpravě daně daňovým řádem (Česko, 2009), který doměření cla a daně umožňuje pouze po provedené daňové kontrole, což kontrola celního prohlášení po propuštění zboží není. Nově bylo ustanoveno, že

v případě pozitivního výsledku provedené kontroly provede doměřovací řízení (vydání dodatečného platebního výměru) ten celní úřad, který kontrolu provedl. Dosavadní praxe byla taková, že doměřovací řízení provedl ten celní úřad, který rozhodl o propuštění zboží na základě podaného celního prohlášení, které bylo předmětem kontroly.

Z hlediska výčtu právních předpisů upravujících kontrolu po propuštění zboží je nutno dále upřesnit, že vstupem daňového řádu v účinnost ke dni 01. 01. 2011 dochází k tomu, že ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 písm. a) tohoto obecného procesně-právního předpisu (Česko, 2009) se za daň považuje rovněž clo, což neznamená nic jiného, než že jednotlivá ustanovení daňového řádu významným způsobem zasahují do správy cla v celém jejím rozsahu, začínající podáním návrhu na přidělení celně schváleného určení až po vymáhání nedoplatků vzniklých neuhrazením dlužného cla. Ne že by tomu tak podle dosavadních právních předpisů bylo jinak, ostatně ustanovení § 5 odst. 3 písm. f) zákona o Celní správě České republiky (Česko, 2004a) zní: *“Celní úřad spravuje cla v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní (daňový řád) pokud zvláštní právní předpis (celní kodex, prováděcí předpis k celnímu kodexu, celní zákon) nestanoví jinak“*, ale dosavadní procesně-právní předpis v podobě zákona o správě daní a poplatků (Česko, 1992) pojem clo pod legislativní zkratku daň nezahrnoval. Tato legislativní situace pak s sebou nesla nejistotu daňových subjektů při výkonu svých práv, přičemž vstupem daňového řádu v účinnost došlo k výraznému narovnání procesních postupů uplatňovaným vůči daňovým subjektům a postupů a řízení souvisejících s uplatňováním daňové řádu. Nutno konstatovat, že účinností daňového řádu se do pozice nejistoty dostaly i samy orgány celní správy a to především v oblasti doměření daně resp. cla. Jak vyplývá z ustanovení § 143 daňového řádu (Česko, 2009), lze daň (clo) doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování nepřichází z hlediska specifického zaměření orgánů celní správy v úvahu, neboť celní prohlášení je založeno úplně na jiném principu a tedy nelze pod tyto důvody doměření cla podřadit. Posledním důvodem doměření daně je doměření z moci úřední, což z hlediska závěrů kontrolních zjištění v případě pozitivního zjištění chybného stanovení cla je zákonným důvodem k doměření cla, ovšem do okamžiku zákonného oprávnění správce daně uvedeného ve větě první v ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu (Česko, 2009), podle kterého lze daň, tedy i clo, doměřit jen na základě provedené daňové kontroly. Věta

druhá tohoto ustanovení pro specifické zaměření celních orgánů nelze pro účely dodatečného vyměření cla po provedené kontrole aplikovat. Východiskem z této nejisté situace byla novela celního zákona účinná od 01. 07. 2011 (Česko, 2011), která jasně v ustanovení § 264 odst. 2 písm. b) stanovila, že clo lze dodatečně doměřit z moci úřední, přičemž doměřovací řízení povede z výsledků vzešlých z kontroly ten celní orgán, který kontrolu po propuštění provedl. Důvodová zpráva (Česko, 2011a) k novele celního zákona (Česko, 2011) právní úpravu nově zapracovanou do ustanovení § 264 odůvodňuje tak, že kontrola po propuštění zboží má ve srovnání s daňovou kontrolou specifický předmět kontroly, může zahrnovat skutečnosti nefiskálního charakteru a dotýká se širšího okruhu osob, které této kontrole mohou podléhat, a proto je nezbytné v celním zákoně stanovit pravomoc celních orgánů k doměření cla (popř. i daně) z moci úřední tak, aby byly řádně naplňovány závazky vyplývající z členství České republiky v Evropské unii v oblasti odvodů vlastních zdrojů Evropské unie. Dále uvádí, že pro specifický předmět kontroly nelze kontrolu po propuštění zboží považovat za obdobu kontroly daňové. Tento dovětek vztahující se ke srovnání předmětu kontroly po propuštění zboží s předmětem daňové kontroly ovšem nemá oporu v praxi, natož v ustálené judikatuře správního soudnictví vycházející z pera Nejvyššího správního soudu. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 114/2006-80 ze dne 21. 02. 2007 (Česko, 2007) je ustáleno, že instituty následné kontroly (§ 127 celního zákona) a daňové kontroly (§ 16 zákona o správě daní a poplatků) jsou si velice blízké: *„Stěžovatel také namítá, že nelze na celní řízení a kontrolu prováděnou celními orgány použít názory vyjádřené v rozhodnutích vztahujících se k daňové kontrole podle daňového řádu, a to s poukazem na § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona. Nejvyšší správní soud s ním však nemůže souhlasit. Instituty následné kontroly (§ 127 celního zákona) a daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) jsou si velice blízké, neboť cílem obou těchto kontrol je ověřit pravdivost skutečností uvedených v celním prohlášení resp. daňovém přiznání.“* Konečně současná úprava kontrol celního prohlášení po propuštění zboží se až na nepatrné specifické odchylky provádí podle stejných procesně-právních ustanovení jako daňová kontrola, tedy podle ustanovení § 85 a násl. daňového řádu (Česko, 2009), což opět dokládá neudržitelnost důvodu spočívajícím v tom, že kontrolu po propuštění zboží nelze považovat za obdobu kontroly daňové. Daleko přesnějším a pro praxi celních orgánů výstižnějším důvodem pro vymezení zákonné pravomoci k vyměření cla z moci úřední odchýlně od důvodů daných obecným

ustanovením § 143 daňového řádu (Česko, 2009) je existence dalších případů kontrol celních prohlášení prováděných mimo režim daňové kontroly, resp. mimo režim kontroly po propuštění zboží. Důvodová zpráva (Česko, 2011a) jeden takový důvod rovněž zmiňuje, přičemž se jedná o provedení verifikace osvědčení o původu zboží. Dalšími důvody jsou doměřovací řízení vedená v návaznosti na odběr vzorků dovezeného zboží v souvislosti s jeho propuštěním do celního režimu volný oběh nebo doměřovací řízení vedené v návaznosti na stanovení celní hodnoty dovezeného zboží, opět v souvislosti s jeho propuštěním do celního režimu volný oběh. Tato řízení jsou natolik specifická, že jsou výhradně vedena mimo režim kontroly po propuštění zboží, potažmo mimo režim daňové kontroly.

3.2 Provádění kontroly po propuštění

V rámci Celní správy České republiky je výkon kompetencí v oblasti kontroly celního prohlášení po propuštění zboží svěřen na úrovni celních úřadů oddělení Kontrol (odd. 031) a na úrovni celních ředitelství oddělení Integrovaných kontrol (odd. 24). Kontrolu celního prohlášení lze rozdělit do tří úrovní. První zahrnuje postup celních orgánů před zahájením následné kontroly. Patří do ní příprava kontroly zahrnující výběr subjektů ke kontrole, vyhodnocení získaných informací a v neposlední řadě sestavení kontrolní skupiny k provedení kontroly. Druhá úroveň spočívá v samotném průběhu kontroly po propuštění včetně jejího zahájení a ukončení. Poslední úroveň zahrnuje postup celních orgánů po provedené kontrole po propuštění. Zejména se jedná o přijetí opatření nezbytných k nápravě, jak přímo vyplývá z článku 78 celního kodexu (Evropská unie, 1992).

Cílem kontroly celního prohlášení je přesvědčit se o správnosti údajů uvedených v kontrolovaném celním prohlášení a o správnosti vyměřeného cla. Dále je cílem kontroly po propuštění zboží ověřit existenci a pravost dokladů a pravdivost údajů, které se vztahují k dovozním a vývozním operacím nebo následným obchodním operacím se zbožím uvedeným v kontrolovaném celním prohlášení. V oblasti společné zemědělské politiky je cílem kontroly přesvědčit se o správnosti osvědčení u subjektů čerpajících státní subvence včetně čerpání licence, jejich řádné vyúčtování a využití, zejména s ohledem na zemi určení a množství deklarovaného zboží. V této oblasti je rovněž důležité zjištění oběhu peněžních prostředků v rámci obchodních vztahů a ověření skutečného původu zboží

uvedeného v kontrolovaném celním prohlášení. Konečně cílem kontroly po propuštění zboží zaměřené na ověření údajů majících význam na dodržování právních předpisů v oblasti mezinárodních sankcí, obchodu s vojenským materiálem a obchodu se zbožím dvojího užití je především zjištění technické specifikace zboží uvedeného v příslušném celním prohlášení, zjištění a identifikace osob, které se podílely na obchodu se třetími zeměmi, a zjištění, jakým způsobem bylo za zboží placeno (Hrbek, 2011).

Kontrola po propuštění zboží vyžaduje vzájemnou spolupráci celního orgánu a kontrolovaného subjektu, přičemž povinností celních orgánů je dbát na zachování práv kontrolovaných osob vymezených právními předpisy, zejména daňovým řádem (Česko, 2009) a to po celou dobu trvání kontroly, resp. od jejího samotného zahájení až po sepsání závěrečné zprávy do tzv. „Zprávy o kontrole po propuštění zboží“. Tato spolupráce zakotvená v ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu (Česko, 2009) vystupuje do popředí v souvislosti s důkazním břemenem, které nese daňový subjekt (kontrolovaná osoba) za prokázání všech skutečností, které je povinen uvádět v řádných daňových tvrzeních a dalších podáních (celní prohlášení). Neunesení důkazního břemene (neprokázání svých tvrzení) jde vždy k tíži daňového subjektu (kontrolované osoby). Na druhé straně i správce daně (kontrolní skupina) nese při dokazování důkazní břemeno s tížíž důsledky spojenými s jeho neunesením. Vzájemná spolupráce tak není nic jiného, než vztah, při kterém kontrolovaná osoba s kontrolní skupinou spolupracuje a reaguje na její výzvy a na druhé straně kontrolní skupina bezodkladně reaguje na podání kontrolované osoby a sděluje mu obstarané důkazní prostředky s tím, aby kontrolovaná osoba mohla na toto sdělení reagovat předložením vlastních důkazních prostředků, které by důkazní prostředky získané kontrolní skupinou podpořily nebo naopak vyvrátily (Baxa a kol., 2011).

Rozdíly v provádění kontrol po propuštění zboží v období před novelou celního zákona v roce 2011 (Česko, 2011) spočívají zejména ve vymezení právní úpravy, kdy dosavadním hlavním procesně-právním předpisem byl celní zákon, který v jednotlivých normách ustanovení § 127 (Česko, 1993) kontrolu upravoval. Mezi nejzásadnější patří změna okamžiku zahájení kontroly po propuštění stejně jako při změně místní příslušnosti kontrolované osoby v průběhu kontroly oprávnění kontrolní skupiny kontrolu dokončit, obě spadající do druhé fáze a změna místní příslušnosti pro doměření cla resp. pro vydání dodatečného platebního výměru, která je zahrnuta ve třetí fázi kontroly. Ve fázi postupu před zahájením kontroly došlo pouze k úpravám technického charakteru.

Mezi další rozdíly patří změna pojmenování této specifické kontrolní činnosti celních orgánů, kdy prakticky od účinnosti celního zákona v roce 1993 (Česko, 1993) se jednalo o následnou kontrolu, nově se jedná o kontrolu celního prohlášení po propuštění zboží. Slovní spojení „následná kontrola“, kterým bylo označeno ustanovení § 127 celního zákona (Česko, 1993) od samého počátku jeho účinnosti, až do 01. 07. 2011, kdy došlo k novele celního zákona (Česko, 2011) bylo natolik zobecněno, že vůbec nebylo pamatováno na skutečnost, že ke dni 01. 05. 2004 vstoupila Česká republika do Evropské unie, čímž zároveň převzala komunitární právo Evropské unie. Článek 78 celního kodexu (Evropská unie, 1992) pojem následná kontrola v žádném článku nezmiňuje, zato upravuje pojem kontroly celního prohlášení po propuštění zboží. Novela celního zákona účinná ke dni 01. 07. 2011 byla s ohledem na zásadní změny nejen v oblasti kontrol po propuštění zboží dobrou příležitostí pro to, aby i národní legislativa se pojmově shodla s legislativou Evropské unie.

3. 2. 1 Zahájení kontroly po propuštění zboží a postup před zahájením

Postup před zahájením kontroly lze v rámci přípravné fáze rozdělit na dva směry. V prvním směru jde o přípravu na základě podnětu celních orgánů získaných při výkonu své činnosti nebo z jiných „vnějších“ zdrojů (zpravidla operativní kontrola), ve druhé pak o přípravu na základě tematického zaměření kontroly (zpravidla plánovaná kontrola).

Podnět k provedení kontroly vzešlý z vlastní činnosti celních orgánů se zasílá prostřednictvím nadřízeného celního ředitelství místně příslušnému celnímu úřadu. Pokud celní úřad, který je iniciátorem podnětu a zároveň je sám místně příslušným celním úřadem k provedení kontroly, kontrolu provede bez postupu popsáného v předchozí větě. Místní příslušnost k provedení kontroly po propuštění zboží se řídí ustanovením § 13 daňového řádu (Česko, 2009). Podnět musí obsahovat tyto náležitosti:

- a) údaje a informace, na základě kterých vzniklo podezření z možného porušení celních předpisů,
- b) analýzu dovozu nebo vývozu ve vztahu k předmětu a subjektu kontroly za celní orgán, který podnět odesílá,

c) vyčíslení předpokládaného úniku na cle, daních a poplatcích, pokud má předmět kontroly dopad na výši cla, daní a poplatků (zejména ve vztahu k efektivnosti a hospodárnosti),

d) datum prekluze pro sdělení dlužné částky dlužníkovi nejstaršího celního prohlášení (Hrbek, 2011).

Celní ředitelství podnět vyhodnotí a následně postoupí místně příslušnému celnímu úřadu nebo samo podnět zpracuje a provede kontrolu. Pokud nebudou dány důvody k provedení kontroly, podnět vrátí zpět oznamovateli s uvedením důvodů, pro které nedošlo k postoupení podnětu místně příslušnému celnímu úřadu. V opačném případě postoupený podnět od nadřízeného celního ředitelství místně příslušný celní úřad opakovaně vyhodnotí a zároveň zajistí provedení analýzy dovozních (vývozních) operací ve vztahu k předmětu a subjektu kontroly. Důležitým momentem je skutečnost, že z důvodu prekluze pro sdělení dlužné částky kontrolované osobě je výběr celních prohlášení pro kontrolu omezen na ta, kterým zbývá nejméně jeden rok do data výše uvedené prekluze cla. Prekluze sdělení výše dlužné částky dlužníkovi (kontrolované osobě) činí tři roky ode dne vzniku celního dluhu a je upravena v článku 221 odst. 3 celního kodexu (Evropská unie, 1992). Po provedeném vyhodnocení analýzy se místně příslušný celní úřad může ubírat třemi směry. V prvním bude dále postupovat tak, že se jedná o operativní kontrolu a zahájí nezbytné kroky k jejímu zahájení. Ve druhém zařadí podnět mezi kontroly plánované. A ve třetím pro nevhodnost kontrolu nezažádá. O tom samozřejmě musí informovat oznamovatele (Hrbek, 2011).

Příprava podle tematického zaměření je vedena po jejím zpracování příslušným odborem Generálního ředitelství cel (odb. 24) a to zpravidla jednou za půl roku. Tematická zaměření se soustřeďují především na rizikové komodity z pohledu sazebního zařazení, komodity zboží, u nichž lze předpokládat obchodně-politická opatření či mohou obsahovat i jiná vhodná kritéria (např. nízkou celní hodnotu, prověření původu zboží). Do tematických zaměření rovněž spadají požadavky Státního zemědělského intervenčního fondu v oblasti propuštění zboží v rámci společné zemědělské politiky. Výběr subjektů pro plánované provedení kontroly provádí celní ředitelství ve spolupráci s jemu podřízeným celním úřadem a na základě tematického zaměření kontroly. Pro vytipování kontrolovaných osob je věnována pozornost subjektům s (Hrbek, 2011):

- a) propojenými majetkovými a obchodními vztahy (například odběratel je propojen majetkovými nebo obchodními vztahy s dodavatelem nebo výrobcem zboží),
- b) rozvinutými zahraničně obchodními vztahy, především z pohledu reálnosti obchodů, věrohodnosti obchodních partnerů, reálnosti prodeje zboží, služeb apod.,
- c) obchodními a finančními vztahy se subjekty umístěnými v tzv. daňových rájích, či příjemci zboží, kteří nemají sídlo v Evropské unii,
- d) režimem 42 deklarovaným při celním řízení – podle přílohy č. 38 k prováděcímu předpisu k celnímu kodexu (Evropská unie, 1993) se jedná o režim, který označuje domácí spotřebu se souběžným propuštěním do celního režimu volný oběh u zboží, které tvoří dodávku osvobozenou od DPH do jiného členského státu Evropské unie,
- e) opakovaně zjišťovanými nedostatky (například při kontrole po propuštění zboží již bylo zjištěno nesprávné sazební zařazování, nesprávné uvádění celní hodnoty, nesprávné uvádění údajů o původu zboží),
- f) vývozními obchodními operacemi, které jsou prováděny s osobami usazenými v zemích, vůči kterým jsou uplatňovány mezinárodní sankce,
- g) vývozními obchodními operacemi, které se týkají zboží, které může mít charakter zboží dvojího užití,
- h) obchodními operacemi, které svým charakterem budou vykazovat známky vojenského materiálu,
- i) identifikovanou změnou chování dovozce ve sledovaném období,
- j) uděleným povolením k užívání zjednodušeného postupu.

Nedílnou součástí přípravné fáze kontroly po propuštění zboží je vyhodnocení získaných informací. Účelem vyhodnocení je určení rizik (ve vztahu k ověřovaným obchodním operacím) a rozhodnutí o rozsahu a formě kontroly. V případě, že po provedeném vyhodnocení bude provedení kontroly hospodárné a efektivní, lze určit kontrolovanou osobu, jsou dány podklady, je proveden výběr rozhodnutí v celním řízení (celních prohlášení) a je-li definován cíl kontroly, připraví určený zaměstnanec rozkaz k provedení kontroly. Rozkazem se rozumí individuální akt celních orgánů, který je ovšem součástí veřejné části spisu, neboť zároveň plní funkci záznamu o úředních osobách (kontrolní skupina) dle ustanovení § 12 odst. 4 daňového řádu (Česko, 2009). Kromě jiného rozkaz obsahuje zaměření kontroly, což je údaj velice důležitý z pohledu právní

jistoty kontrolované osoby, neboť podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 31/2005-57 ze dne 24. 01. 2006 (Česko, 2006a) nelze v téže věci provést kontrolu se stejným předmětem a ve stejném rozsahu opakovaně: „*Judikatura Ústavního soudu obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být podle Ústavního soudu jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrné, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedou (viz nález Ústavního soudu ze dne 15. 05. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02, zveřejněný pod č. 64 ve sv. č. 30 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu).*“ Výjimky z tohoto pravidla jsou nově upraveny v ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu (Česko, 2009). Opakovaně rovněž nelze daňový subjekt kontrolovat, pokud předmět a rozsah daňové kontroly nebude přesně vymezen (Ministerstvo financí, 2010).

Jak bylo výše naznačeno, provedení následné kontroly se řídí místní příslušností celního úřadu ve vztahu k sídlu (právnícké osoby) či bydlišti (fyzické osoby a fyzické osoby podnikatele) kontrolované osoby. Podle Kobíka a Kohoutkové (2010) byl pojem místa pobytu fyzické osoby oproti stávající právní úpravě nově vymezen tak, že je to místo, kde má fyzická osoba trvalý pobyt nebo místo, kde se převážně zdržuje a tedy pro účely správy daně je nutno jej chápat v širším slova smyslu než pojem místo trvalého bydliště. Rovněž místo sídla právnické osoby bylo nově vymezeno tím, že se jedná o místo, které má tato osoba zapsáno v příslušném veřejném rejstříku (typicky obchodním rejstříku). Místo sídla právnické osoby je v ustanovení § 14 daňového řádu (Česko, 2009) vymezeno odlišně od obecné úpravy dané ustanovením § 19c zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1964). Baxa a kol. (2011) uvádí, že tato odlišnost je dána specifickým postavením správy daní a jejího cíle. Ministerstvo financí (2010) k nové úpravě místní příslušnosti u fyzických osob uvádí, že došlo k precizování pojmu místa pobytu, které vychází ze zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 2000). U právnických osob je vycházeno z evidenčních údajů veřejných seznamů s konstitutivními účinky pro daňové řízení. Nově vymezené pojmy místa pobytu fyzické osoby a místa sídla právnické osoby vnáší do správy daní posílení právní jistoty správců daně z pohledu prokazování doručování písemností, zejména ve vztahu k doručování fikcí, kdy daňové subjekty, ať úmyslně či

neúmyslně, si doručované písemnosti fakticky v místě svého uložení (u poštovního doručovatele či v datové schránce) v úložní době nevyzvednou. Odlišnost mezi právní úpravou vycházející z daňového řádu (Česko, 2009) a občanského zákoníku (Česko, 1964) ve vztahu k místu sídla právnické osoby je tak nutno považovat za přínos správy daně.

Vlastní zahájení kontroly celního prohlášení po propuštění zboží spočívá v okamžiku prvního úkonu kontrolní skupiny vůči kontrolované osobě, při kterém musí být vymezen předmět a rozsah kontroly, a při kterém začne kontrolní skupina prověřovat údaje uvedené na kontrolovaném celním prohlášení. Protože kontrola po propuštění se procesně-právní úpravou řídí ustanovením § 85 a násl. daňového řádu (Česko, 2009), který vymezuje práva a povinnosti správce daně (celních orgánů) a daňových subjektů při daňové kontrole, je pojem zahájení kontroly velice důležitý z hlediska dalších navazujících úkonů, a proto byl velkou měrou judikován. Dostupná judikatura se při výkladu pojmu okamžik zahájení daňové kontroly ustálila na tom, že za tento je nutno považovat až skutečné zahájení kontrolních úkonů, při kterém začne správce daně zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňových subjektů (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 93/2006-75 ze dne 08. 02. 2007; Česko, 2007a: “ *Stěžovatel namítal, že k zahájení kontroly došlo pouze formálně. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 02. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96 judikoval, že formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně. Taktéž podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87 za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.*”). Přeneseně do oblasti kontroly po propuštění to znamená, jak je již výše popsáno, za okamžik zahájení kontroly po propuštění zboží je považován až úkon, při kterém kontrolní skupina začne fakticky prověřovat údaje na kontrolovaném celním prohlášení.

Předmět kontroly se určuje sdělením evidenčního čísla kontrolovaného celního prohlášení (případně evidenčních čísel kontrolovaných celních prohlášení). Rozsah

kontroly se stanovuje jako vymezení údajů, které budou na tomto celním prohlášení (těchto celních prohlášeních) kontrolovány - např. popis zboží, sazební zařazení, celní hodnota, původ zboží. Rozsah kontroly je možno v průběhu kontroly ještě měnit, a to jak jeho zúžením či naopak rozšířením. V případě zúžení rozsahu provedené kontroly je nutno mít na paměti, že v téže věci nelze kontrolu po propuštění opakovat ve stejném rozsahu. Proto okamžik, ve kterém dojde k zúžení rozsahu prováděné kontroly, nesmí nabýt takové intenzity, která by v budoucnu zapříčinila nemožnost jejího opakování (Hrbek, 2011). Přestože daňový řád v ustanovení § 85 odst. 5 (Česko, 2009) připouští jisté prolomení bariéry znovu opakování daňové kontroly ve stejném rozsahu, výše popsané okolnosti zúžení kontroly pod tyto důvody nepatří.

Kontrola po propuštění zboží se provádí zpravidla v místnostech a prostorách kontrolované osoby. Celní orgány mají podle ustanovení § 81 odst. 1 daňového řádu (Česko, 2009) právo vstoupit do každé provozní budovy, místa nebo místnosti a dopravního prostředku, jsou-li používány k podnikání nebo souvisejí-li s předmětem kontroly po propuštění zboží. Neumožní-li kontrolovaná osoba přístup do těchto prostor, postupuje celní orgán podle ustanovení § 127 odst. 2 celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993), kdy může kontrolované osobě uložit pořádkovou pokutu až do výše 50.000 Kč, a to opakovaně. Kontrola po propuštění zboží se neprovádí v obydlí fyzické osoby, s výjimkou fyzické osoby podnikatele, pokud z dokladů vyplývá, že část jeho obydlí je určena k podnikání (tato skutečnost včetně zjištěné konkrétní místnosti určené k podnikání musí být zjištěna ještě před zahájením kontroly). Zejména se kontrolují obchodní doklady, účetní doklady a další písemnosti, které se vztahují k údajům uvedeným v kontrolovaném celním prohlášení nebo k údajům souvisejícím s obchodními operacemi se zbožím uvedeným v kontrolovaném celním prohlášení (Hrbek, 2011).

Při zahájení a v průběhu kontroly po propuštění zboží je nutné, aby kontrolní skupina jednala pouze s oprávněnou osobou jednající za právnickou nebo fyzickou osobu podnikatele či fyzickou osobu občana. Ve věci způsobilosti k jednání se proto postupuje podle ustanovení § 24 daňového řádu (Česko, 2009). Hrbek (2011) doplňuje, že oprávnění jednat za právnickou osobu, fyzickou osobu a fyzickou osobu podnikatele se řídí normami občanského práva (ustanovení §§ 7-10 a § 20 občanského zákoníku - Česko, 1964) a obchodního práva (ustanovení § 13 a § 15 obchodního zákoníku - Česko, 1991). V případě zmocnění na základě plné moci požádá celní orgán o předložení plné moci.

Kontrolní skupina rozsah předloženého oprávnění jednat vždy prokazatelně ověří a podklady (např. plnou moc, vnitřní směrnici, výpis z obchodního rejstříku, společenskou smlouvu, zápis z valné hromady) založí do spisového materiálu.

Dosavadní právní úprava účinná do provedené novely celního zákona (Česko, 2011) ve vymezení okamžiku zahájení kontroly po propuštění zboží (následné kontroly) byla speciálně upravena v ustanovení § 127 odst. 5 celního zákona, který zněl: „*Následnou kontrolu zahájí celní orgány sdělením předmětu kontroly kontrolované osobě. Současně kontrolovanou osobu vyzvou, písemně nebo ústně, aby ke kontrole předložila obchodní doklady a účetních záznamy a dalších písemností vztahující se k údajům uvedeným v příslušném celním prohlášení nebo k údajům, které souvisejí s příslušnými obchodními operacemi s tímto zbožím*“. Je správné, že toto ustanovení již neplatí a procesně se provádění kontroly po propuštění zboží nově celé řídí (až na malé, zcela specifické odchylky) daňovým řádem resp. příslušnými ustanoveními upravující daňovou kontrolu (Česko, 2009). Stav, kdy celní orgány prováděli kontrolu po propuštění zboží (následnou kontrolu) podle speciálního ustanovení celního zákona v podobě § 127 (Česko, 1993) a tam, kde postup nebyl tímto ustanovením upraven, bylo nutno postupovat podle obecného procesně-právního předpisu v podobě zákona o správě daní a poplatků (Česko, 1992) a krátce také podle daňového řádu (Česko, 2009) a za situace, kdy i podle závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 114/2006-80 ze dne 21. 02. 2007 (Česko, 2007) je tato kontrola obdobou kontroly daňové, byl neudržitelný.

3. 2. 2 Kontrolované osoby

V článku 78 odst. 2 celního kodexu (Evropská unie, 1992) je vymezen okruh osob, u kterých může být kontrola po propuštění provedena. Jedná se o osobu deklaranta nebo jinou osobu podílející se přímo či nepřímo na dovozní/vývozní operaci nebo jinou osobu, která má v držení obchodní doklady a údaje pro obchodní účely.

Deklarantem se ve smyslu článku 4 bodu 18 celního kodexu (Evropská unie, 1992) rozumí osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je celní prohlášení činěno. Z pohledu celnické terminologie se jedná jak o vlastního tuzemského dovozce nebo vývozce, tak ale také o zvoleného zástupce jednajícího v režimu

nepřímého zastoupení, při kterém nepřímý zástupce jedná vlastním jménem ve prospěch zastoupené osoby, a které je upraveno v článku 5 odst. 2 celního kodexu (Evropská unie, 1992). Je tedy zřejmé, že celní kodex nespojuje deklaranta s právním institutem vlastníka zboží, přičemž vlastnické vztahy nejsou sice vyloučeny, ale nejsou ani žádnou podmínkou (Matoušek, Sabelová, 2007). Za ostatní osoby podílející se přímo či nepřímo na dovozní/vývozní operaci je možno považovat dopravce a přepravce zboží nebo přímého zástupce, který dle článku 5 odst. 2 celního kodexu (Evropská unie, 1992) jedná jménem a na účet jiné osoby.

Z provedeného výčtu osob je nanejvýš patrné, že kontrolu po propuštění zboží lze provádět u poměrně širokého spektra osob včetně těch osob, které nejsou přímo účastny na dovozní či vývozní operaci. Nejefektivnější je provedení kontroly po propuštění zboží u tuzemského dovozce/vývozce zboží, neboť u těchto osob je předpoklad v nalezení veškerých důkazních prostředků rozhodných pro řádné zahájení, provedení a ukončení kontroly a prokázání výsledku, k němuž kontrolní skupina dojde.

3. 2. 2. 1 Povinnosti kontrolované osoby

V průběhu prováděné kontroly má kontrolovaná osoba vůči kontrolním orgánům (kontrolní skupině) zákonem stanovené povinnosti, které vymezuje jednak článek 78 celního kodexu (Evropská unie, 1992), jednak ustanovení § 127 celního zákona ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993) a jednak příslušná ustanovení dílu 2 (postupy při správě daní) daňového řádu (Česko, 2009).

Povinnosti kontrolované osoby, uvedené v daňovém řádu (Česko, 2009), u níž je prováděna kontrola po propuštění zboží, jsou následující:

- a) povinnost celnímu orgánu umožnit zahájení a provedení kontroly celního prohlášení po propuštění zboží,
- b) povinnost zajistit vhodné místo a podmínky k provádění kontroly,
- c) povinnost poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávnění jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících její činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací (neplatí pro nepodnikající fyzické osoby),

- d) povinnost předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení (ve smyslu údajů uvedených v celním prohlášení),
- e) povinnost umožnit jednání s kterýmkoli svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává její činnost,
- f) povinnost nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž mu je známo, kde se nacházejí,
- g) povinnost umožnit celním orgánům přístup na pozemky, do každé provozní budovy, místnosti, místa včetně dopravních prostředků a přepravních obalů, k účetním záznamům nebo jiným informacím, a ti i na technických nosičích dat, jakož i do obydlí, pokud je kontrolovanou osobou současně užíváno pro podnikání,
- h) povinnost předložit celnímu orgánu veškeré vyžádané obchodní doklady, účetní záznamy a další písemnosti,
- i) povinnost zapůjčit celním orgánům potřebné obchodní doklady, účetní záznamy, evidence a jiné písemnosti včetně záznamů a výpisů dat na paměťových médiích a to i mimo prostor kontrolované osoby,
- j) povinnost na vyžádání předložit kontrolní skupině zboží, ke kterému se vztahuje kontrolované celní prohlášení, pokud má takové zboží k dispozici.

Ad a) Jde o nové oprávnění správce daně resp. kontrolní skupiny, které posiluje jeho postavení a zdůrazňuje povinnosti daňového subjektu, resp. kontrolované osoby (Ministerstvo financí, 2010). Umožnit provedení daňové kontroly je z pohledu daňového subjektu třeba chápat jako možnost, aby prokázal, že je schopen doložit svá tvrzení, přičemž vrchnostenský charakter získává daňová kontrola až s prvními pochybnostmi o tom, že důkazní prostředky daňových subjektů nejsou zcela v pořádku (Kobík, Kohoutková, 2010). V případě, že kontrolovaná osoba neumožní celním orgánům kontrolu po propuštění zboží zahájit a provést, může jí být podle ustanovení § 127 odst. 2 celního zákona ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993) uložena pořádková pokuta až do výše 50.000 Kč a to opakovaně (Hrbek, 2011). Zároveň se podle téhož ustanovení celního zákona nepoužije ustanovení § 87 daňového řádu (Česko, 2009), které upravuje výzvu správce daně (kontrolní skupiny) k zahájení daňové kontroly (kontroly po propuštění zboží).

Ad b) Zajištění vhodného místa a vytvoření podmínek k provedení kontroly je velmi důležité, protože do jisté míry dokáže ovlivnit atmosféru jednání mezi kontrolním orgánem a kontrolovanou osobou. Z hlediska právní otázky okamžiku zahájení kontroly lze dovodit, že takovým místem bude nejspíše sídlo nebo bydliště kontrolované osoby, nebo místo její provozovny. Vyloučena však není ani ta možnost, že místem kontroly bude prostor v budově celního úřadu nebo budově celního ředitelství. Je tedy na kontrolním orgánu a zcela v jeho kompetenci posoudit a následně rozhodnout o místě, které bude k provedení kontroly nejvhodnější. Podle Kobíka a Kohoutkové (2010) jde o takové místo, které vzhledem k předpokládané časové náročnosti, rozsahu kontrolovaných písemností a dostupnosti zvoleného místa pro správce daně bude kontrolní skupinou vyhodnoceno jako vhodné. Baxa a kol. (2011) doplňuje, že daňový subjekt je povinen zajistit, aby kontrolní skupina nebyla odkázána do nevhodných nebo nedůstojných prostor.

Ad c) Poskytnutí informací o organizační struktuře kontrolované osoby a oprávnění jednotlivých zaměstnanců pomůže kontrolní skupině nejen ke snadnější orientaci v organizační hierarchii kontrolované osoby, ale rovněž k jasnému vymezení osob způsobilých za kontrolovanou osobu jednat. Správce daně je tak schopen dovodit koho může žádat o předložení důkazů, se kterými pracovníky potřebuje hovořit nebo kde se skrývá případný svědek (Kobík, Kohoutková, 2010). Podle Baxy a kol. (2011) se tato povinnost vztahuje pouze na právnické osoby a fyzické osoby podnikatele.

Ad d) Při naplnění této povinnosti kontrolované osoby platí zásada, pokud kontrolovaná osoba něco tvrdí a kontrolní orgán má o tomto tvrzení kvalifikovanou pochybnost, měla by svá tvrzení doložit nebo věrohodně vysvětlit. Nejde tedy jen o předkládání důkazních prostředků vztahujících se pouze k předmětu kontroly (řádné daňové tvrzení, celní prohlášení), ale obecně ke všem tvrzením, která daňový subjekt v průběhu kontroly uvedl (Baxa a kol., 2011).

Ad e) Tato povinnost je odrazem stavu, kdy každý, kdo nevystupuje v postavení osoby jednající za kontrolovanou osobu nebo v postavení zmocněnce kontrolované osoby, je povinen vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech souvisejících s předmětem kontroly po propuštění zboží, pokud jsou mu známy, a to na výzvu celního orgánu. Postavení svědka však nemají zaměstnanci kontrolované osoby, kteří v průběhu kontroly pouze předkládají doklady (různí referenti) nebo podávají informace zástupci kontrolované osoby (Hrbek, 2011). Tuto skutečnost rovněž zdůrazňuje Kobík a Kohoutková (2010), kdy

zaměstnanci daňového subjektu nejsou třetí osobou a tedy zákon těmto osobám neukládá žádné povinnosti a nepřiznává žádná práva, přičemž dodává, že tyto osoby tedy nejsou stíženy povinností vypovídat pravdivě a nic nezamlčet. Naproti tomu Baxa a kol. (2011) pouze rozvádí, že povinností daňového subjektu je umožnit správci daně zjistit, které osoby mu mohou poskytnout potřebné informace a umožnit mu potřebné informace od těchto osob získat. Povinností už není, aby daňový subjekt zajistil, že tyto osoby se správcem daně budou jednat a potřebné informace mu poskytnou, to je vlastní povinnost těchto osob.

Ad f) Tato povinnost je vyjádřením zásady součinnosti a její plnění se týká zejména situace, kdy bude mít daňový subjekt obavy o jistém důkazním prostředku, který nebude pozitivně hodnocen v jeho prospěch a nebude směřovat k doložení jeho tvrzení (Kobík, Kohoutková, 2010). Baxa a kol. (2011) doplňuje, že tato povinnost je objektivní a nehraje roli, zda správce daně o existenci důkazu ví nebo neví.

Ad g) Oprávnění vstupu kontrolní skupiny do objektů kontrolované osoby je zejména z důvodu faktického prověření skutečného stavu či existenci zboží a jeho množství. Kontrolovaná osoba je povinna splnit tuto povinnost za předpokladu, že neexistují žádné překážky technického rázu. Přestože správce daně má široká oprávnění ke vstupu do všech míst podnikání, jsou tato oprávnění omezena, je-li to možné, provozními dobou daňového subjektu. Další omezení jsou dána v případě vstupu do obydlí daňového subjektu, které je místem jeho podnikání a současně místem jeho bydliště (Kobík, Kohoutková, 2010). Baxa a kol. (2011) doplňuje, že limitem práva na vstup je rovněž rozsah nezbytně nutný pro dosažení cíle správy daní, čili takový rozsah, který je nezbytný pro správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Ve vztahu k citlivé oblasti vstupu do obydlí daňového subjektu je nutno uvést, že podle čl. 12 Listiny základních práv a svobod (Česko, 1993a) je obydlí nedotknutelné, avšak zásahy do této nedotknutelnosti mohou být zákonem dovoleny tehdy, je-li to nezbytné pro ochranu práv a svobod druhých anebo pro odvrácení závažného ohrožení veřejné bezpečnosti a pořádku.

Ad h) Kdykoli v průběhu kontroly je kontrolovaná osoba na vyžádání kontrolní skupiny povinna předložit potřebné obchodní doklady, účetní doklady a další písemnosti nebo záznamy týkající se samotné kontroly. Výzva musí mít náležitosti rozhodnutí podle ustanovení § 102 daňového řádu (Česko, 2009) a může být buď v písemné, nebo ústní

formě. Ústní forma se zpravidla předpokládá v průběhu jednotlivých kontrolních úkonů, přičemž její znění se zaznamená do protokolu sepsaného podle ustanovení § 60 daňového řádu (Česko, 2009). V souvislosti s prováděním kontroly může kontrolní skupina také požadovat potřebná vysvětlení a případně si pořizovat dokumentaci (Matoušek, Sabelová, 2007). Pokud kontrolní skupina po předložení požadovaných obchodních a účetních dokladů a písemností shledá v těchto nesrovnalosti, je dále oprávněna požadovat potřebná vysvětlení, přičemž kontrolovaná osoba je požadavku kontrolní skupiny povinna vyhovět. Podle ustanovení § 81 odst. 2 daňového řádu (Česko, 2009) má kontrolní skupina oprávnění pořizovat si při kontrole po propuštění zboží kopie zjištěných nebo předložených obchodních dokladů nebo účetních záznamů, popř. i dalších písemností. U pořizovaných kopií ověřuje celní orgán jejich shodu s originálem. Pro úplnost je třeba dodat, že k předložení obchodních dokladů nebo účetních záznamů, popř. dalších písemností lze vyzvat i třetí osoby (např. přepravce, dopravce, skladovatele, vlastníka zboží). U těchto osob je však výzva vydávána postupem podle ustanovení § 93 odst. 4 daňového řádu (Česko, 2009), tedy postupem k získávání důkazních prostředků. Při výzvě třetí osobě k předložení obchodních dokladů nebo účetních záznamů, popř. dalších písemností nelze požadovat její vyjádření nebo stanovisko k předmětu kontroly. V případech, kdy celní orgán požaduje od třetích osob stanovisko nebo vyjádření k předmětu kontroly, mají tyto osoby postavení svědka (Hrbek, 2011).

Ad i) Kontrolovaná osoba má za povinnost kontrolované obchodní a účetní doklady a další písemnosti kontrolní skupině zapůjčit a to nedéle na dobu 30 dní ode dne zapůjčení. Zpravidla se jedná o případy, kdy jde o značné množství dokladů, které je nutno blíže ohledat nebo o doklady a písemnosti, které se mají stát předmětem vnější expertízy. Uvedená lhůta není konečná a po dohodě kontrolní skupiny s nadřízeným orgánem (v případě celního úřadu je to celní ředitelství, v případě celního ředitelství je to generální ředitelství cel) lze tuto prodloužit a to opakovaně. O této skutečnosti se kontrolovaná osoba vyrozumí. Zapůjčení dokladů a stejně tak jejich vrácení potvrzuje kontrolní skupina kontrolované osobě formou protokolace kontrolního úkonu ve smyslu ustanovení § 60 daňového řádu (Česko, 2009). Přílohu protokolu musí tvořit seznam předávaných dokladů, který zpravidla vypracuje daňový subjekt (kontrolovaná osoba), a který eliminuje spory ohledně úplnosti předávaných dokladů (Kobík, Kohoutková, 2010). Podle Baxy a kol. (2011) nemůže správce daně vyžadovat zapůjčení jakýchkoli dokladů, musí se jednat o

takové, které jsou nezbytné pro správu daní, přičemž za nezbytnost označuje jejich použitelnost jako důkazní prostředek.

Ad j) V rámci provádění kontroly po propuštění zboží může podle článku 78 odst. 2 celního kodexu (Evropská unie, 1992) kontrolní skupina kontrolovanou osobu požádat o předložení zboží, které bylo uvedeno v kontrolovaném celním prohlášení, je-li toto zboží k dispozici. Tuto skutečnost kontrolní skupina ověří prohlídkou skladových prostor v kontextu se záznamy o pohybu zboží ve skladové evidenci. Toto oprávnění není omezeno vlastnickými právy k tomuto zboží. Vztahuje se tak nejen na zboží vlastněné kontrolovanou osobu, ale i na zboží vlastněné třetí osobou (například skladovatelem či konečným vlastníkem). Během kontroly zboží se pořizuje jeho fotodokumentace, popř. jak vyplývá z ustanovení § 82 odst. 3 daňového řádu (Česko, 2009) se z něho za účelem provedení odborné expertizy (laboratorního rozboru) odeberou vzorky. O odběru vzorku sepíše kontrolní skupina s kontrolovanou osobou protokol. Protože se kontroly po propuštění zboží zpravidla vykonávají s delším časovým odstupem od ukončení celního řízení, neřídka se stává, že takové zboží již není k dispozici.

V povinnostech kontrolované osoby došlo oproti stávající úpravě dané ustanovením § 127 celního zákona účinného do jeho novelizovaného znění ke dni 01. 07. 2011 (Česko, 2011) k jejich rozšíření, zejména ve smyslu bodů a, c a f. Nově také je kontrolované osobě ukládáno poskytovat širší okruh informací (to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby) a dále je ukládáno umožnit jednání s jinou osobou. Změna je dalším správným krokem ke sjednocení postupů mezi kontrolou po propuštění zboží projednávanou orgány Celní správy České republiky a daňovou kontrolou prováděnou finančními orgány podle stejného procesně-právního předpisu, daňovým řádem (Česko, 2009).

3. 2. 2. 2 Oprávnění kontrolované osoby

Oprávnění kontrolované osoby, u níž je prováděna kontrola po propuštění zboží, jsou uvedena zejména v ustanovení § 86 daňového řádu (Česko, 2009), a jsou následující:

a) oprávnění být přítomna jednání s jejími zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost,

- b) oprávnění předkládat v průběhu daňové kontroly (kontroly po propuštění zboží) důkazní prostředky nebo navrhopvat provedení důkazních prostředků, které ona sama nemá k dispozici,
- c) oprávnění vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně (kontrolní skupinou)
- d) oprávnění vyjádřit se před ukončením kontroly s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a případně navrhopnout jeho doplnění,
- e) oprávnění nahlížet u celního orgánu kdykoliv v jeho obvyklou úřední dobu do spisového materiálu,
- f) oprávnění požadovat předložení služebního průkazu úřední osoby provádějící kontrolu po propuštění.

Ad a) Pro kontrolní skupinu vyplývá povinnost informovat kontrolovanou osobu o tom, že má v úmyslu jednat s jejím konkrétním pracovníkem nebo externí účetní, aby mohla být přítomna u tohoto jednání. Toto právo daňového subjektu úzce souvisí s jeho povinností umožnit správci daně jednání s kterýmkoli jeho zaměstnancem nebo jinou osobou vykonávající jeho činnosti (Baxa a kol., 2011). Konkrétního pracovníka nebo externí účetní však není možno ve smyslu ustanovení § 22 daňového řádu (Česko, 2009) považovat za třetí osobu. Zákon těmto osobám žádné povinnosti neukládá a žádná práva nepřiznává. Ovšem pouze do okamžiku, než je správce daně označí za svědky. V takovém případě je správce daně poučí o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet (Kobík, Kohoutková, 2010). Podání svědecké výpovědi ve smyslu ustanovení § 96 daňového řádu (Česko, 2009) podléhá protokolaci. Pokud kontrolovaná osoba svého práva být přítomna svědecké výpovědi nevyužije, kontrolní skupina jedná se zaměstnancem i v její nepřítomnosti.

Ad b) Kontrolovaná osoba má právo v průběhu kontroly předkládat důkazní prostředky prokazující její tvrzení. Právní úprava jí rovněž umožňuje navrhopvat předložení důkazních prostředků, které ani nemá k dispozici. Kontrolní skupina nesmí kontrolované osobě bránit uplatnění jakéhokoli návrhu na provedení důkazu. Zda navrhopvané důkazní prostředky budou akceptovány či nikoli, je věc další. Kontrolní orgán je ovšem veden zásadou, aby zjištěné skutečnosti jeho hodnotící závěry potvrzovaly jednoznačně a objektivně. Kontrolní skupina musí umět rozpoznat zneužití tohoto oprávnění daňového

subjektu (kontrolované osoby), aby zabránila zahlcení důkazního řízení nadbytečnými nebo duplicitními úkony, jak ostatně vyplývá z rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 25. 04. 2000, č. j. 38 Ca 288/99 (Kobík, Kohoutková, 2010): „*Správce daně není bez výjimky povinen každý takový navržený důkaz provést; zda tak učiní je věcí jeho úvahy. K tomu jej ovšem musí nejprve předběžně zhodnotit, a tedy hodnotí něco, co zatím úplně a přesně nezná. Musí proto být ve svém hodnocení uvážlivý a vycházet nikoliv ze svých předpokladů, ale z toho, co o navrhovaném důkazu skutečně ví. Pokud je mu tedy navrženo opatřit svědeckou výpověď, musí si především ujasnit, zda výpověď označené osoby může být relevantní, tedy zda se vůbec může vztahovat k předmětu daňového řízení. Bude-li navržen výslech osoby, jejíž vztah k věci není zřejmý, lze po právu daňový subjekt vyzvat, aby ozřejmil, co podstatného o věci navržená osoba ví a co může sdělit. Pokud daňový subjekt tento poměr navrženého svědka k věci alespoň minimálně objasní, bude na místě jeho výslech provést, a teprve potom se v rámci hodnocení důkazů vypořádat i s tím, zda se jeho výpověď okolností důležitých pro daňové řízení skutečně týkala či nikoliv. Jen tehdy, když by daňový subjekt vůbec nebyl schopen vysvětlit, co podstatného k jeho daňové věci může navržený svědek uvést, lze tento důkazní prostředek odmítnout, v takovém případě však musí správce daně vyložit a odůvodnit, proč takto postupoval.*“ Podle Kobíka a Kohoutkové (2010) je toto oprávnění daňového subjektu vymezeno v rámci daňové kontroly od okamžiku jejího zahájení až do okamžiku podpisu zprávy o kontrole. Jeden z autorů (Kohoutková) nadto vyslovuje pochybnost nad šíří komentovaného oprávnění daňového subjektu, neboť v ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu (Česko, 2009) jsou tato oprávnění omezena tím, že pokud na základě vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o kontrole navrhopvat její další doplnění. Druhý z autorů (Kobík) k tomu doplňuje a vlastně předjímá, že tato sporná věta omezující práva daňového subjektu bude z předmětného ustanovení vypuštěna. Baxa a kol. (2011) toto oprávnění daňového subjektu komentuje v souvislosti s otázkou dokazování a tíhou důkazního břemene, které nese daňový subjekt za prokázání svých tvrzení a splnění zákonných povinností.

Ad c) V rámci prováděné kontroly je umožněno kontrolované osobě vyjadřovat pochybnosti k zjištěním kontrolní skupiny, čímž se posiluje jistota kontrolované osoby ve spravedlivý proces (Ministerstvo financí, 2010). Kobík a Kohoutková (2010) toto oprávnění daňového subjektu komentují tak, že vychází ze zásady součinnosti, kdy

nejdříve musí dojít ke splnění povinnosti správce daně seznámit kontrolovanou osobu se svými pochybnostmi, aby tato mohla tyto pochybnosti vyvracet předkládáním či navrhováním důkazních prostředků. Lze souhlasit s jedním z autorů (Kohoutková, A.), že s pochybnostmi nelze daňový subjekt seznámit až v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole, právě s ohledem na naplnění zásady součinnosti vycházející z dikce ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu (Česko, 2009). Rovněž Baxa a kol. (2011) uvádí, že pokud správci daně, ať z důvodu pro které k daňové kontrole přikročil, nebo až v průběhu daňové kontroly, vzniknou pochybnosti, musí v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt o těchto pochybnostech informovat a poskytnout mu prostor pro podání vysvětlení.

Ad d) Po provedení všech potřebných kontrolních úkonů a vyhodnocení důkazů seznámí celní orgán kontrolovanou osobu s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží kontrolované osobě výsledek kontrolního zjištění k vyjádření. O tomto úkonu se podle ustanovení § 60 daňového řádu (Česko, 2009) sepisuje protokol. Na žádost kontrolované osoby stanoví kontrolní skupina přiměřenou lhůtu, ve které se může kontrolovaná osoba vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění (Hrbek, 2011). Pokud kontrolovaná osoba svého oprávnění využije a ve stanovené lhůtě předloží vyjádření ke kontrolnímu zjištění či návrh na jeho doplnění, musí je kontrolní skupina vyhodnotit. Jestliže po provedeném vyhodnocení dojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, musí být kontrolovaná osoba o novém výsledku kontrolního zjištění informována stejným způsobem, jako by se jednalo o prvotní seznámení kontrolované osoby s kontrolním zjištěním – musí dojít k nové protokolaci. V opačném případě, kdy se po vyhodnocení výsledek kontrolního zjištění nezmění, seznámí s touto skutečností kontrolovanou osobu při projednání zprávy o kontrole po propuštění zboží, přičemž v rámci projednání zprávy o kontrole po propuštění zboží už nelze navrhnout další doplnění výsledku kontrolního zjištění. Kobík a Kohoutková (2010) upřesňuje, že tato zásada „jednou a dost“ je možná uplatnit pouze za situace, že opravdu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění na základě návrhu daňového subjektu. Baxa a kol. (2011) doplňuje, že se jedná o prvek koncentrace, který nepřipouští další vyjádření a návrhy na doplňování dokazování, pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Daňovému subjektu tak nezbyvá, než že si své vyjádření a návrhy na doplnění pečlivě připraví a bude jejich obsahu věnovat náležitou pozornost.

Ad e) Toto oprávnění kontrolované osoby obecně vyplývá z ustanovení §§ 66-67 daňového řádu (Česko, 2009). S ohledem na povinnost daňového subjektu označit předmětnou část spisu týkající se jeho práv a povinností do které chce nahlížet, nemůže požadovat pouhé nahlédnutí do spisu, ale musí uvést, do které části spisu ve smyslu jeho členění chce nahlížet (Kobík, Kohoutková, 2010). Kontrolovaná osoba nemá přístup a musí jí být odmítnuto nahlížet do vyhledávací části spisu, která zahrnuje zejména např. analýzy a vyhodnocení vypracované v přípravné fázi, podnět k provedení kontroly, analytické informace, korespondenci s jinými orgány celní správy nebo jinými státními orgány nebo výsledky pátrání. Z vyhledávací části spisu do nalézací části spisu převede kontrolní skupina dokumenty a listiny, a tím je zpřístupní kontrolované osobě, až v okamžiku, kdy budou kontrolní skupinou označeny za důkaz. Přestože daňový subjekt nemá přístup do vyhledávací části spisu, má přístup k soupisu písemností, které jsou ve vyhledávací části spisu obsaženy, přičemž z tohoto soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností zde založených (Kobík, Kohoutková, 2010).

Ad f) Toto oprávnění kontrolované osoby je spíše povinností pracovníků kontrolní skupiny, neboť při provádění kontroly po propuštění je rovněž potřeba dostát ustanovení § 28 celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993) a při vstupu do místností a prostor kontrolované osoby je každý člen kontrolní skupiny povinen prokázat příslušnost k celní správě. Příslušnost k celní správě je prokazována nošením služebního stejnokroje opatřeným identifikačním znakem celní správy. V případě, že celník při výkonu služby nenosí služební stejnokroj, příslušnost prokazuje služebním průkazem a zároveň ústním prohlášením „celní správa“. Povinnost pracovníků kontrolní skupiny ve vztahu k prokázání příslušnosti k Celní správě České republiky je upravena odchýlně od obecné úpravy dané ustanovením § 12 daňového řádu (Česko, 2009).

Oprávnění kontrolované osoby v porovnání s jejími povinnostmi takových změn oproti stávající úpravě dané ustanovením § 127 celního zákona účinného do jeho novelizovaného znění ke dni 01. 07. 2011 (Česko, 2011) nedostála, přesto došlo k posílení jistoty kontrolované osoby ve spravedlivý proces včetně rozšíření okruhu osob, u kterých má právo kontrolovaná osoba být přítomna v případě jednání kontrolní skupiny.

3. 2. 3 Ověřované doklady

Kontrola celního prohlášení po propuštění zboží se zejména provádí kontrolou obchodních dokladů, účetních záznamů a dalších písemností, které se vztahují k údajům uvedeným v kontrolovaném celním prohlášení nebo k údajům souvisejícím s obchodními operacemi se zbožím uvedeným v kontrolovaném celním prohlášení. Jejich úplnost, správnost a věrohodnost se posuzuje porovnáním s údaji uvedenými v účetní evidenci kontrolované osoby. Při kontrole se nevychází pouze z obchodních dokladů nebo účetních evidencí, důležité jsou rovněž svědecké výpovědi či jiná vyjádření a stanoviska kontrolované osoby. Pro posouzení správnosti, úplnosti a věrohodnosti předložených dokladů nebo pro zjištění existence dalších písemností, která se vztahují k údajům uvedeným v kontrolovaném celním prohlášení, může kontrolní skupina ve smyslu ustanovení § 80 odst. 1 daňového řádu (Česko, 2009) provést kontrolu veškerých obchodních dokladů, účetních záznamů, popř. jiných písemností evidovaných kontrolovanou osobou za určité časové období (Hrbek, 2011).

Těžištěm kontrolovaných dokladů je celní prohlášení resp., rozhodnutí v celním řízení o propuštění zboží do navrženého celního režimu dovoz/vývoz. Bez existence konkrétního celního prohlášení kontrolu po propuštění provést nelze. Celním prohlášením se ve smyslu článku 4 bodu 17. celního kodexu (Evropská unie, 1992) rozumí úkon, jímž fyzická nebo právnická osoba projevuje předepsanou formou a způsobem vůli, aby zboží předložené k celnímu řízení bylo propuštěno do navrženého režimu, nebo aby tento režim byl ukončen. Podle Matouška a Sabelové (2007) může být celní prohlášení učiněno podáním písemného celního prohlášení nebo ústním prohlášením nebo jiným úkonem (pokud to předpisy umožňují), anebo prostřednictvím zařízení pro zpracování dat. Písemné celní prohlášení je podle článku 62 odst. 1 celního kodexu (Evropská unie, 1992) podáváno na stanoveném formuláři, jehož náležitosti jsou upraveny prováděcím předpisem k celnímu kodexu (Evropská unie, 1993). Je nutno podotknout, že podle článku 199 prováděcího předpisu k celnímu kodexu (Evropská unie, 1993), podáním celního prohlášení podepsaného osobou deklaranta nebo jeho zástupcem celnímu úřadu, vzniká těmto osobám odpovědnost za správnost údajů uvedených v celním prohlášení, pravost přiložených dokladů a dodržení všech povinností v souvislosti s propuštěním dotyčného zboží do daného celního režimu.

Za obchodní doklady, účetní doklady, evidence a další písemnosti vztahující se ke kontrolovanému celnímu prohlášení jsou zejména považovány (Hrbek, 2011):

1. doklady o druhu, předmětu a obsahu obchodně-právních vztahů, na základě kterých byl dovoz nebo vývoz zboží realizován (kupní smlouva, objednávka, akceptovaná nabídka),

2. doklady o ceně zboží, zpravidla vývozní a dovozní faktura (obchodní faktura) nebo pro forma faktura či paragon,

3. doklady potvrzující druh, způsob a výši platby jako jsou příjmové a výdajové pokladní doklady, výpisy z účtů, platby předem, úhrady formou dokumentárního akreditivu, dokumentárního inkasa, akceptací směnky nebo úvěrem či započtením pohledávky,

4. dispoziční dokumenty jako jsou námořní konosament (Bill of Lading, B/L), nebo říční náložný list,

5. dopravní dokumenty v podobě železničního nákladního listu (CIM), silničního nákladního listu (CMR), leteckého nákladního listu (Airway Bill, AWB), speditérského potvrzení nebo poštovního dodacího listku,

6. listiny o nabytí práva k duševnímu vlastnictví,

7. distribuční smlouvy,

8. doklady vztahující se k následným, předchozím a souvisejícím prodejům,

9. technická dokumentace ke zboží,

10. úřední povolení nebo jiné povolení a dokumenty jako jsou veterinární, fytopatologické a dezinfekční osvědčení, osvědčení o kontrole zboží, osvědčení o jakosti, obecné osvědčení o původu zboží, osvědčení EUR. 1 o původu zboží, osvědčení FORM A o původu zboží pro rozvinuté a nejméně rozvinuté země (systém všeobecných celních preferencí GSP), licence a osvědčení v oblasti společné zemědělské politiky, licence v rámci dovozu a vývozu zboží a technologií podléhajících mezinárodním kontrolním režimům (zboží dvojího užití), licence vydávané v rámci společné zemědělské politiky pro uplatnění vývozních subvencí, licence vydávané u příležitostí dovozu/vývozu vojenského materiálu, dovozní licence v rámci opatření vnitřního trhu Evropské unie pro dovoz specifických druhů výrobků (např. ocel), osvědčení CITES (premit) v rámci dovozu a vývozu ohrožených druhů živočichů a planě rostoucích rostlin, prohlášení vývozců o

úlovku mořských ryb a živočichů, laboratorní analýzy (zjišťování přítomnosti nebezpečných látek v potravinách, stolním nádobí),

11. skladovací dokumenty, které vystavují skladovatelé na uskladněné zboží (skladní list),

12. pojišťovací dokumenty (jednotná, hromadná či generální pojistka a jednotlivé pojistné certifikáty),

13. pomocné dokumenty, jejichž vystavení je dáno předpisy země vývozce nebo dovozce, například vážní list, konzulární faktura, celní faktura, balicí list,

14. účetní písemnosti nebo záznamy na technických nosičích dat, vztahují-li se k předmětu kontroly,

15. obchodní korespondence, patenty, práva ochranných známek a autorská práva,

16. skladová či účetní evidence.

Tento výčet, přes jeho rozsáhlost není konečný, neboť celní sazebník Evropské unie každoročně vycházející na základě zmocnění zakotveného v článku 12 nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění (Evropská unie, 1987) v sobě zahrnuje na 99 kapitol s více jak 10.000 druhů vyjmenovaných obchodovatelných komodit. První společný celní sazebník obsahoval přibližně 3000 položek a jejich sazby představovaly průměr celních sazeb v čtyřech celních území tehdejšího Společenství (Německo, Francie, Itálie, Benelux). Byl uveden v platnost nařízením Rady 950/1968 ze dne 28. 06. 1968 (Dausés, 2001). Každé dovezené nebo vyvezené zboží je minimálně doprovázeno obchodní fakturou a zároveň podléhá nástrojům obchodní politiky (clo, kvóty, antidumpingové opatření) nebo opatřením ovlivňujícím dovoz nebo vývoz, či jsou předmětem asociačních dohod nebo systému všeobecných preferencí (GSP).

3. 2. 4 Ověřované údaje

Průběh kontroly po propuštění zboží je závislý na předmětu kontroly respektive na jejím zaměření. Celnictví je především založeno na třech pilířích, na které se tematická zaměření nejvíce soustřeďují. Jedná se o celní hodnocení, tarif (sazební zařazování zboží)

a původ zboží, neboť tyto tři údaje nejvíce ovlivňují fiskální zájmy Evropské unie v podobě výběru cla a v případě České republiky i v podobě výběru daní (DPH a SPD). Za nejčastější zaměření kontrol po propuštění zboží tak lze označit kontroly sazebního zařazení zboží, celní hodnoty a původu zboží.

3. 2. 4. 1 Celní hodnota zboží

Pravidla pro stanovení celní hodnoty upravuje Všeobecná dohoda o clech a obchodu GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), u které v roce 1948 stálo tehdejší Československo jako jeden ze zakládajících členů. GATT je mnohostranná dohoda obsahující pravidla pro řízení obchodu a pro fórum, Světovou obchodní organizaci (WTO), k jednání o obchodních záležitostech a řešení obchodních sporů mezi členy. GATT je významná jak pro podnikatele, tak i pro spotřebitele, protože její pravidla a postupy vytvářejí rámec pro mezinárodní obchod a obchodní politiku (CzechTrade, 2002). Samotná pravidla k celnímu hodnocení jsou obsažena v Dohodě o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu (Celní správa, 2011).

Celní hodnotou dováženého zboží upravuje kapitola 3 (článek 29-36) celního kodexu (Evropská unie, 1992), potažmo články 141-181 a přílohy č. 23 – č. 28 prováděcího předpisu k celnímu kodexu (Evropská unie, 1993). Podle článku 29 celního kodexu se celní hodnotou rozumí hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Evropské unie, případně upravená podle článků 32 a 33 (Evropská unie, 1992). Hodnotou transakce se tedy rozumí celková platba, která byla nebo má být uskutečněna mezi prodávajícím a kupujícím ve prospěch prodávajícího. Tato cena musí zahrnovat všechny platby, které uskutečnil nebo uskuteční kupující ve prospěch prodávajícího a jsou podmínkou prodeje dováženého zboží (Matoušek, Sabelová, 2007). Je tak nanejvýš patrné, že celní hodnotu netvoří pouze vlastní (fakturovaná) hodnota zboží, je k ní nutno přičíst, nebo od ní naopak odečíst, další vzniklé náklady, které ať už přímo či nepřímo souvisí s pořízením zboží.

Celní hodnota, resp. její konstrukce je věcí komplikovanou, navíc zahrnuje několik faktorů, které jí ovlivňují nebo do ní zasahují. Tyto faktory jsou upraveny výše popsány články celního kodexu a prováděcího předpisu k celnímu kodexu. Za nejzákladnější a nejčastější zaměření kontroly po propuštění zboží lze uvést tyto: cena zboží pro vývoz na

celní území Evropské unie (prodejní cena), náklady za přepravu a pojištění zboží, palivové příplatky, námořní příplatky, náklady na uskladnění, manipulační poplatky, cena nádob a obalů, výlohy za nakládání, provize za zprostředkování prodeje (nákupní či prodejní) nebo poplatky za licence a autorská práva, která se zbožím souvisejí.

Základním pravidlem, resp. metodou pro určování celní hodnoty v souvislosti s dovozem zboží je založení celní hodnoty na ceně skutečně placené nebo, která má být za dovezené zboží zaplacená, tedy převodní hodnotě upravené podle připočitatelných nebo odpočitatelných položek, jak ostatně vyplývá z článku 29 celního kodexu (Evropská unie, 1992). Dá se říci, že na této metodě je založena většina obchodních operací, kdy základem pro výpočet dovozního cla je cena skutečně placená. V případě, že jako základ pro výpočet cla nelze určit cenu skutečně placenou, existuje dalších pět způsobů stanovení celní hodnoty. Tyto způsoby jsou upraveny v člancích 30 a 31 celního kodexu (Evropská unie, 1992) a vycházejí z výše zmíněné Dohody o provádění článku VII Všeobecné dohody o clech a obchodu. Jedná se o metodu stejného zboží založené na zjištění ceny skutečně zaplacené za stejné zboží, metodu podobného zboží založené na zjištění ceny skutečně placené podobného zboží, metodu založené na jednotkové ceně vycházející z ceny stejného nebo podobného zboží prodávaného v největším úhrnném množství na volném trhu území Evropské unie, metodě založené na hodnotě vypočítané vycházející z kalkulace výrobních nákladů a ostatních výloh a konečně metodu založenou na rozumném hodnocení při použití vhodných prostředků vycházející z informací z ceníků, katalogů nebo cen stanovených znalci. Jednotlivé metody stanovení celní hodnoty musejí být použity v pořadí, v jakém jsou popsány. V žádném případě nesmí být celní hodnota založena na minimálních či dokonce libovolných nebo fiktivních hodnotách.

Do připočitatelných a odpočitatelných položek k celní hodnotě vstupují dodací podmínky Incoterms (International Commercial Terms), které zpravidla obsahuje obchodní smlouva nebo faktura doprovázející zboží. Dodací podmínky Incoterms nejsou právně zakotveny v žádné mezinárodní úmluvě, zákoně nebo vyhlášce. Jedná se mezinárodně uznávanou zvyklost - soubor pravidel pro použití nejběžnějších obchodních doložek, které vydává Mezinárodní obchodní komora (Babiš, 2005). Dodací podmínky Incoterms vytvářejí modelové situace spojené s dodáním a přepravou zboží mezi prodávajícím a kupujícím a stanovují povinnosti a práva rozdělení nákladů a odpovědností mezi prodávajícím a kupujícím při těchto vztazích (Matoušek, Sabelová, 2007). Mezinárodní

obchodní komora v roce 2010 vydala nové znění obsahující 11 modelových situací (Incoterms 2010), které nahradily 13 modelových situací platících v letech 2000 – 2009 (Incoterms 2000). Dodací podmínky jsou označeny alfabetskými zkratkami, které sestávají ze tří písmen a zjednodušeně vyjadřují do jakého místa a v jakém poměru se v souvislosti s dodávkou zboží podílí na určitých nákladech prodávající a kupující. Obecně lze říci, že dodací podmínky začínající písm. E, F znamenají, že náklady a rizika spojená s přepravou zboží přecházejí z prodávajícího na kupujícího ještě v závodě odesílatele resp. v přístavu nalodění, dodací podmínky začínající písm. C a D znamenají, že náklady a rizika spojené s přepravou přecházejí z prodávajícího na kupujícího v přístavu určení, případně za celou zásilku až do místa určení může odpovídat prodávající (Babiš, 2005).

Při vlastní kontrole je důležité se zaměřit na obchodní a účetní doklady. Pro kontrolu ceny skutečně placené si kontrolní skupina zpravidla vyžádá předložení objednávky zboží, obchodní smlouvy, faktury a nabídkového listu. Přepravními listinami v podobě námořního konosamentu, železničního nákladního listu CIM, silničního nákladního listu CMR, leteckého nákladního listu AWB, poštovního podacího lístku apod. lze ověřit množství deklarovaného zboží a porovnat jej s obchodními doklady a údaji v kontrolovaném celním prohlášení. Pro kontrolu nákladů na přepravu dovezeného zboží, jako vedlejších výdajů připočitatelných k ceně zboží, si kontrolní skupina vyžádá zejména objednávky dopravy zboží nebo nákladové listy. Náklady na přepravu zboží je pak možno ověřit z faktury popř. z jiného obchodního dokladu, na kterém je vedle ceny skutečně placené, nebo která má být zaplacená za dovezené zboží, uvedena také sjednaná dodací podmínka Incoterms 2010. Sjednaná dodací podmínka rovněž může být patrná z faktury vystavené dopravcem nebo vystavené společností zajišťující přepravu zboží. Předložené obchodní doklady jsou potom konfrontovány s účetními záznamy kontrolované osoby.

3. 2. 4. 2 Sazební zařazení zboží

Sazební zařazení zboží a jeho zařazování zboží do Harmonizovaného systému (HS) číselného popisu zboží není stejně jako v případě celního hodnocení záležitostí nijak jednoduchou. Důkazem toho jsou každoroční setkání tariférů na půdě Evropské komise výboru pro HS, kdy teprve až hlasování jednotlivých členů rozhodne o tom, do jakého čísla

podpoložky Kombinované nomenklatury (KN) se určité zboží sazebně zařadí. V poslední době se tak např. jednalo o dovoz čtyřkolek, které byly nejdříve považovány za automobily čísla HS 8703 a poté za traktory čísla HS 8701. Předpoklady pro určení, kdy se toto zboží dá považovat za traktory čísla HS 8701 byly nakonec vymezeny v nařízení Komise (ES) č. 1051/2009 ze dne 3. listopadu 2009 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (Evropská unie, 2009). Tato zdánlivá změna čísla HS 8703 za číslo HS 8701 s sebou ovšem nesla změnu v celní sazbě z 10 % na 0 % a tedy vedla ke značné úspoře dovozců u plateb za clo.

Sazebním zařazením se rozumí osmi místný číselný kód resp. osmimístná podpoložka Kombinované nomenklatury. Kombinovaná nomenklatura je jednotný systém třídění a označení zboží nezávislý na jednotlivých jazycích používaných ve světě, kde tyto kódy jsou univerzálně srozumitelné všem a lze k nim přidat slovní popisy zboží v jakémkoli jazyce. Zařazení zboží pod příslušný číselný kód Kombinované nomenklatury má přímý vliv na výběr sazby cla ve společném celním sazebníku Evropské unie, což ovlivňuje výši cla (Matoušek, Sabelová, 2007). Právním předpisem upravujícím danou problematiku v rámci Evropské unie je nařízení o společném celním sazebníku (Evropská unie, 1987). Každoročně však na základě zmocnění uvedeném v článku 12 nařízení o společném celním sazebníku (Evropská unie, 1987) vydává Evropská komise samostatným nařízením úplnou verzi Kombinované nomenklatury. Nařízení se vyhláší v Úředním věstníku Evropských společenství nejpozději dne 31. října a použije se ode dne 1. ledna následujícího roku. Pro rok 2012 bylo Evropskou komisí vydáno nařízení Komise (EU) č. 1006/2011 ze dne 27. září 2011, kterým se mění příloha I nařízení o společném celním sazebníku (Evropská unie, 2011). Je třeba doplnit, že podle článku 2 nařízení o společném celním sazebníku (Evropská unie, 1987) zavádí Evropská komise integrovaný sazebník Evropské unie – TARIC (Integrated Tariff of the European Communities), který se na kombinované nomenklatuře zakládá a seskupuje veškerá opatření obchodní politiky Evropské unie vztahující se k danému zboží, a to jak tarifního tak i netarifního charakteru. Prakticky tvoří devátou a desátou pozici v číselné škále podpoložky kombinované nomenklatury.

Základní pravidla pro zařazování zboží jsou upravena v příloze č. I nařízení o společném celním sazebníku (Evropská unie, 1987), resp. jde o zjednodušený návod, jak

určit co nejsprávnější sazební zařazení zboží. Podle Matouška a Sabelové (2007) je při zařazování zboží třeba postupovat podle metody: třída – kapitola – nomenklaturní číslo (položka) – nomenklaturní podpoložka. Problematika sazebního zařazení zboží je do značné míry ovlivněna subjektivním názorem osoby, která sazební zařazení deklaruje, nicméně konečné rozhodnutí je vždy na straně celního orgánu. Podle Matouška a Sabelové (2007) není zařazování zboží do příslušné podpoložky Kombinované nomenklatury zařazováním náhodným a už vůbec se nejedná o zařazování podle přání obchodníka, dovozce nebo vývozce zboží.

V případě, že při prováděné kontrole po propuštění zboží je k dispozici zboží, které bylo deklarováno v kontrolovaném celním prohlášení, lze provést jeho fyzickou kontrolu a případně z něj odebrat vzorky. Odebrané vzorky následně lze ve smyslu ustanovení § 82 odst. 3 daňového řádu (Česko, 2009) podrobit laboratorní analýze nebo obdobnému zkoumání, jehož výsledky budou podkladem pro určení správného sazebního zařazení. Protože kontrola po propuštění zboží zpravidla probíhá i s několikaměsíčním odstupem od ukončení celního řízení, je zapotřebí, aby kontrolní skupina provedla ztotožnění odebraného vzorku zboží se zbožím dovezeným. Takové ztotožnění se zpravidla provádí porovnáním příjmů a výdajů zboží ve skladové evidenci s evidencí účetních (bankovní výpisy) a obchodních dokladů (obchodní faktura, balící list, kontrolované celní prohlášení). Pokud kontrolní skupina dosáhne ztotožnění zboží, pak lze hovořit o odběru tzv. reprezentativního“ vzorku, který bude mít pro účely správného sazebního zařazení rozhodnou vypovídací úlohu. V případě, že kontrolovaná osoba nebude reprezentativním vzorkem disponovat, ale bude mít zboží stejné z pozdější dodávky, než jaká je předmětem následné kontroly, lze i v tomto případě vzorek takového zboží odebrat a podrobit jej laboratorní či jiné analýze. Ztotožnění zboží však bude náročnější a kontrolní skupina kontrolovanou osobu vyzve k podání vysvětlení, v čem se zboží navzájem liší, jak je toto zboží rozlišeno ve skladové evidenci, jak jsou identifikovány v následné expedici nebo či je zaručena kvalita nebo vlastnosti jednotlivých zásilek. Pokud zboží vztahující se ke kontrolovanému celnímu prohlášení k dispozici není, pak kontrolní skupina kontrolovanou osobu vyzve k předložení bližší specifikace ke zboží, zpravidla sestávající z technické charakteristiky uvedené v technické dokumentaci, přesného popisu uděleného jak dovozcem, kontrolovanou osobou či vývozcem nebo dokonce výrobcem zboží. Z výsledků provedené laboratorní analýzy nebo „prosté“ technické dokumentace a jejího popisu včetně

přesného popisu zboží bude za podpory odborného útvaru celního ředitelství vydáno stanovisko k sazebnímu zařazení zboží, které se stane podkladem pro kontrolní skupinu pro konečné určení správného sazebního zařazení zboží, které je předmětem kontrolovaného celního prohlášení (Hrbek, 2011). Vydané stanovisko k sazebnímu zařazení zboží však není žádnou náhradou závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané ve smyslu článku 12 celního kodexu (Evropská unie, 1992) a z pohledu ustanovení § 92 daňového řádu (Česko, 2009) jej nelze považovat za důkazní prostředek.

Doklady, na základě kterých lze ověřit správnost deklarovaného sazebního zařazení zboží, nebo sazební zařazení správně určit, je v mnoha případech komplikované. Ověřit správnost deklarovaného sazebního zařazení lze na základě provedené laboratorní analýzy, technické dokumentace a popisu technických specifikací, certifikátů, technických parametrů výrobků, odborných atestů, přesného popisu a použití zboží. V případě pozitivního zjištění, kdy kontrolní skupina zpochybní původně deklarované sazební zařazení, musí dostatečně zdůvodnit své závěry a svá tvrzení podpořit důkazy, neboť v tomto případě přechází důkazní břemeno z kontrolované osoby na kontrolní skupinu. Přesto se kontrolním orgánům velmi úspěšně daří na základě předložených dokladů a odebraných vzorků zboží jednoznačně prokázat chybné uvádění sazebního zařazení zboží do celního prohlášení. Svá tvrzení dokážou opřít o natolik dostatečné důkazy, které kontrolovaná osoba jen stěží oprávněně napadne. Podle Kobíka a Kohoutkové (2010) důkazní břemeno prvotně stíhá daňový subjekt. Na správce daně důkazní břemeno přechází ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (Česko, 2009) v okamžiku, kdy poté co daňový subjekt předložil důkazní prostředky, má v rozporu s těmito prostředky v úmyslu daň vyměřit. Baxa a kol. (2011) k tomuto ustanovení daňového řádu doplňuje, že zde je těžiště důkazního konfliktu mezi daňovým subjektem a správcem daně.

3. 2. 4. 3 Původ zboží

Problematika původu zboží je upravena v kapitole 2, článku 22-27 celního kodexu (Evropská unie, 1992). Původ zboží je z hlediska dalších uplatnění právních předpisů rozdělen na nepreferenční a preferenční.

Za nepreferenční původ zboží je možno označit takové zboží, které bylo v určité zemi zcela získáno nebo vyrobeno, přičemž dokladem, který takový původ zboží prokazuje

je obecné osvědčení o původu zboží. Takový doklad je zpravidla považován v případech, kdy je nutno prokázat původ zboží, aby byla vyvrácena jakákoliv pochybnost o jeho původu, tedy že dovezené zboží pochází z určité země (Matoušek, Sabelová, 2007). Donedávna byl nepreferenční původ zboží nutno dovozci prokazovat při dovozu textilu, u kterého byla deklarována země původu Čína.

U preferenčního původu zboží je rovněž rozhodné místo, kde bylo zboží zcela získáno nebo vyrobeno. Na rozdíl od nepreferenčního původu však preferenční zakládá nárok na zvýhodněné sazební zacházení. Nejde o nic jiného, než o výhodu v podobě snížení celní sazby a to až o 100 %. Pravidla o preferenčním původu stanoví podmínky pro získání statusu původu, které musí zboží splňovat, aby se na něj vztahovala preferenční sazební opatření obsažená v dohodách, které Evropská unie uzavřela s některými zeměmi nebo s některými skupinami zemí a které upravují poskytování preferenčního sazebního zacházení nebo aby se na něj vztahovala preferenční sazební opatření přijatá jednostranně Evropskou unií vůči některým zemím, skupinám zemí nebo územím. Pravidla o preferenčním původu zboží jsou upravena v článku 35-140 prováděcího předpisu k celnímu kodexu (Evropská unie, 1993). Dokladem, kterým se preferenční původ zboží prokazuje, je osvědčení o preferenčním původu EUR. 1 (článek 110-120 prováděcího předpisu k celnímu kodexu) a osvědčení o původu FORM A pro rozvojové a nejméně rozvinuté země v systému všeobecných preferencí (článek 971-97m prováděcího předpisu k celnímu kodexu). Jedná se o systém všeobecných celních preferencí běžně označený jako GSP (Matoušek, Sabelová, 2007). Zjednodušeně lze říci, že u dovozů z rozvojových a nejméně rozvinutých zemí se jedná o prokazování původu zboží na dokladu FORM A, pro dovozy či vývozy v rámci zón volného obchodu pro prokazování původu zboží na příslušných průvodních osvědčeních EUR. 1 nebo prohlášením na fakturách (Janatka a kol., 1999). Podle Machkové a kol. (2003) je nutno pro přiznání celní preference dodržet při přepravě zboží přímou cestu ze země původu do země určení.

Důkaz původu zboží v podobě dokumentu EUR. 1 podepisuje vývozce zboží a vydává jej celní orgán v zemi vývozu. V případě nízkohodnotových zásilek do hodnoty 6.000 EUR lze osvědčení EUR. 1 nahradit prostým prohlášením vývozce o původu zboží na obchodní doklad, který toto zboží doprovází. Pokud se bude jednat o schváleného vývozce, tedy osoby skýtající potřebné záruky pro kontrolu statusu původu zboží, pak tento vývozce může prohlášení učinit bez ohledu na hodnotu zboží. Prohlášení vývozce o

původu zboží (tzv. preferenční věta) je přesně definováno v příloze 22 k prováděcímu předpisu k celnímu kodexu (Evropská unie, 1992). Za zmínku stojí i ta skutečnost, že v případě příležitostných dovozů uskutečňovaných fyzickými osobami nebo pro tyto osoby tzv. „neobchodní dovozy“, je do částky 500 EUR u malých zásilek a do částky 1.200 EUR v osobních zavazadlech cestujících předloženi průvodního osvědčení EUR. 1 nebo prohlášení vývozce na připojených obchodních dokladech prosté.

Důkaz původu v podobě dokumentu FORM A používaný při obchodních operacích s rozvojovými a nejméně rozvinutými zeměmi podepisuje vývozce zboží a vydává jej některá z národních nebo regionálních obchodních komor v zemi vývozu. Rovněž lze průvodní osvědčení FORM A v případě nízkohodnotových zásilek do hodnoty 6.000 EUR nahradit prostým prohlášením vývozce o původu zboží na obchodní doklad, který toto zboží doprovází. Prohlášení vývozce o původu zboží (tzv. preferenční věta) je přesně definováno v příloze 18 k prováděcímu předpisu k celnímu kodexu. Podmínky a hodnotové limity v případě tzv. neobchodních dovozů jsou u částky do 500 EUR u malých zásilek a do částky 1.200 EUR v osobních zavazadlech cestujících prosté předloženi průvodního osvědčení FORM A nebo prohlášení vývozce na připojených obchodních dokladech.

Na některé zemědělské produkty, které pocházejí ze třetích zemí, a na které se vztahují zvláštní nepreferenční dovozní režimy, se postupem podle článku 56-65 prováděcího předpisu k celnímu kodexu (Evropská unie, 1993) vydávají osvědčení o původu zboží pro zemědělské produkty. Osvědčení vydávají příslušné státní orgány v zemi vývozu zemědělských produktů.

V rámci provádění kontroly celního prohlášení po propuštění zboží se kontrolní orgán zejména zaměřuje na ověření, zda při celním řízení předložené průvodní osvědčení, ať preferenčního či nepreferenčního původu zboží, je padělané či jinak pozměněné nebo zboží na něm uvedené je skutečně původní a splňuje tak náležitosti dle pravidel původu. K takovému ověření zpravidla napomáhají průvodní doklady k zásilce, jako jsou obchodní nebo přepravní dokumenty. Přepravní dokumenty mají tu vypovídací hodnotu, že hodnověrně informují o trase, kterou zboží urazí od prodávajícího ke kupujícímu, resp. o tom, zda bylo dodáno skutečně z deklarované země původu zboží. Za nejspolehlivější způsob zjištění, zda kontrolovaný důkaz původu je pozměněný nebo padělaný, je

provedení jeho odborné expertízy, nejlépe v kriminalistickém ústavu. Za způsob zjištění, zda dovezenému je možno přiznat zvýhodněné sazební zacházení po předložení průvodního osvědčení o preferenčním původu (EUR. 1, FORM A), je možno v rámci administrativní spolupráce provést verifikační řízení u příslušných státních orgánů v zemi vývozu zboží. Přestože administrativní spolupráce je z časového hlediska dlouhodobější záležitost, její výsledky jsou nezdárka v neprospěch kontrolovaných osob. Velmi často vývozci nejsou v rámci verifikačního řízení schopni původ zboží doložit a kontrolujícímu orgánu třetí země tak nezbyvá, než verifikované průvodní osvědčení prohlásit za neplatné a zboží na něm deklarované za nepůvodní. Forma jakožto podmínky správní spolupráce země vývozu a země dovozu jsou upraveny v rozmezí článků 35-140 prováděcího předpisu k celnímu kodexu (Evropská unie, 1993).

3.3 Ukončení kontroly po propuštění zboží

Kontrola celního prohlášení je ukončena podepsáním zprávy o kontrole po propuštění zboží. Je hlavním dokumentem o provedené kontrole a její zpracování musí zabezpečit objektivitu, věcnost a srozumitelnost. Před vlastním podpisem zprávy o kontrole po propuštění se formou protokolace dle ustanovení § 60 daňového řádu (Česko, 2009) tato projedná, resp. kontrolovaná osoba je seznámena s tím, jak se kontrolní skupina vypořádala s jejím vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění či udělenými návrhy na doplnění. V tomto okamžiku ukončení kontroly po propuštění zboží může nastat situace, kdy kontrolovaná osoba se projednání vyhýbá nebo se odmítá s projednávanou zprávou seznámit. V takovém případě kontrolní skupina zprávu o kontrole po propuštění doručuje kontrolované osobě do vlastních rukou. Den doručení je pak ve smyslu ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu (Česko, 2009) považován za den projednání zprávy a zároveň ukončení kontroly po propuštění zboží. Jestliže je kontrolovaná osoba při projednání zprávy o kontrole po propuštění přítomna, pak po jejím projednání dochází k podpisu zprávy o kontrole po propuštění, kterou podepisuje jak kontrolovaná osoba tak i vedoucí kontrolní skupiny. Podpisem zprávy o kontrole po propuštění je ukončeno její projednávání, je považována za projednanou a zároveň dochází k faktickému ukončení kontroly celního prohlášení po propuštění zboží (Hrbek, 2011). Právní úprava v ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu (Česko, 2009) upravuje situace, ve které kontrolovaná osoba zprávu o kontrole po propuštění zboží odmítne podepsat. Při projednání zprávy musí být

kontrolovaná osoba prokazatelně poučena o tom, že odepření podpisu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použití zprávy o kontrole po propuštění jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu kontrolovanou osobou je zpráva o provedené kontrole projednána, oznámena a kontrola celního prohlášení po propuštění zboží ukončena. Podle Kobíka a Kohoutkové (2010) neznámá podpis kontrolované osoby nic jiného, než že potvrzuje projednání zprávy o kontrole. V žádném případě podpis kontrolované osoby neznámá, že souhlasí se závěry správce daně uvedené ve zprávě o kontrole.

Mezi náležitosti kontrolního protokolu patří následující (Hrbek, 2011):

- a) výsledek kontrolního zjištění
- b) zahájení kontroly po propuštění zboží,
- c) záznamy (protokoly) z jednání vedených v průběhu kontroly,
- d) záznamy o skutečnostech zjištěných kontrolní skupinou mimo jednání,
- e) protokoly o seznámení kontrolované osoby s výsledkem kontrolního zjištění,
- f) vyjádření kontrolované osoby obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady k výsledku kontrolního zjištění,
- g) stanoviska kontrolní skupiny k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám kontrolované osoby,
- h) údaje o rozsahu provedené kontroly (zda byla zaměřena na kontrolu celní hodnoty, sazebního zařazení, původu zboží nebo šlo o kompletní kontrolu všech kolonek celního prohlášení),
- i) jaké důkazní prostředky byly po provedeném dokazování osvědčeny za důkazy a jak byly tyto důkazy hodnoceny (důraz je kladen i na to, jakými správními úvahami byla kontrolní skupina při dokazování vedena),
- j) výpočet cla nebo daně v případě, že výsledkem kontrolního zjištění je cla nebo daně byly vyměřeny a vybrány v jiné než zákonné výši.

Kontrolní zjištění a další údaje uváděné ve zprávě o kontrole po propuštění je kontrolní celní orgán povinen věrohodně doložit. Doklady a písemnosti získané v průběhu kontroly, o něž se celní orgán opírá, se přikládají v ověřených kopiích jako přílohy protokolu. Ostatní doklady lze uvést v textu kontrolního protokolu s příslušnými

identifikačními znaky tak, aby nemohlo dojít k jejich záměně nebo dvojímu výkladu (Janatka a kol., 2004).

Zpráva o kontrolním zjištění musí obsahovat veškeré zjištěné skutečnosti, a to pravdivě, srozumitelně a přesně a zároveň stručně a věcně. Kontrolovaná problematika musí být co nejkomplexněji popsána a nesmí připustit další dohady a pochybnosti. Doklady tvořící přílohu zprávy o kontrole po propuštění nemohou umožnit dvojí výklad ani mnohoznačnost zjištění. Dále musí obsahovat jen skutečnosti bezpečně zjištěné a jednoznačně doložené. Nesmí zde být uvedeny domněnky, úvahy, názory, nepravdivé nebo nepodložené podezření (Janatka a kol., 2004).

3.4 Řízení vedená v návaznosti na provedenou kontrolu po propuštění zboží

V případě zjištění nesprávného výpočtu cla kontrolou po propuštění zboží, ať z pohledu chybného sazebního zařazení, chybné celní hodnoty či chybného původu zboží, v navazujících řízeních clo dodatečně kontrolované osobě clo zaúčtuje (vydá rozhodnutí-dodatečný platební výměr) a provede řízení o důvodném podezření z porušení právních předpisů. Dodatečné zaúčtování cla kontrolní skupina provede ve smyslu ustanovení § 264 celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993), přičemž konečná výše cla může být upravena jak směrem nahoru (zvýšení částky cla), tak i směrem dolů (snížení částky cla).

Mezi navazující řízení lze rovněž podřadit vyměřovací řízení v případě, kdy kontrolní skupina odhalí existenci zboží, kterému nebylo přiděleno žádné celně schválené určení ve smyslu článku 4 bodu 15 celního kodexu (Evropská unie, 1992).

Po provedeném vyměřovacím nebo doměřovacím řízení bude celními orgány vydáno rozhodnutí, které musí mít náležitosti dané ustanovením § 102 daňového řádu (Česko, 2009), bude ve smyslu článku 6 odst. 3 celního kodexu (Evropská unie, 1992) odůvodněno a ve smyslu článku 244 celního kodexu (Evropská unie, 1992) bude obsahovat odepření odkladného účinku. Splatnost vyměřeného nebo dodatečně vyměřeného cla (popř. i daně) je upravena v článku 222 celního kodexu (Evropská unie, 1992) a činí 10 dnů ode dne oznámení rozhodnutí. Ustanovení § 143 odst. 5 daňového řádu (Česko, 2009) sice připouští, že splatnost rozdílu daně je v náhradní 15 denní lhůtě ode dne právní moci rozhodnutí. Toto ustanovení však s ohledem na speciální úpravu danou celním kodexem na splatnost dodatečně vyměřené částky cla a daně po provedené kontrole po

propuštění zboží nedopadá, resp. právní moc dodatečného platebního výměru nemá na splatnost doměřeného cla a popř. i daně žádný vliv.

3. 4. 1 Doměřovací řízení

K provedení doměřovacího řízení kontrolní skupinou po ukončení kontroly po propuštění je nezbytné, aby taková forma daňového řízení byla zahájena. Kontrola celního prohlášení po propuštění provedená ve smyslu článku 78 celního kodexu (Evropská unie, 1992) za podpory ustanovení § 127 celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993), stejně tak daňová kontrola provedená ve smyslu části druhé daňového řádu (Česko, 2009) je postupem, nikoli řízením. Z tohoto důvodu je doměřovací řízení formálně nutno zahájit tak, že v protokolu o ústním jednání, kterým se kontrola po propuštění zahajuje, kontrolní skupina jednoznačně konstatuje rovněž zahájení dílčího daňového řízení. Tato skutečnost je odrazem výkladu ustanovení § 264 odst. 2 písm. b) celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993), které stanoví, že doměřovací řízení provádí celní orgán, který provádí kontrolu po propuštění. Pokud kontrolní skupina v rámci zahájení kontroly po propuštění opomene dílčí daňové (doměřovací) řízení zahájit, mohla by nastat situace, kdy ukončená kontrola okamžikem podpisu zprávy o kontrolním zjištění znemožní kontrolní skupině doměřovací řízení provést a musel by toto řízení provést místně příslušný celní úřad, který rozhodl o propuštění zboží uvedeného v kontrolovaném celním prohlášení. Tato skutečnost by s sebou nesla prodlení v zaúčtování cla (vydání dodatečného platebního výměru a zároveň jeho zanesení do evidence cla), resp. v porušení článku 220 celního kodexu (Evropská unie, 1992), za což by Česká republika byla Evropskou unií sankcionována. Lhůta pro zaúčtování cla je 14 dnů ode dne ukončení kontroly po propuštění.

Nutno podotknout, že ustanovení § 264 celního zákona, které jako hmotně-právní ustanovení zakládá kontrolní skupině oprávnění provést doměřovací řízení, bylo do celního zákona vloženo až novelou celního zákona provedenou zákonem č. 104/2011 Sb. (Česko, 2011) a to v rámci specifického zaměření činnosti celních orgánů a odůvodněné odchylky od daňového řádu. Z důvodové zprávy k tomuto ustanovení (Česko, 2011a) vyplývá, s ohledem na stanovení přísných pravidel pro zaúčtování a odvod cla do rozpočtu Evropské Unie podle celních předpisů Evropské unie, že je nezbytné, aby celní orgány

disponovaly pravomocí zjištěný rozdíl cla dlužníkovi doměřit i mimo režim daňové kontroly vyplývající z obecné právní úpravy založené v ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu (Česko, 2009). Jak již bylo výše naznačeno, pokud kontrolní skupina provádí doměřovací řízení, provádí vlastně následné stanovení cla a popř. i daně v konkrétním dílčím daňovém řízení, přičemž jde o jakékoliv další, jiné než první, pravomocné vyměření téhož cla nebo daně. Samotné doměření cla nebo daně může spočívat ve zvýšení nebo snížení poslední známé platební povinnosti, což potvrzuje důvodová zpráva k daňovému řádu i komentář k ustanovení § 143 daňového řádu (Baxa a kol., 2011; Česko, 2008). Nadto ustanovení § 143 odst. 4 daňového řádu (Česko, 2009) uvádí, že pokud jsou v doměřovacím řízení zjištěny pouze rozdíly v jednotlivých údajích, na základě kterých nedojde ke změně poslední známé celní a daňové povinnosti, uvede kontrolní skupina ve výroku dodatečného platebního výměru, že daň se neodchyluje.

Doměřovací řízení se zpravidla vede s kontrolovanou osobou i v případě, kdy tato osoba byla při celním řízení nepřímou zastoupena, tedy za situace, kdy kontrolované celní prohlášení bylo podáno jménem nepřímého zástupce ve prospěch zastoupené osoby (kontrolované osoby). Tato situace nevylučuje možnost, aby v případě nesplnění povinnosti uložené dodatečným platebním výměrem kontrolované osobě, bylo s nepřímým zástupcem, jakožto společným a nerozdílným dlužníkem ve smyslu článku 201 celního kodexu (Evropská unie, 1992), zahájeno samostatné doměřovací řízení. Takové řízení však nepovede kontrolní skupina, ale místně příslušný celní úřad, který kontrolované celní prohlášení vydal a eviduje jej (Hrbek, 2011).

Řízení navazující v rámci prováděné kontroly po propuštění zboží po odhalení existence zboží, kterému nebylo přiděleno žádné celně schválené určení ve smyslu článku 4 bodu 15 celního kodexu (Evropská unie, 1992) bude rovněž provedeno postupem podle článku 264 celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993). Nepůjde ovšem o řízení doměřovací, ale vyměřovací. Důvodem je skutečnost, že ve věci absentuje prvotní pravomocně stanovená celní a daňová povinnost. Místně příslušným celním úřadem k vydání zaúčtování cla a daně bude v souladu s ustanovením § 320 odst. 2 celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993) ten celní úřad, který rozhodně skutečnosti zjistil jako první. Zpravidla to bude ten celní úřad, který kontrolu po propuštění provádí. Nutno podotknout, že v rámci organizační struktury Celní správy České republiky to

nebude kontrolní skupina spadající pod oddělení Kontrol (odd. 031), ale příslušné oddělení Právní podpory a správy příjmů (odd. 021) tohoto celního úřadu.

3. 4. 2 Řízení o vrácení cla

Řízením o vrácení cla je rovněž myšleno řízení doměřovací, při kterém dojde ke snížení poslední známé celní a daňové povinnosti. Toto řízení, stejně jako při zvýšení poslední známé daňové povinnosti, povede ten celní úřad resp. kontrolní skupina, která kontrolu po propuštění zboží provedla. Vlastní vrácení peněžních prostředků ovšem už bude realizovat ten celní úřad, který kontrolované celní prohlášení vydal. Je nutno vycházet z ustanovení § 134 daňového řádu (Česko, 2009), které vymezuje pojem daňové řízení pro správu daní a to ve všech dílčích řízeních upravených v ustanovení § 134 odst. 3 tohoto právního předpisu. Na základě tohoto ustanovení je doměřovací řízení považováno za dílčí řízení a to řízení nalézací, podle ustanovení § 134 odst. 3 písm. a) bod 2. daňového řádu (Česko, 2009). Vydání dodatečného platebního výměru, kterým se poslední známá daňová povinnost bude snižovat, tak lze podřadit pod řízení nalézací ve smyslu výše uvedeného a tím se fakticky bude jednat o rozhodnutí o vrácení cla. Z tohoto důvodu se doměřovací řízení ve vztahu k vrácení cla po provedené kontrole po propuštění bude také řídit hmotně-právním ustanovením daným článkem 236 celního kodexu (Evropská unie, 1992) a ustanovením § 264 odst. 2 písm. b) celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993). Jako procesně-právní předpis bude použito daňového řádu (Česko, 2009). Celní úřad příslušný k faktickému vrácení cla bude po ukončeném doměřovacím řízení postupovat výhradně podle Hlavy páté (placení daní) daňového řádu (Česko, 2009).

3. 4. 3 Správní trestání

Skutkové podstaty porušení celních předpisů je upraveno v Hlavě čtrnácté, ustanovení §§ 293-294 celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993). V ustanovení § 293 celního zákona je uveden výčet skutkových podstat přestupků pro fyzické osoby, v ustanovení § 294 celního zákona pak výčet skutkových podstat správních deliktů pro právnické osoby a fyzické osoby podnikatele.

Procesně-právním předpisem při projednávání správních deliktů spáchaných právníckými osobami a fyzickými osobami-podnikateli je správní řád (Česko, 2004b), jak vyplývá z ustanovení § 320 odst. 1 písm. b) celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993). Při projednávání přestupků spáchaných fyzickými osobami je navíc ještě postupováno podle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1990).

Místní příslušnost k projednání správního deliktu je upravena v ustanovení § 298 odst. 5 celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993) a zní následovně: *„Správní delikt právnícké osoby projedná celní úřad, v jehož obvodu má právnícká osoba podezřelá ze spáchání správního deliktu sídlo. Správní delikt podnikající fyzické osoby projedná celní úřad, v jehož obvodu má podnikající fyzická osoba podezřelá ze spáchání správního deliktu místo podnikání. Nenachází-li se sídlo právnícké osoby nebo místo podnikání podnikající fyzické osoby na území České republiky, projedná správní delikt celní úřad, v jehož obvodu byl správní delikt spáchán, popřípadě zjištěn“*.

Místní příslušnost k projednání přestupku se řídí ustanovením § 55 odst. 3 přestupkového zákona (Česko, 1990).

Jakmile v rámci provedené kontroly po propuštění je v oblasti celní problematiky zjištěno porušení právních předpisů, postoupí kontrolní skupina zprávu o kontrole po propuštění zboží a další doklady osvědčující kontrolní zjištění místně a věcně příslušnému celnímu úřadu jako podnět pro zahájení řízení o správním deliktu nebo přestupku. Pokud jsou při kontrole po propuštění zboží zjištěny skutečnosti zakládající podezření z trestného činu, kontrolní skupina rovněž postoupí zprávu o kontrole po propuštění zboží a další listiny osvědčující kontrolní zjištění jako podnět pro podezření z trestného činu příslušnému celnímu ředitelství pověřenému k provádění úkonů trestního řízení. V případě zjištění porušení právních předpisů v oblasti zahraničního obchodu s vojenským materiálem, zašle kontrolní skupina zprávu o kontrole po propuštění zboží společně s průvodním dopisem Licenční správě Ministerstva průmyslu a obchodu jako podnět pro zahájení správního řízení. V případě zjištění porušení právních předpisů v oblasti mezinárodních sankcí, zašle kontrolní skupina zprávu o kontrole po propuštění zboží společně s průvodním dopisem Finančně analytickému útvaru Ministerstva financí jako podnět pro zahájení správního řízení (Hrbek, 2011).

Správní trestání upravené v Hlavě čtrnácté celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993) je vedeno pouze po objektivní stránce věci, tedy zda došlo k porušení právní povinnosti dané jednotlivými ustanovení právních předpisů v oblasti celnictví a naplnění skutkové podstaty uvedené v této Hlavě. Není vůbec přihlíženo k subjektivní stránce věci, tedy míře zavinění. Při této konstrukci správního trestání v oblasti celnictví nezřídka dochází k nedorozumění při projednávání správního deliktu s osobami (deklaranty), kteří se nechali v celním řízení zastupovat formou přímého zastoupení dle článku 5 odst. 2 první odrážky celního kodexu (Evropská unie, 1992). Modelová situace vypadá tak, že u deklaranta jako kontrolované osoby je v rámci provedené kontrole celního prohlášení po propuštění zboží zjištěno chybné sazební zařazení. Kontrolní skupina následně postoupí podnět místně příslušnému celnímu úřadu k zahájení správního řízení ve věci podezření ze spáchání správního deliktu. Místně příslušný celní úřad zahájí ve věci správní řízení a kontrolovanou osobu označí jako osobu podezřelou ze spáchání správního deliktu souvisejícího s propuštěním zboží do celního režimu volný oběh/vývoz. V tomto momentu se kontrolovaná osoba nad vznesením obviněním podivuje a podává vyjádření v tom smyslu, že předmětné celní prohlášení nevyplňovala ona, ale její přímý zástupce a tedy obviněným má být tento zástupce. Následně dochází k podání vyčerpávajících informací o tom, že jedinou osobou odpovědnou za správné a úplné údaje uvedené v celním prohlášení dle článku 199 prováděcího předpisu k celnímu kodexu (Evropská unie, 1993) je právě osoba deklaranta (kontrolovaná osoba) nebo její zástupce (pouze zástupce nepřímý). Současně je obviněnému (kontrolované osobě) vysvětleno, že míra zavinění v podobě subjektivní stránky věci není v případě porušení celních předpisů posuzována. Zde je namístě vytknout kontrolní skupině nedostatek v poučení kontrolované osoby v tom, že pouze formálně do zprávy o provedené kontrole celního prohlášení po propuštění zboží v případě pozitivního zjištění zaznamená poznámku o postoupení podnětu z podezření porušení právních předpisů k projednání místně příslušnému celnímu úřadu, aniž by zároveň kontrolované osobě sdělila, že z podezření porušení právních předpisů je viněna právě tato osoba. Pro navazující správní řízení ve věcech správního trestání by poskytnutá informace byla přínosem a dosavadní míra nespokojenosti kontrolovaných osob v jejich obviňování tak byla snížena na minimum. Po naznačení, že za správnost údajů v kontrolovaném celním prohlášení odpovídá i nepřímý zástupce, který se v případě nepřímého zastoupení dle článku 5 odst. 2 druhé odrážky celního kodexu

(Evropská unie, 1992) dostává do pozice deklaranta je potřeba doplnit, že správní trestání u tohoto druhu zastoupení má obdobný charakter. Rozdíl je pouze v tom, že kontrolovaná osoba v pozici osoby zastoupené bude v případě pozitivního zjištění označena za dlužníka v navazujícím doměřovacím řízení a osoba nepřímého zástupce, ač fakticky se kontroly po propuštění zboží nezúčastnila, bude v navazujícím správním řízení obviněna z porušení právních předpisů.

Stejně jako oblast kontrol po propuštění zboží doznala i oblast správního trestání novelou celního zákona s účinností ke dni 01. 07. 2011 změn. Jak vyplývá z důvodové zprávy (Česko, 2011a) k Hlavě čtrnácté celního zákona, byla změna provedena vedle důvodu zpřesnění a doplnění některých ustanovení stávajícího celního zákona tak, aby lépe odpovídala potřebám praxe a z důvodu dosažení terminologické jednotnosti mezi celním zákonem a celním kodexem také z důvodu úpravy celních přestupků a celních deliktů v oblasti celnictví podle standardů zásad právní úpravy přestupků a jiných správních deliktů v zákonech upravujících výkon veřejné správy.

Provedenou změnou došlo k tomu, že místní příslušnost u přestupku spáchaného nepodnikající fyzickou osobou se začala řídit podle přestupkového zákona (Česko, 1990), kde v ustanovení § 55 odst. 1 je upraveno, že místní příslušnost k projednání přestupku se řídí místem spáchání přestupku. Tuto úpravu celní orgány pomíjejí a nadále postupují ve smyslu téměř 20 let praxe, tedy že přestupek projedná ten celní úřad, v jehož územním obvodu se pachatel zdržuje nebo pracuje. Ostatně toto oprávnění celních orgánů je rovněž upraveno v ustanovení § 55 odst. 3 přestupkového zákona (Česko, 1990).

4. ZHODNOCENÍ PROVEDENÝCH KONTROL PO PROPUŠTĚNÍ ZBOŽÍ

Tabulka č. 1: celkový počet kontrol za jednotlivá celní ředitelství v roce 2004

Celní ředitelství	počet clo a daně	pozitivní	únik cla a daně	počet ostatní	pozitivní
Brno	166	87	34 908 963	0	0
České Budějovice	46	28	2 367 852	0	0
Hradec Králové	163	83	43 067 828	0	0
Olomouc	124	63	18 021 606	0	0
Ostrava	99	50	8 040 522	0	0
Plzeň	122	60	26 125 238	0	0
Praha	342	176	318 698 551	0	0
Ústí nad Labem	167	96	10 780 298	0	0
Celkem	1229	643	462 010 858	0	0

Zdroj dat: Generální ředitelství cel; tabulka autor

Tabulka č. 2: celkový počet kontrol za jednotlivá celní ředitelství v roce 2005

Celní ředitelství	počet clo a daně	pozitivní	únik cla a daně	počet ostatní	pozitivní
Brno	179	90	29 688 837	0	0
České Budějovice	78	60	27 543 409	0	0
Hradec Králové	152	99	5 596 096	0	0
Olomouc	156	81	10 190 276	0	0
Ostrava	107	72	26 069 357	0	0
Plzeň	107	55	9 620 930	0	0
Praha	412	279	113 408 128	0	0
Ústí nad Labem	198	107	18 544 057	0	0
Celkem	1389	843	240 661 090	0	0

Zdroj dat: Generální ředitelství cel; tabulka autor

Tabulka č. 3: celkový počet kontrol za jednotlivá celní ředitelství v roce 2006

Celní ředitelství	počet clo a daně	pozitivní	únik cla a daně	počet ostatní	pozitivní
Brno	151	77	19 206 906	2	0
České Budějovice	79	38	12 648 654	2	0
Hradec Králové	96	53	7 905 478	1	0
Olomouc	157	73	20 701 709	4	0
Ostrava	113	61	11 990 777	3	0
Plzeň	102	50	25 260 586	3	0
Praha	460	329	33 531 050	16	2
Ústí nad Labem	141	84	3 384 523	0	0
Celkem	1299	765	134 629 683 Kč	31	2

Zdroj dat: Generální ředitelství cel; tabulka autor

Tabulka č. 4: celkový počet kontrol za jednotlivá celní ředitelství v roce 2007

Celní ředitelství	počet clo a daně	pozitivní	únik cla a daně	počet ostatní	pozitivní
Brno	145	51	12 825 887	0	0
České Budějovice	71	22	1 753 039	0	0
Hradec Králové	84	41	1 644 200	0	0
Olomouc	131	51	14 504 507	0	0
Ostrava	78	43	20 554 974	0	0
Plzeň	80	28	2 634 295	0	0
Praha	358	253	126 301 734	1	1
Ústí nad Labem	154	58	12 748 657	0	0
Celkem	1101	547	192 967 293 Kč	1	1

Zdroj dat: Generální ředitelství cel; tabulka autor

Tabulka č. 5: celkový počet kontrol za jednotlivá celní ředitelství v roce 2008

Celní ředitelství	počet clo a daně	pozitivní	únik cla a daně	počet ostatní	pozitivní
Brno	159	58	14 250 135	28	0
České Budějovice	43	13	465 025	0	0
Hradec Králové	89	42	1 740 552	2	0
Olomouc	99	34	33 203 146	0	0
Ostrava	77	25	14 935 876	5	2
Plzeň	64	24	2 865 837	0	0
Praha	245	168	19 359 114	29	3
Ústí nad Labem	72	44	6 281 006	2	1
Celkem	848	408	93 100 691 Kč	64	6

Zdroj dat: Generální ředitelství cel; tabulka autor

Tabulka č. 6: celkový počet kontrol za jednotlivá celní ředitelství v roce 2009

Celní ředitelství	počet clo a daně	pozitivní	únik cla a daně	počet ostatní	pozitivní
Brno	107	65	50 244 527	4	1
České Budějovice	28	12	220 833	3	0
Hradec Králové	69	38	3 054 689	2	0
Olomouc	113	40	15 946 618	1	0
Ostrava	57	29	7 125 193	2	0
Plzeň	43	12	139 543	2	0
Praha	232	159	14 407 535	11	0
Ústí nad Labem	75	35	3 585 358	5	1
Celkem	724	390	94 724 341 Kč	30	2

Zdroj dat: Generální ředitelství cel; tabulka autor

Tabulka č. 7: celkový počet kontrol za jednotlivá celní ředitelství v roce 2010

Celní ředitelství	počet clo a daně	pozitivní	únik cla a daně	počet ostatní	pozitivní
Brno	123	62	20 803 225	5	0
České Budějovice	20	9	207 0072	3	0
Hradec Králové	63	35	4 034 192	6	1
Olomouc	104	41	8 130 591	3	0
Ostrava	59	39	158 510 852	0	0
Plzeň	24	10	244 917	3	1
Praha	242	175	56 934 481	15	7
Ústí nad Labem	63	32	666 485	3	0
Celkem	698	403	249 531 750 Kč	38	9

Zdroj dat: Generální ředitelství cel; tabulka autor

Tabulka č. 8: celkový počet kontrol za jednotlivá celní ředitelství v roce 2011

Celní ředitelství	počet clo a daně	pozitivní	únik cla a daně	počet ostatní	pozitivní
Brno	90	54	4 892 966	2	0
České Budějovice	16	7	908 789	4	0
Hradec Králové	52	31	2 128 430	2	0
Olomouc	89	41	4 131 610	0	0
Ostrava	46	29	5 080 809	0	0
Plzeň	27	10	23 790 262	3	0
Praha	229	155	20 459 510	17	5
Ústí nad Labem	60	29	833 057	0	0
Celkem	609	356	62 225 433 Kč	28	5

Zdroj dat: Generální ředitelství cel; tabulka autor

Tabulka č. 9: celkový počet kontrol za období 2004-2011

Celní ředitelství	počet clo a daně	pozitivní	únik cla a daně	počet ostatní	pozitivní
Brno	1120	544	186 821 446	41	1
České Budějovice	381	189	47 977 673	12	0
Hradec Králové	768	422	69 171 465	13	1
Olomouc	973	424	124 830 063	8	0
Ostrava	636	348	252 308 360	10	2
Plzeň	569	249	23 790 262	11	1
Praha	2520	1694	703 100 103	89	18
Ústí nad Labem	930	485	56 823 441	10	2
Celkem	7897	4355	1 531 714 159 Kč	194	25

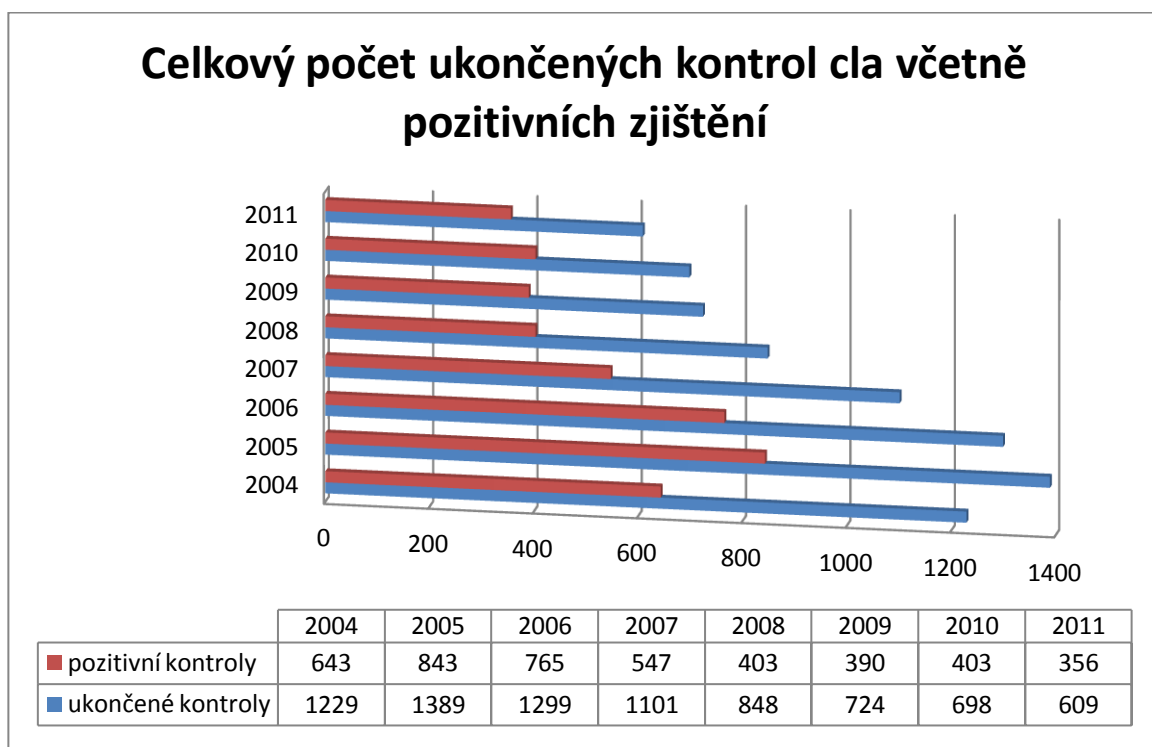
Zdroj dat: Generální ředitelství cel; tabulka autor

Graf č. 1: únik na cle a dani zjištěný kontrolou po propuštění za období 2004-2011



Zdroj dat: Generální ředitelství cel; graf autor

Graf č. 2: počet ukončených a pozitivních kontrol za období 2004-2011



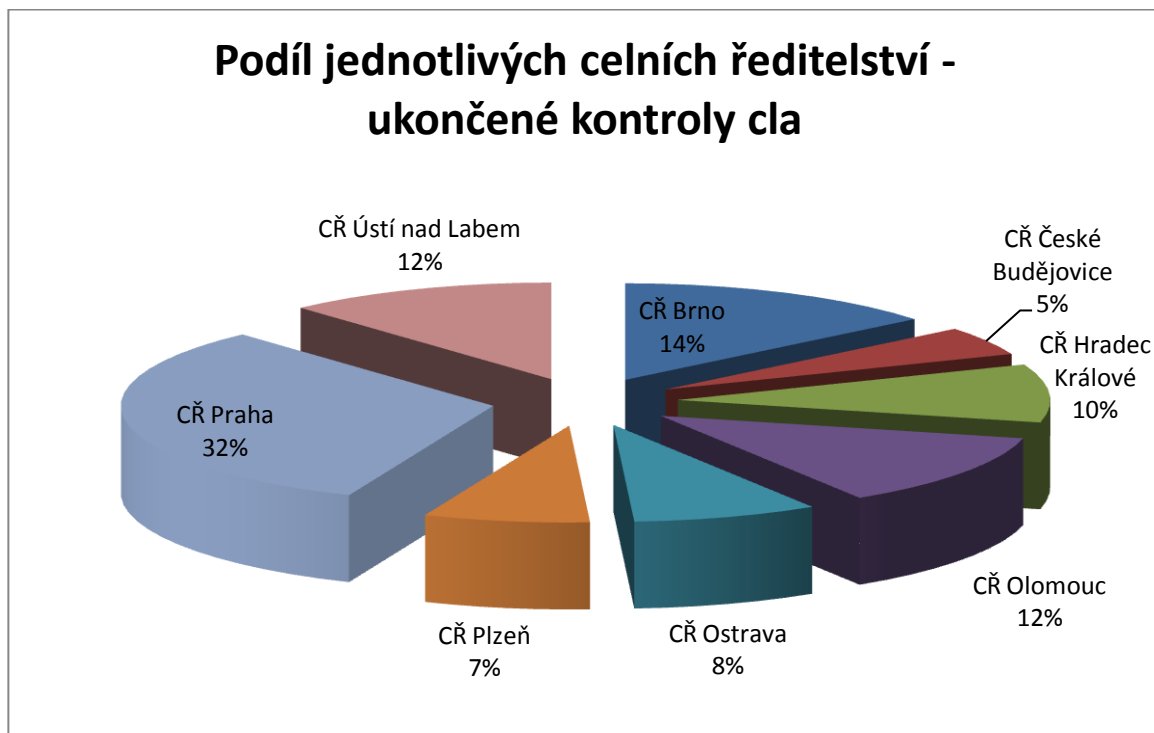
Zdroj dat: Generální ředitelství cel; graf autor

Z tabulek č. 1 – č. 8 a grafu č. 1 vyplývá, že výše zjištěného úniku na cle a dani má nejvyšší hodnotu v roce 2004, přičemž v následujících obdobích, vyjma roku 2007 a 2010, má klesající tendenci.

Při porovnání let 2004 a 2011 došlo k propadu zjištěného úniku cla a dani téměř o 300 %. Graf č. 2 vypovídá o tom, že počet ukončených kontrol včetně pozitivních zjištění od roku 2004 rovněž klesá. Nicméně mezi parametrem ukončených kontrol cla a daní a pozitivních zjištění panuje vztah, že na jedno pozitivní zjištění je třeba provést dvě kontroly.

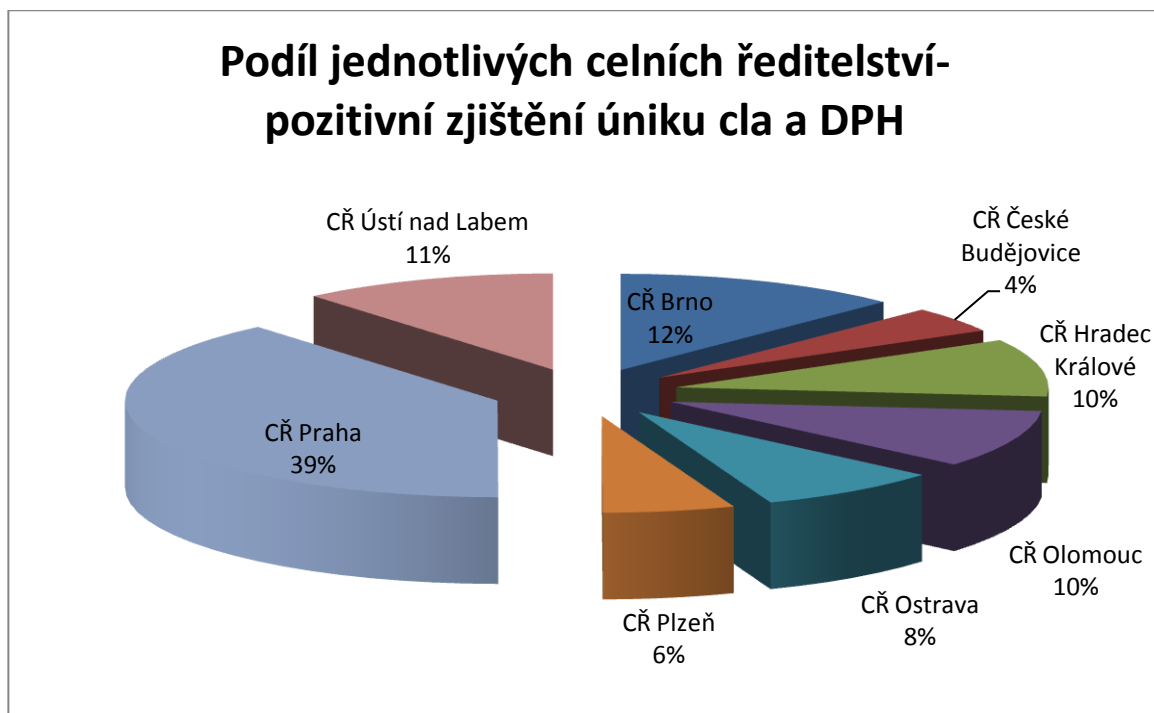
Z porovnání výsledků v grafu č. 1 a grafu č. 2 je zřejmé, že s klesající tendencí pozitivních zjištění cla zároveň klesá celková výše zjištěného úniku cla a daní.

Graf č. 3: ukončené kontroly dle celních ředitelství za období 2004-2011 (%)



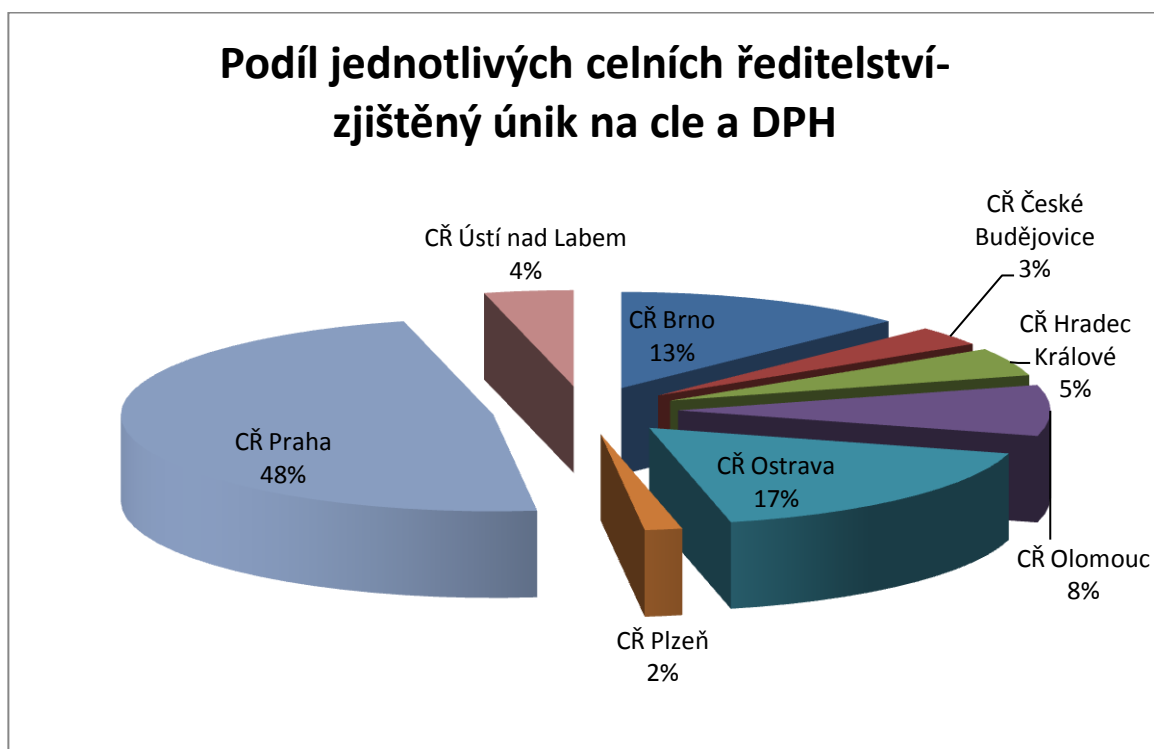
Zdroj dat: Generální ředitelství cel; graf autor

Graf č. 4: pozitivní zjištění dle celních ředitelství za období 2004-2011 (%)



Zdroj dat: Generální ředitelství cel; graf autor

Graf č. 5: únik na cle a dani dle celních ředitelství za období 2004-2011 (%)



Zdroj dat: Generální ředitelství cel; graf autor

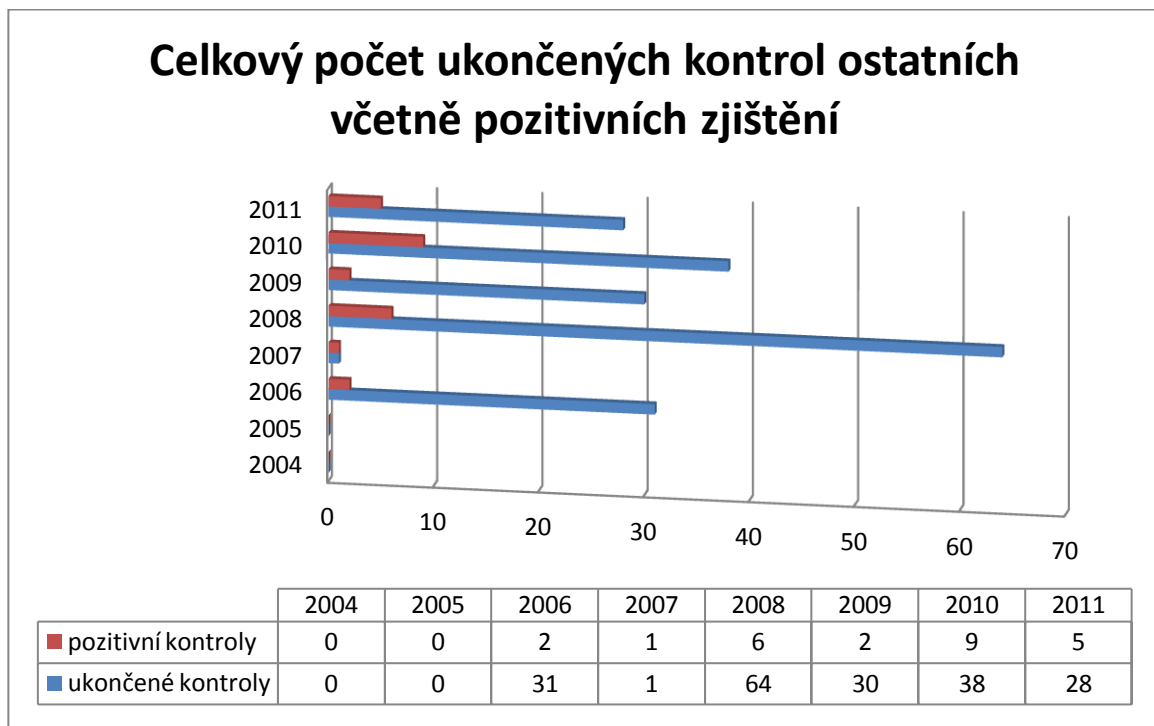
Grafy č. 3, č. 4 a č. 5 zobrazují podíl jednotlivých celních ředitelství (zahrnují jak celní úřady příslušné k uvedeným celním ředitelstvím, tak také samotná celní ředitelství) v rámci celé České republiky na počtu ukončených kontrol cla a daní, počtu pozitivních zjištění vzešlých z provedených kontrol a výši zjištěného úniku cla a daní.

Jasně dominantní postavení má Celní ředitelství Praha, které v počtu provedených kontrol a pozitivních zjištění zaujímá přes 30 % podílu a ve výši zjištěného úniku cla a daní téměř 50 % v rámci celé České republiky.

Na roveň Celnímu ředitelství Praha se ve sledovaných parametrech provedených kontrol cla a daní a pozitivních zjištění staví souhrn všech celních ředitelství sídlících na Moravě a ve Slezsku (Celní ředitelství Brno, Olomouc a Ostrava). Na výši zjištěného úniku cla a daní se tato celní ředitelství podílí téměř 40 %.

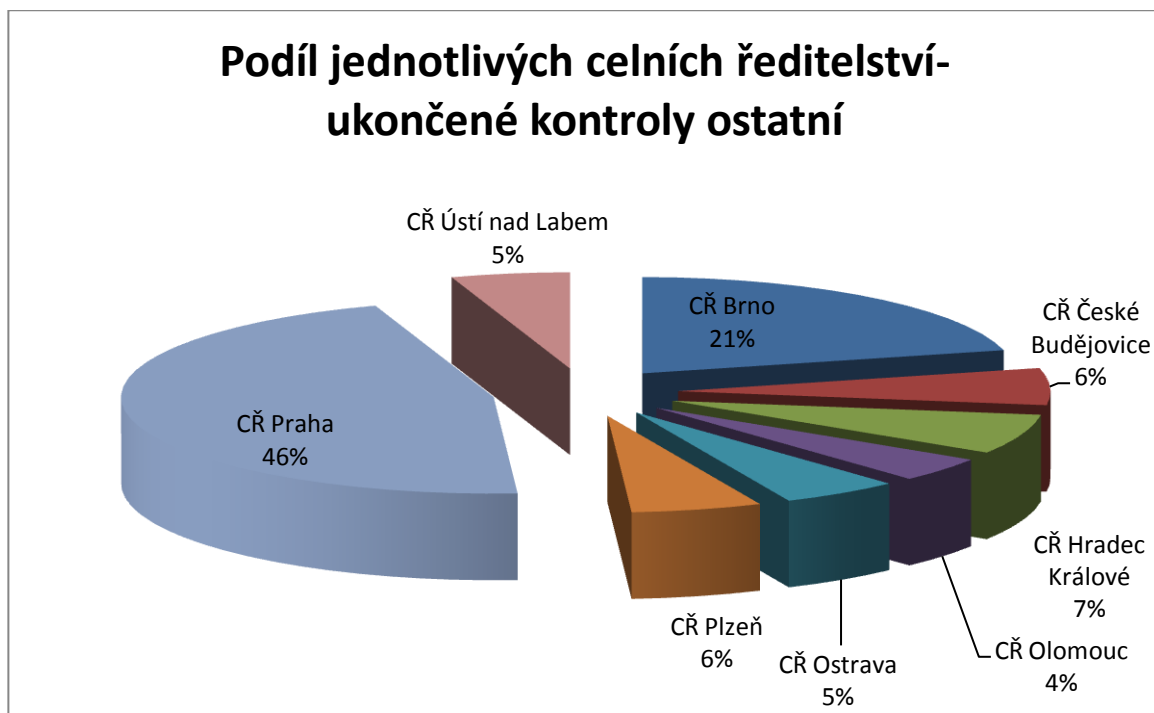
Výchozí údaje pro znázornění jednotlivých podílů jsou uvedena v tabulce č. 9.

Graf č. 6: počet ukončených a pozitivních kontrol za období 2004-2011



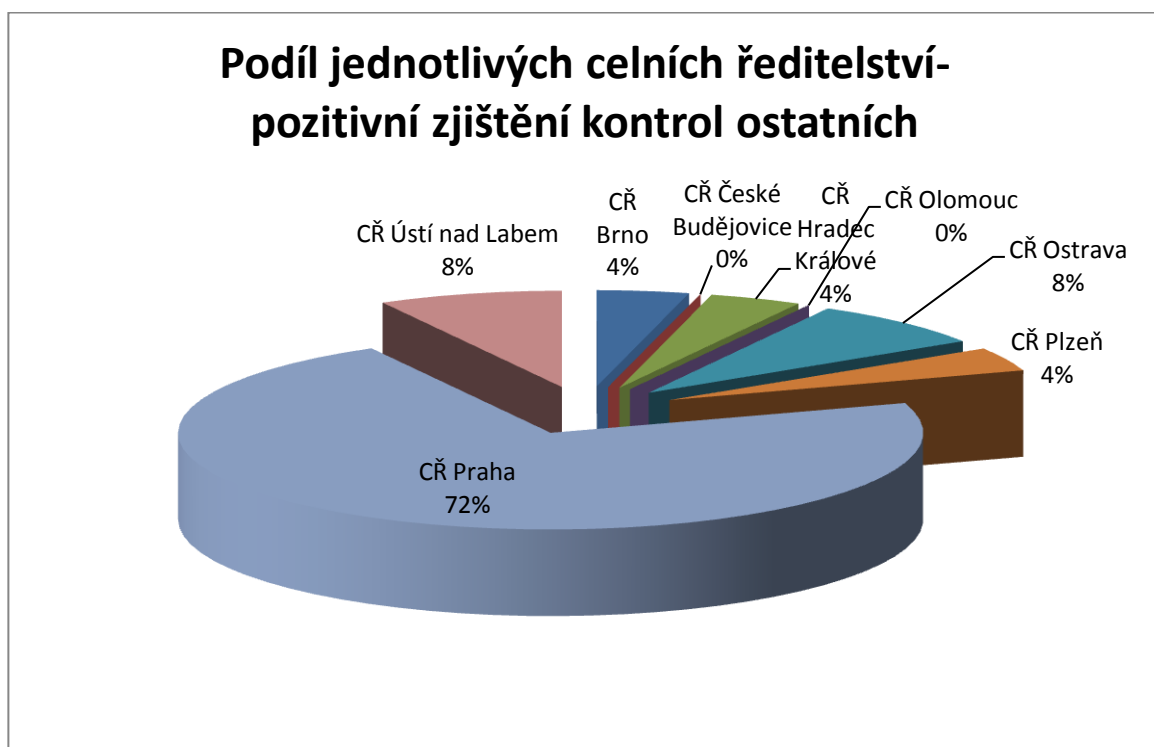
Zdroj dat: Generální ředitelství cel; graf autor

Graf č. 7: ukončené kontroly dle celních ředitelství za období 2004-2011 (%)



Zdroj dat: Generální ředitelství cel; graf autor

Graf č. 8: pozitivní zjištění dle celních ředitelství za období 2004-2011 (%)



Zdroj dat: Generální ředitelství cel; graf autor

Graf č. 6 ukazuje, že počet ukončených ostatních kontrol má vyjma roku 2007 a roku 2008 lineární charakter. Roky 2004 a 2005 nebyly pro neprovedenou žádnou kontrolu hodnoceny. Naproti tomu pozitivní zjištění za jednotlivá období kolísají. Mezi parametrem ukončených ostatních kontrol a pozitivních zjištění panuje vztah, že na jedno pozitivní zjištění je třeba provést téměř 9 kontrol.

Grafy č. 7 a č. 8 zobrazují podíl jednotlivých celních ředitelství (zahrnují jak celní úřady příslušné k uvedeným celním ředitelstvím, tak také samotná celní ředitelství) v rámci celé České republiky na počtu ukončených ostatních kontrol a počtu pozitivních zjištění vzešlých z těchto kontrol.

Jasně dominantní postavení má Celní ředitelství Praha, které v počtu provedených kontrol zaujímá téměř 50 % podílu. Celní ředitelství Brno zaujímá 20 % podílu a ostatní celní ředitelství se téměř rovným dílem podílí na zbylých 30 % podílu v počtu provedených ostatních kontrol. Celní ředitelství Praha rovněž dominuje v počtu pozitivních zjištění, přičemž dosahuje více jak 70 % podílu v rámci celé České republiky. Lze uzavřít, že ostatní celní ředitelství se v tomto sledovaném parametru podílí téměř stejným dílem,

vyjma Celního ředitelství Olomouc a Celního ředitelství Ostrava, které k žádnému pozitivnímu zjištění v rámci provedených ostatních kontrol nedospěla.

Výchozí údaje pro znázornění celkového počtu kontrol a pozitivních zjištění jsou uvedeny v tabulkách č. 1 – č. 8 a jednotlivé podíly na provedených kontrolách a pozitivním zjištění jsou uvedeny v tabulce č. 9.

5. VÝSLEDKY

Přestože počet provedených kontrol a počet pozitivních zjištění úniku na cla a daních převyšoval v roce 2005 rok 2004, došlo v roce 2005 k prudkému poklesu snížení výše zjištěného úniku cla a daní. Na tuto skutečnost měl vliv vstup České republiky do Evropské unie ke dni 01. 05. 2004, kdy zboží se statusem Evropské unie přestalo být zájmem celních orgánů a kdy zároveň došlo k výrazné transformaci celní správy. Tento milník v dějinách Celní správy České republiky s sebou nesl opuštění státních hranic a přesunutí celého procesu celního řízení do vnitrozemí. Zároveň došlo k zeštíhlení aparátu stavu výkonných celních úředníků pocházejících a službu konajících zejména v pohraničních oblastech. Na druhou stranu byly celní správě svěřeny do rukou nové kompetence, což s sebou neslo vytvoření nových a nezbytných podmínek nejenom v oblasti kontrolních činností, v oblasti správy spotřebních daní, ale vlastně také při ekonomické ochraně zájmů celé Evropské unie. Rok 2005 byl rovněž změnou v daňovém systému České republiky, neboť s účinností od 01. 01. 2005 přestala být celní správa správcem DPH při dovozu zboží ze třetích zemí v případě vzniku celního dluhu propuštěním zboží do navrženého celního režimu. Naproti tomu je nutno konstatovat, že legislativa komunitárního práva spojená se vstupem České republiky do Evropské unie neměla na hodnocené parametry ukončených kontrol, pozitivních zjištění nebo výše zjištěného úniku cla a daní žádný vliv. Efektivita kontrol za hodnocené období sice klesla, dokonce dosti významně, spravedlivě je však tuto skutečnost nutno přičíst změnám, které měly dopad na celou Českou republiku jako svrchovaného státu, která se stala součástí regionu zvaného Evropská unie. Co se týče efektivity kontrol v oblasti ostatních kontrol zaměřených zejména na společnou zemědělskou politiku nebo zboží dvojího užití či obchod s vojenským materiálem, pak nezbyvá než konstatovat, že byla nulová.

V roce 2006 oproti roku 2005 dochází k poklesu všech tří sledovaných parametrů. Pokles ve zjištěném úniku cla a daní je ale zdánlivý. Důvody jsou zejména v tom, že clo v sobě zahrnuje součet 100 % nároku na tento poplatek náležející výhradně do státního rozpočtu České republiky (tzv. „předunijní“ clo) a 75 % nároku Evropské unie z titulu odvodu v rámci Tradičních vlastních zdrojů Evropské unie (tzv. „unijní“ clo). Z hlediska DPH se zde promítá skutečnost, že s ohledem na změnu správce daně při dovozu zboží ze třetích zemí, klesá počet celních prohlášení vybraných ke kontrole, u kterých vznikl celní dluh do 31. 12. 2004. Lze shrnout, že zatímco výše zjištěného úniku na DPH má vzhledem

k celkově zjištěnému úniku cla a daní klesající tendenci, výše zjištěného úniku cla tendenci stoupající. Přestože počet pozitivních zjištění má v hodnoceném období rovněž klesající tendenci, efektivita ukončených kontrol stoupá. Autor vychází z toho, že postupně dochází ke zvyšování kvality kontrolní činnosti a zkvalitnění výběru subjektů pro provedení kontroly. Naproti tomu efektivita kontrol v ostatních oblastech je příliš nízká. Zde se ukazuje, že celní správa tuto kontrolní činnost vykonává pouze na dožádání příslušných státních institucí, jako jsou Státní zemědělský a intervenční fond, Ministerstvo průmyslu a obchodu či Ministerstvo financí. Důvodem jsou počátky této úzce a specificky zaměřené kontrolní činnosti a personální nedostatečnost odborně zaměřených kontrolorů.

Rok 2007 má se srovnáním s rokem 2006 opět klesající tendenci u dvou sledovaných parametrů, přičemž u výše zjištěného úniku cla a daní došlo k významnému nárůstu. Konečně co se týče efektivity provedených kontrol celních prohlášení včetně kontrol ostatních, lze vyvodit stejné závěry, jako pro hodnocení roku 2006. Za nárůstem celkové výše zjištěného úniku stojí významné odhalení úniku na SPD. Nadto autor doplňuje, že počínaje rokem 2007, s ohledem na stávající legislativu platnou do 30. 04. 2004, postupně dochází k omezení možnosti zaúčtovat tzv. „předunijní“ clo a daně, a proto z hlediska efektivity byl výběr celních prohlášení s datem vzniku celního dluhu do 30. 04. 2004 ke kontrole tomuto stavu přizpůsoben.

V roce 2008 dochází oproti roku 2007 opět k poklesu počtu provedených kontrol, pozitivních zjištění i částky úniku cla a daní. Rovněž je hodnocené období obdobím, ve kterém se snižuje částka úniku na DPH a naopak se zvyšuje částka úniku cla. Částka úniku na SPD je ve vztahu k celé částce úniku cla a daní zanedbatelná. Počet pozitivních zjištění má v hodnoceném období, stejně jako v minulých obdobích, rovněž klesající tendenci, ovšem efektivita provedených kontrol stoupá. Důvodem je především neustálé zvyšování kvality kontrolní činnosti, a to i přes nestabilní personální situaci u jednotlivých kontrolních orgánů, a efektivnější koordinaci kontrolní činnosti na všech úrovních integrovaných kontrol. Díky připojení dokumentačních kontrol k oddělení Kontrol celních úřadů (odd. 031) rovněž došlo ke zlepšení výběru subjektů pro provedení kontroly. Naproti tomu efektivita kontrol v ostatních oblastech je stále na nízké úrovni. Přestože došlo k určitému zlepšení odbornosti kontrolujících celníků, stále tato oblast kontrol zůstává v pozadí a je uplatňována na dožádání příslušných státních institucí. Této situaci nepřispívá ani personální nedostatečnost v útvarech integrovaných kontrol.

Rok 2009 se nesl v duchu předchozích hodnocených období, oproti roku 2008 dochází k poklesu počtu provedených kontrol, pozitivních zjištění, zanedbatelně došlo k nárůstu částky úniku cla a daní. Stejně tak při neustále klesající částce zjištěného úniku na DPH roste částka úniku na cle a to vše za situace, kdy celkový počet zjištěného úniku cla a daní má stále klesající tendenci. Částka úniku na SPD je ve vztahu k celé částce úniku cla a daní rovněž jako v předchozím období zanedbatelná. V roce 2009 byly v rámci celní správy vydány služební předpisy pro oblast provádění kontrol po propuštění zboží, které v mnohém upřesnily a doplnily doposavad zažité postupy nejenom kontrolních orgánů, ale i dalších součástí celní správy, které s výsledky provedených kontrol musely nadále pracovat, třeba ve vztahu k navazujícím řízením o doměření cla a daně nebo řízením v oblasti správního trestání. Dále byl v oblasti vzdělávání kontrolorů v druhé polovině roku 2009 uskutečněn za podpory odboru Vzdělávání zaměstnanců celní správy Generálního ředitelství cel (odbor 40) a při spoluorganizaci odboru Správy celních a daňových příjmů Generálního ředitelství cel (odbor 24) specializační kurz, zaměřený na výkon kontroly po propuštění zboží, praktické aplikace podvojného účetnictví a obchodně-závazkových vztahů. Nová metodika tak vedle stále se zdokonalující činnosti při výběru subjektů vhodných ke kontrole, efektivnější koordinací kontrolní činnosti na všech úrovních, zvyšování kvality kontrolní činnosti a přes neutěšenou personální situaci vzniklou především neustálou fluktuací vyškolených kontrolorů, napomohla k dalšímu zefektivnění této specifické kontrolní činnosti. Na druhou stranu oblast ostatních kontrol zaměřených na společnou zemědělskou politiku nebo zboží dvojího užití či obchod s vojenským materiálem má setrvalou tendenci nízké efektivity.

V roce 2010 přes stále pokračující klesající tendenci v počtu ukončených kontrol došlo k mírnému vzestupu pozitivního zjištění úniku cla a daní a k výraznému nárůstu zjištěné částky úniku cla a daní. Výše částky úniku cla a daní v tomto hodnoceném období je srovnatelná s částkou úniku cla a daní v roce 2005, ovšem s tím rozdílem, že v roce 2005 se na celkové částce zjištěného úniku nejvíce podílela DPH, v roce 2010 to bylo clo. DPH a SPD v celkové částce zjištěného úniku cla a daní tvoří v hodnoceném období zanedbatelnou hodnotu. V oblasti vzdělávání byly v roce 2010 uskutečněny pro kontrolory další dva specializační kurzy, které byly doplněny o zaměření na celní hodnotu, sazební zařazení zboží, původ zboží a pro připomenutí i na vlastní celní řízení. Rovněž se uskutečnil specializační kurz zaměřený na mezinárodní kontrolní režimy – zboží dvojího

užití. Toto hodnocené období lze v oblasti provedených kontrol po propuštění zboží označit za vysoce efektivní, zejména s ohledem na zavedení a správnou aplikaci nových služebních předpisů, kdy došlo k dalšímu zkvalitnění kontrolní činnosti. K tomu přispělo i zapojení dalších útvarů celní správy, jako jsou Centrální analytická jednotka (odd. 103 Generálního ředitelství cel) a oddělení Analýzy jednotlivých celních ředitelství (odd. 20) v rámci provedení analýzy rizikových komodit zboží, při výběru subjektů pro provedení kontrol. Za pozitivně hodnocené nemohou být, stejně jako v minulých obdobích, kontroly v oblasti společné zemědělské politiky, zboží dvojího užití nebo obchodu s vojenským materiálem. Z hlediska efektivity je však spravedlivé doplnit, že v hodnoceném období se mírně zvýšila. Přestože v této oblasti nefiskálně zaměřených kontrol po propuštění zboží bylo odborně vyškoleny několik kontrolorů, zpravidla zaměstnanců celních ředitelství, zjevně nemají prioritní postavení a tvoří pouhý, leč nezbytný, doplněk kontrolní činnosti zaměřené na celní prohlášení po propuštění zboží do navrženého celního režimu.

Výsledky roku 2011 ukazují na stávající klesající trend v hodnoceném parametru počtu ukončených kontrol a v parametru počtu pozitivních zjištění. Rovněž ve sledovaném parametru částky úniku cla a daní došlo oproti roku 2010 k prudkému poklesu, přičemž historicky se zjištěná částka úniku cla a daní dostala ve sledovaném období let 2004 – 2011 na nejnižší úroveň. Jako v minulých obdobích výše úniku cla představuje v celkově zjištěné částce úniku cla a daní rozhodující podíl, nicméně zjištěná částka DPH se oproti roku 2010 výrazně zvýšila a naopak zjištěná výše SPD byla nulová, resp. v roce 2011 nebyl únik na SPD zjištěn. Autor jako hlavní důsledek tohoto stavu vidí v personální nedostatečnosti kontrolorů, která spíše než fluktuací zaměstnanců vznikla nastartováním tzv. reforem veřejných financí a aplikací různých úsporných balíčků implementovaných do právních předpisů České republiky. Nedostatek kontrolorů se také odráží ve skutečnosti, že na mnoha celních úřadech pro zajištění jiných specifických kompetencí Celní správy České republiky jsou tito fundovaní celníci přesouváni na jiné agendy, které s činností kontrol celních prohlášení po propuštění zboží vůbec nesouvisí. Dokonce některé celní úřady tuto specifickou kontrolní činnost vykonávají pouze okrajově nebo její výkon přesunuly na příslušné oddělení Integrovaných kontrol na příslušném celním ředitelství (odd. 24). Dalším důvodem jsou legislativní změny a s tím související vydání nových služebních předpisů. Dnem 01. 01. 2011 vstupuje v účinnost daňový řád (Česko, 2009), který nahrazuje dosavadní procesně-právní předpis v podobě zákona o správě daní

a poplatků (Česko, 1992). Dnem 01. 07. 2011 vstupuje v účinnost novela celního zákona (Česko, 2011), která procesně-právní postup kontrol celních prohlášení po propuštění zboží, vyjma některých specifických odchylek, přesunula do oblasti postupu při provádění daňových kontrol podle právní úpravy zakotvené v daňovém řádu (Česko, 2009). Přestože kontroloři byli na tyto změny připraveni a současně byly v dostatečném předstihu připraveny i nové služební předpisy, došlo k téměř tříměsíční proluce mezi účinností novely celního zákona a vydáním prvního platebního výměru podle nové právní úpravy. Důvodem byly zejména technické nedostatky, neboť od provedené legislativní změny kontrolní skupina navíc musí provést faktické zaúčtování cla spočívající ve vydání dodatečného platebního výměru a provedení změny v informačním systému Celní správy České republiky. I přes zásadní legislativní změny uskutečněné v oblasti kontrol po propuštění zboží v roce 2011 a přes pokles výše zjištěného úniku cla a daní je efektivita prováděných kontrol na dobré úrovni. Do budoucna je možno opět počítat s růstem efektivit těchto kontrol, zejména ve vztahu k fiskálním dopadům, protože se stále více poukazuje na daňové úniky na DPH související s dovozem zboží ze třetích zemí, kdy dovozci v okamžiku zákonné povinnosti podat daňové přiznání a daň zaplatit končí v likvidaci nebo v insolvenčním řízení. Je tedy otázkou, podle autora velmi blízké budoucnosti, kdy se správa DPH související s dovozem zboží ze třetích zemí opět vrátí mezi kompetence celních orgánů. Oblast ostatních kontrol zaměřených na společnou zemědělskou politiku nebo zboží dvojího užití či obchod s vojenským materiálem má setrvalou tendenci nízké efektivit. Podle autora tomu ani jinak do budoucna nebude, neboť hlavním zájmem celních orgánů jsou fiskální zájmy, které u těchto oblastí kontrol nejsou. Nadále tak bude výběr subjektů ke kontrole spíše prováděn až na základě dožádání příslušných státních institucí.

Pro úplnost autor doplňuje, že nejčastější příčinou úniku cla a daní ve všech sledovaných obdobích bylo nesprávné sazební zařazení zboží, uvádění nesprávného původu zboží a s tím související obcházení antidumpingových cel, nezapočítání dopravného do celní hodnoty, neoprávněné přiznání preferenční sazby cla, nezapočítání nákladů na služby spojené s pojištěním, balením, opravou nebo servisní službou dovezeného zboží a odhalování zboží, které uniklo celnímu dohledu.

6. ZÁVĚR

Kontrolní činnost je považována za jeden z nejdůležitějších článků řízení v celní správě, neboť bez zpětné vazby a represivních nástrojů by nebyla správa daných kompetencí a povinností nejen v celní správě, ale v celé veřejné správě efektivní. Kontrola celního prohlášení po propuštění zboží není zaměřena pouze na fiskální zájmy, tedy na přínos finančních prostředků do státního rozpočtu České republiky a do rozpočtu Evropské unie, zasahuje i do oblastí společné zemědělské politiky, obchodně-politických opatření, mezinárodních sankcí, obchodu s vojenským materiálem nebo obchodu se zbožím dvojího užití. Nutno dodat, že orgány Celní správy České republiky nepovažují a ani nepřístupují k této specificky zaměřené kontrolní činnosti jako k nějakému represivnímu nástroji, kterým by kontrolované subjekty zstrašovaly, spíše jej vnímají jako preventivní nástroj pro zlepšení právního povědomí ostatní veřejnosti zabývající se dovozem zboží ze třetích zemí.

V první části práce se autor na postup celních orgánů při kontrolní činnosti spočívající v kontrole celního prohlášení po propuštění zboží z pohledu legislativy České republiky a právní úpravy Evropské unie. V práci detailně rozebral jednotlivé kroky přípravy zahrnující zpracování podnětu k provedení kontroly včetně analytického vyhodnocení, tematické zaměření kontroly a výběr subjektu ke kontrole.

U vlastního průběhu kontroly vyzdvihl sporné okamžiky týkající se zejména zahájení kontroly a možnosti opakování kontroly, rozvedl práva a povinnosti kontrolovaných osob a detailně popsal kontrolované doklady a nejdůležitější tematická zaměření kontroly jako je kontrola sazebního zařazení zboží, celní hodnoty zboží a původu zboží. To vše za doplnění judikatury Nejvyššího správního soudu. Je zcela správné, že od 01. 07. 2011 se kontrola po propuštění zboží po procesně-právní stránce řídí ustanoveními upravující daňovou kontrolu podle daňového řádu (Česko, 2009). Právě tato změna přinesla do procesního postupu provádění kontrol po propuštění zboží nové světlo, kdy za pomoci bohaté správní judikatury jsou odstraněny pochybnosti kontrolovaných osob v otázkách zahájení kontroly nebo jejich opakování. Za okamžik zahájení tak do budoucna je považován ten okamžik, kdy kontrolní orgán začne fakticky provádět kontrolu, tedy začne prověřovat účetní nebo obchodní doklady, zpravidla v místě sídla kontrolované osoby. Podmínky pro opakování kontroly jsou nově v daňovém řádu (Česko, 2009) taxativně vymezeny. Jde o přínos nejenom ve vztahu ke kontrolním orgánům, ale i ve

vztahu ke kontrolovaným subjektům, neboť současně došlo k oboustrannému posílení právních jistot. Práva kontrolovaných subjektů byla také posílena o možnost vyjádřit se před ukončením kontroly ke kontrolním zjištěním. Povinnosti kontrolovaných osob dostaly širších změn. Nově jsou povinny zajistit vhodné místo a podmínky k provádění kontroly, poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře a nezatajovat důkazní prostředky, které mají nebo mohou mít k dispozici.

Poslední fáze kontroly po propuštění zboží spočívá v navazujících řízení o dodatečném vyměření cla a o projednání důvodného podezření ze spáchání správního deliktu. Řízení o dodatečném vyměření cla dostalo oproti stávající právní úpravě rovněž dosti podstatných změn, neboť si je kontrolní orgán povede sám, resp. toto řízení již nepodléhá pod místní příslušnost celního úřadu, který zboží z kontrolovaného celního prohlášení propustil do navrženého celního režimu. Nově jsou kompetencí v řízení o dodatečném vyměření cla (popř. i daně) nadány i jednotlivá celní ředitelství. V tomto směru se jedná o velký přínos pro praxi, zejména ve vztahu k plnění povinností České republiky ve vztahu k zaúčtování cla a následným odvodům cla jako Tradičních vlastních zdrojů do Evropské unie. Do budoucna by tak již nemělo docházet k situacím pozdního zaúčtování cla a jeho následnému pozdnímu odvodu do rozpočtu Evropské unie, za což byla Česká republika sankcionována úrokem.

V druhé části práce autor provedl zhodnocení provedených kontrol po propuštění zboží za období let 2004 – 2011 s cílem ukázat jejich efektivitu. Rok 2004 byl v historii Celní správy České republiky milníkem, který přinesl výraznou transformaci celních orgánů, snížení počtu dovozních a vývozních operací a okamžitou aplikaci práva Evropské unie. Okamžikem vstupu České republiky do Evropské unie nedošlo v oblasti kontrol po propuštění zboží k zásadním legislativním změnám, neboť tuto oblast již po procesně-právní a hmotně-právní stránce zabezpečoval celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (Česko, 1993).

Údaje roku 2004 byly pro účely zhodnocení v pozici základny, která reprezentovala skokový propad nejen v počtech provedených kontrol, ale hlavně v částkách zjištěného úniku cla a daní v následujících obdobích. Z provedeného srovnání bylo zjištěno, že počet provedených kontrol, počet pozitivních zjištění úniku cla a daní a rovněž částka zjištěného úniku cla a daní mají klesající tendenci. Jisté výkyvy bylo možno zaznamenat v letech 2007 a 2010, kdy zejména v roce 2010 došlo k výraznému zvýšení zjištění úniku na SPD,

nicméně ani tyto ojedinělé nárůsty klesající trend neovlivní. Na druhou stranu mohou konstatovat, že přes klesající hodnocené parametry v celkovém měřítku dochází k postupnému nárůstu částky zjištěného úniku na cla. V roce 2004 činila částka zjištěného úniku cla 10% částky zjištěného úniku daní. V roce 2011 byla situace opačná, přičemž částka zjištěného úniku daní činila 30% částky zjištěného úniku cla. Za touto skutečností stojí zejména změna v daňovém systému České republiky, neboť s účinností od 01. 01. 2005 přestala být celní správa správcem DPH při dovozu zboží ze třetích zemí v případě vzniku celního dluhu propuštěním zboží do navrženého celního režimu. Správcem daně se stala daňová správa a jednotlivý daňový poplatníci byly povinni DPH přiznat a zaplatit finančním úřadům až následně za příslušné zdaňovací období. Vzrůstající trend výše zjištěného úniku cla je také odrazem zvyšování kvality kontrolní činnosti, propracovanější činnosti při výběru subjektů vhodných ke kontrole, efektivnější koordinaci kontrolní činnosti na všech úrovních včetně centrální a to vše při neutěšené personální situaci v této kontrolní činnosti. Na druhou bylo zjištěno, že provádění kontrol po propuštění zboží v oblasti společné zemědělské politiky, zboží dvojího užití nebo obchodu s vojenským materiálem, přes existenci odborně vyškolených kontrolorů nemá prioritní postavení a tvoří doplňkovou činnost této specificky zaměřené kontrolní činnosti. Z hlediska efektivity autor konstatuje, že provedeným rozbořem hodnocených období zvláště i v celkovém pojetí, je kontrola celních prohlášení po propuštění zboží činností efektivní. Z hlediska budoucnosti si troufá tvrdit, že tato kontrolní činnost se ještě více zefektivní, neboť současná neutěšená situace ve výběru DPH souvisejícího s dovozem zboží ze třetích zemí, vrátí Celní správě České republiky kompetence pro její správu.

7. SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BABIŠ, Jiří. Soukromě právní aspekty zahraničně obchodní činnosti, část 12. Listopad 2005. Měsíčník Celní správy České republiky CLO DOUANE. Uhřetěves: VLTAVA-LABE-PRESS, **2005**. s. 14 -15 ISSN 0323-0023.

BAXA, Josef, DRÁB, Ondřej, KANIOVÁ, Lenka, LAVICKÝ, Petr, SCHILLEROVÁ, Alena, ŠIMEK, Karel, ŽIŠKOVÁ, Marie. Daňový řád, komentář, I. díl (§ 1-124). 1. Vydání. Praha: WOLTERS KLUWER ČESKÁ REPUBLIKA, **2011**. 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.

CzechTrade. Všeobecná dohoda o clech a obchodu – GATT [on-line]. Oficiální portál pro podnikání a export, **2002-12-20**. [cit. 2011-11-26]. Dostupný z WWW: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/pravni-prostredi-celni-problematika/vseobecna-dohoda-o-clech-a-obchodu-gatt/1000487/4819/>.

Celní správa. Presentace k celní hodnotě [on-line]. Praha: Generální ředitelství cel, **2011**. 26 s. (PPT). [cit. 2011-11-26]. Dostupný z WWW: <http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-hodnota/Stranky/default.aspx>.

Česko. Vládní nařízení č. 168/1927 Sb., jímž se provádí zákon č. 114/1927 Sb., celní zákon, účinné od 01. 01. 1928. **1927a**.

Česko. Zákon č. 114/1927 Sb., celní zákon, účinný od 01. 01. 1928. **1927b**.

Česko. Zákon č. 36/1953 Sb. ze dne 13. 05. 1953, celní zákon, účinný od 01. 08. 1954 [on-line], **1953**. 8 s. (PDF). [cit. 2011-10-15]. Dostupný z WWW: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=36/1953&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.

Česko. Zákon č. 40/1964 Sb. ze dne 26. 02. 1964, občanský zákoník, účinný od 01. 04. 1964 [on-line], **1964**. 48 s. (PDF). [cit. 2011-10-17]. Dostupný z WWW:

<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=40/1964&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 71/1967 Sb. ze dne 29. 06. 1967, správní řád, účinný od 01. 01. 1968 [on-line], **1967**. 12 s. (PDF). [cit. 2011-10-15]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=71/1967&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 44/1974 Sb. ze dne 24. 04. 1974, celní zákon, účinný od 01. 01. 1975 [on-line], **1974**. 18 s. (PDF). [cit. 2011-10-15]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=44/1974&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 200/1990 Sb. ze dne 17. 05. 1990, o přestupcích, účinný od 01. 07. 1990 [on-line], **1990**. 18 s. (PDF). [cit. 2011-12-10]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=200/1990&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 513/1991 Sb. ze dne 05. 11. 1991, obchodní zákoník, účinný ode dne 01. 01. 1992 [on-line], **1991**. 93 s. (PDF). [cit. 2011-10-12]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=513/1991&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 337/1992 ze dne 05. 05. 1992, o správě daní a poplatků, účinný od 01. 01. 1993 [on-line], **1992**. 32 s. (PDF). [cit. 2011-10-15]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=337/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 618/1992 ze dne 31. 12. 1992, celní zákon, pro Českou republiku nenabyl účinnosti [on-line], **1992a**. 48 s. (PDF). [cit. 2011-10-06]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=618/1992&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 13/1993 Sb. ze dne 31. 12. 1992, celní zákon, účinný od 01. 01. 1993 [on-line], **1993**. 56 s. (PDF). [cit. 2011-10-15]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=13/1993&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb. Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky, účinný od 01. 01. 1993 [on-line], **1993a**. 8 s. (PDF). [cit. 2011-11-03]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=2/1993&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 113/1997 ze dne 23. 05. 1997, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., zákon č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 32/1957 Sb., o nemocenské péči v ozbrojených silách, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 88/1968 Sb., o prodloužení mateřské dovolené, o dávkách v mateřství a o přídavcích na děti z nemocenského pojištění, ve znění pozdějších předpisů, a zákon České národní rady č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, účinný od 01. 07. 1997 [on-line], **1997**. 40 s. (PDF). [cit. 2011-10-15]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=113/1997&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 133/2000 Sb. ze dne 12. 04. 2000, o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel), účinný ke dni 01. 07. 2000 [on-line], **2000**. 8 s. (PDF). [cit. 2011-10-12]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=133/2000&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 1/2002 Sb. ze dne 05. 12. 2001, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, účinný od 01. 07. 2002 [on-line]. 64 s. (PDF). [cit. 2011-10-15], **2002**. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=1/2002&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 187/2004 Sb. ze dne 01. 04. 2004, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, účinný od 01. 05. 2004 [on-line], **2004**. 15 s. (PDF). [cit. 2011-10-15]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=187/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 185/2004 Sb. ze dne 01. 04. 2004, o Celní správě České republiky, účinný od 01. 05. 2004 [on-line], **2004a**. 14 s. (PDF). [cit. 2011-10-15]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=187/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 500/2004 Sb. ze dne 24. 06. 2004, správní řád, účinný od 01. 01. 2006 [on-line], **2004b**. 46 s. (PDF). [cit. 2011-12-10]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=500/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 79/2006 Sb. ze dne 08. 02. 2006, kterým se mění zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, účinný od 01. 04. 2006 [on-line], **2006**. 21 s. (PDF). [cit. 2011-10-06]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=79/2006&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Rozsudek Nejvyššího správního soudu zn. 2 Afs 31/2005-57 ze dne 24. 01. 2006 [on-line], **2006a**. 16 s. (PDF). [cit. 2011-10-17]. Dostupný z WWW: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0031_2Afs_0500057A_prevedeno.pdf>.

Česko. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 114/2006-80 ze dne 21. 02. 2007 [on-line], **2007**. 7 s. (PDF). [cit. 2011-10-06]. Dostupný z WWW: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0114_2Afs_0600080A_prevedeno.pdf>.

Česko. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 93/2006-75 ze dne 08. 02. 2007 [on-line], **2007a**. 8 s. (PDF). [cit. 2011-10-12]. Dostupný z WWW: <http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0093_2Afs_0600075A_prevedeno.pdf>.

Česko. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 19. 11. 2008. Sněmovní tisk 685/0. 5. volební období 2006-2010 [on-line], **2008**. 8 s. (DOC). [cit. 2011-12-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>>.

Česko. Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. 07. 2009, daňový řád, účinný od 01. 01. 2011 [on-line], **2009**. 104 s. (PDF). [cit. 2011-10-06]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Zákon č. 104/2011 Sb. ze dne 17. 03. 2011, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 99/2004 Sb., o rybníkářství, výkonu rybářského práva, rybářské stráž, ochraně mořských rybolovných zdrojů a o změně některých zákonů (zákon o rybářství), ve znění pozdějších předpisů, účinný od 01. 07. 2011 [on-line], **2011**. 20 s. (PDF). [cit. 2011-10-06]. Dostupný z WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=104/2011&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy>.

Česko. Důvodová zpráva k zákonu č. 104/2011 Sb., změna celního zákona a zákona o rybářství ze dne 06. 10. 2010. Sněmovní tisk 134/0, 6. Volební období od roku 2010 [on-line]m **2011a**. 10 s. (DOC). [cit. 2011-10-06]. Dostupný z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=64300>>.

DAUSES, Manfred A. Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts. 2. Ausgaben, 10. Ergänzung. München: C.H.Beck, **2001**. 3430 s. ISBN 3-406-44100-9.

Evropská unie. Rada, nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství. **1992**. Úřední věstník Evropské unie ze dne 19. 10. 1992, řada L číslo 302 [on-line]. 1-50 s. (HTML). [cit. 2011-10-06]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992R2913:CS:HTML>>.

Evropská unie. Komise, nařízení Komise (EHS) č. 2454/1993 ze dne 02. 07. 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění. **1993**. Úřední věstník Evropské unie ze dne 11. 10. 1993, řada L číslo 253 [on-line]. 1-766 s. (HTML). [cit. 2011-10-06]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1993:253:0001:003:CS:HTML>>.

Evropská unie. Rada, nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 07. 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění. **1987**. Úřední věstník Evropské unie ze dne 07. 09. 1987, řada L číslo 256 [on-line]. 1-675 s. (HTML). [cit. 2011-11-26]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1987:256:0001:003:CS:HTML>>.

Evropská unie. Komise, nařízení Komise (ES) č. 1051/2009 ze dne 3. listopadu 2009 o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury. **2009** [on-line]. S. 56-58 (HTML). [cit. 2011-11-26]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:290:0056:01:CS:HTML>>.

Evropská unie. Komise, nařízení Komise (EU) č. 1006/2011 ze dne 27. září 2011, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. **2011**. Úřední věstník Evropské unie ze dne 28. 10. 2011, řada L číslo 282 [on-line]. 1-912 s. (HTML). [cit. 2011-11-26]. Dostupný z WWW:

<[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:282:0001:01:CS:HTML)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:282:0001:01:CS:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:282:0001:01:CS:HTML)>.

HRBEK, Ladislav. Postup celních orgánů při provádění kontroly po propuštění zboží, Rozkaz generálního ředitele Generálního ředitelství cel č. 28/2011, **2011**. 23 s. V držení Celní správy České republiky.

JANATKA, František, HÁNDL, Jaroslav, NOVÁK, Radek a kolektiv. Obchodní operace ve vývozu a dovozu. 1. vydání. Praha: CODEX, **1999**. 408 s. ISBN 80-85963-94-9.

JANATKA, František, LUKEŠ, Karel, NEUBAUER, Karel, STUHLÍK, Karel, ŠMEJKAL, Václav, TOMÍČEK, Milan. Obchod v rámci Evropské unie a obchodní operace mimo členské země EU. 1. Vydání. Praha: ASPI, **2004**. 295 s. ISBN: 80-7357-006-8.

KOBÍK, Jaroslav, KOHOUTKOVÁ, Alena. Daňový řád s komentářem. 1. vydání, 2. dotisk. Olomouc: ANAG, **2010**. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

MACHKOVÁ, Hana, ČERNOHLÁVKOVÁ, Eva, SATO, Alexej a kolektiv. Mezinárodní obchodní operace. 3. vydání. Praha: GRADA, **2003**. 230 s. ISBN 80-247-0686-5.

MATOUŠEK, Pavel, SABELOVÁ, Lenka. Clo. ASPI, 1. Vydání, **2007**. 480 s. ISBN 978-80-7357-263-1.

Ministerstvo financí. Daňový řád-prezentace. Odbor 43 – Metodiky správy daní MF, verze k 13. 08. 2010. **2010**. 223 s. V držení Celní správy České republiky.

VÁCLAVÍČEK, Jan. Následné kontroly vstoupily do integrovaných. Únor 2005. Měsíčník Celní správy České republiky CLO DOUANE. Uhřetěves: VLTAVA-LABE-PRESS, **2005**. s. 6 -7 ISSN 0323-0023.