

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



## **Diplomová práce**

**Efektivita kontrol realizovaných Celní správou ČR  
po propuštění zboží**

**Bc. Štefan ORGOŇ**

© 2021 ČZU v Praze



# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Štefan Orgoň

Veřejná správa a regionální rozvoj – k.s. Litoměřice

Název práce

**Efektivita kontrol realizovaných Celní správou ČR po propuštění zboží**

Název anglicky

**Customs Administration of the Czech Republic post-release Goods Controls Efficiency**

---

### Cíle práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit efektivitu kontrol po propuštění zboží, jako nástroje, který využívá Celní správa ČR v roli správce cla, při boji proti únikům na cle a dále identifikovat typy úniků na cle a navrhnout nástroje či opatření, která povedou k efektivnějšímu využívání tohoto kontrolního nástroje.

### Metodika

V teoretické části budou vymezeny pojmy, právní rámec a kompetence celní správy při provádění kontrol po propuštění zboží a dosavadní poznatky z ČR či jiných zemí dle dostupnosti dat. V praktické části bude na vzorku dat o provedených kontrolách po propuštění zboží v rámci celního úřadu definována typologie zjištěných daňových úniků na cle. Pro analýzu dat bude využita korelační, případně regresní, analýza. V následné části budou, na základě výstupů provedené analýzy, navrženy opatření či doporučení vedoucí k možnému efektivnějšímu využívání kontrol po propuštění zboží v rámci eliminace daňových úniků na cle.

**Doporučený rozsah práce**

60 – 80 stran

**Klíčová slova**

celní správa, clo, celní řízení, únik, kontrola, Česká republika

---

**Doporučené zdroje informací**

Celní předpisy [ÚZ 2019 č. 1321] Ostrava: Sagit, 2019. 144 stran ( ÚZ : úplné znění ; číslo 1321 )  
ISBN:978-80-7488-355-2

International Chamber of Commerce: Incoterms 2010.: ICC rules for the use of domestic and international trade terms. Paříž: ICC, 2010. ISBN 978-92-842-0080-1

KÁRNÍK, Miroslav. Clo a celní politika od A do Z 1. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2012 ISBN 978-80-7263-779-9

Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s. ISBN 978-80-7400-604-3

Matoušek, P., Sabelová L., Clo, Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 496 ISBN 978-80-7357-263-1  
www.celnisprava.cz  
www.mfcr.cz

---

**Předběžný termín obhajoby**

2020/21 LS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 13. 10. 2020

**prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 21. 10. 2020

**Ing. Martin Pelikán, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 09. 11. 2021

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Efektivita kontrol realizovaných Celní správou ČR po propuštění zboží" 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 použitých zdrojů 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 29. 11. 2021

---

## **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval svému vedoucímu diplomové práce panu Ing. Lukáši Moravcovi Ph.D. za poskytnuté rady a podněty při zpracování této diplomové práce.

Své poděkování bych chtěl vyjádřit také své manželce a rodině za jejich podporu a trpělivost v průběhu celého mého studia a v neposlední řadě i svému kolegovi Ludvíkovi Pavelkovi za jeho praktické rady a pomoc s přípravou podkladových materiálů.

# **Efektivita kontrol realizovaných Celní správou ČR po propuštění zboží**

## **Abstrakt**

Diplomová práce se zabývá zhodnocením efektivity kontrol po propuštění zboží, jako nástroje, který využívá Celní správa České republiky při boji proti únikům na cle. V teoretické části je představena Celní správa České republiky jako výhradní správce cla následně pak teoretická část představuje právní rámec, kompetence a samotný proces provádění kontrol po propuštění zboží.

V praktické části diplomové práce jsou na souboru dat o provedených kontrolách po propuštění zboží v rámci Celního úřadu pro Ústecký kraj zkoumány typické shodné znaky daňových subjektů a jejich vliv na výsledek provedené kontroly. Na základě výsledků provedené analýzy jsou pak v závěrečné části práce navržena doporučení vedoucí k možnému efektivnějšímu využívání kontrol po propuštění zboží při boji proti únikům na cle.

**Klíčová slova:** celní správa, kontrola po propuštění zboží, efektivita kontrol, clo, únik na cle

# **Customs Administration of the Czech Republic post-release Goods Controls Efficiency**

## **Abstract**

The thesis deals with the evaluation of the effectiveness of post-release Goods Controls, as a tool used by the Customs Administration of the Czech Republic in the fight against tax evasion. The theoretical part introduces the Customs Administration of the Czech Republic as the sole administrator of the duty, subsequently the theoretical part presents the legal framework, competencies and the process of performing post-release Goods Controls.

In the practical part of the thesis, the typical identical features of tax subjects and their influence on the result of the performed controls are examined on the set of data on performed post-release Goods Controls within the Customs Office for the Ústí nad Labem Region. Based on the results of the analysis, the final part of the thesis proposes recommendations leading to a possible more effective use of post-release Goods Controls in the fight against customs evasion.

**Keywords:** customs administration, post-release Goods Controls, effectiveness of controls, customs duties, customs evasion



# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>12</b>
<b>2 Cíl a metodika.....</b>	<b>13</b>
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>15</b>
3.1 Celní správa ČR jako výhradní správce cla .....	15
3.1.1 Působnost a začlenění organizačního útvaru GŘC vykonávajícího agendu Kontrol po propuštění zboží do organizační struktury Celní správy ČR .....	17
3.1.2 Působnost a začlenění organizačního útvaru vykonávajícího agendu Kontrol po propuštění zboží do organizační struktury celního úřadu.....	18
3.2 Clo.....	19
3.2.1 Definice cla .....	19
3.2.2 Funkce a rozdělení cel .....	20
3.3 Kontrola po propuštění zboží .....	22
3.3.1 Právní rámec a kompetence .....	24
3.3.2 Fáze přípravná.....	26
3.3.3 Fáze zahájení kontroly .....	27
3.3.4 Fáze průběhu kontroly .....	28
3.3.5 Fáze ukončení kontroly.....	32
<b>4 Vlastní práce .....</b>	<b>36</b>
4.1 Efektivita kontrol po propuštění zboží v Celní správě ČR .....	36
4.2 Typizace porušení právních předpisů.....	38
4.2.1 Údaje deklarované na celním prohlášení s možným dopadem na výši cla.....	38
4.2.2 Případové studie zjištěného úniku na cle .....	40
4.3 Charakteristika analyzovaného vzorku .....	44
4.3.1 Zhodnocení vlivu způsobu zastupování v celním řízení na výsledek provedené kontroly .....	48
4.3.2 Zhodnocení vlivu zařazení zboží do číselného kódu Kombinované nomenklatury s příslušnou výší sazby cla na výsledek provedené kontroly .....	51
4.3.3 Zhodnocení vlivu užití povolení ke zjednodušeným postupům v rámci celního řízení kontrolovanými subjekty na výsledek provedené kontroly .....	54
4.3.4 Zhodnocení vlivu právní formy podnikání kontrolovaných subjektů na výsledek provedené kontroly .....	57
4.3.5 Zhodnocení vlivu deklarovaného původu zboží na výši zjištěného úniku na cle po provedené kontrole .....	59
4.3.6 Zhodnocení vlivu deklarovaných údajů o číselném kódu kombinované nomenklatury (sazební zařazení) na výši zjištěného úniku na cle po provedené kontrole .....	62
<b>5 Výsledky a diskuse .....</b>	<b>68</b>
5.1 Zhodnocení analytické části .....	68

5.2	Doporučení v oblasti provádění kontrol po propuštění zboží .....	70
5.3	Diskuse .....	72
5.3.1	Navrhovaná legislativní opatření v oblasti mezinárodní vzájemné správní pomoci	72
5.3.2	Navrhovaná opatření v oblasti zahajování kontrol po propuštění zboží...	72
5.3.3	Navrhovaná opatření v oblasti personální politiky a vzdělávání .....	73
<b>6</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>76</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů.....</b>	<b>78</b>
<b>8</b>	<b>Přílohy .....</b>	<b>82</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1	Začlenění metodického orgánu GŘC v oblasti kontrol po propuštění zboží do organizační struktury GŘC .....	17
Obrázek 2	Začlenění výkonného útvaru CÚ v oblasti kontrol po propuštění zboží do organizační struktury CÚ .....	18
Obrázek 3	Schéma systému celní kontroly (platné do 31.12.2020).....	25
Obrázek 4	Vývoj efektivnosti kontrol po propuštění zboží v letech 2013-2019 .....	37
Obrázek 5	Vývoj zjištěného úniku na cle v rámci kontrol po propuštění zboží v letech 2013-2019 .....	38
Obrázek 6	Zdokumentovaná trasa kontejnerových zásilek.....	41
Obrázek 7	Ilustrační foto dovezeného zboží .....	42
Obrázek 8	Simulace chybného výpočtu celního dluhu dle TARIC CZ .....	43
Obrázek 9	Simulace správného výpočtu celního dluhu dle TARIC CZ .....	43
Obrázek 10	Zaměření kontrol po propuštění zboží .....	45
Obrázek 11	Podíl jednotlivých podnětů k provedení kontroly po propuštění zboží.....	45
Obrázek 12	Podíl zaměření kontroly na celkové výši doměřeného cla .....	46
Obrázek 13	Podíl jednotlivých podnětů na celkové výši doměřeného cla .....	46
Obrázek 14	Podíl jednotlivých způsobů zastoupení v případě pozitivní kontroly .....	49
Obrázek 15	Podíl výše sazby cla v případě pozitivní kontroly .....	52
Obrázek 16	Podíl subjektů s povolením ke zjednodušeným postupům v případě pozitivní kontroly .....	54
Obrázek 17	Podíl jednotlivých typů právních forem podnikání kontrolovaných subjektů na pozitivním výsledku kontroly .....	57
Obrázek 18	Podíl jednotlivých typů právních forem podnikání kontrolovaných subjektů na celkové výši doměřeného cla .....	58
Obrázek 19	Podíl deklarované země původu zboží na celkové výši doměřeného cla.....	60
Obrázek 20	Pořadové statistiky srovnávaných zemí původu.....	61
Obrázek 21	Zjištěná chybná sazební zařazení při kontrolách po propuštění zboží v rámci celé ČR v období 2018-2020 .....	63
Obrázek 22	Zjištěná chybná sazební zařazení při kontrolách po propuštění zboží v rámci celé ČR v období 2018-2020 v rámci třídy XV .....	64
Obrázek 23	Zjištěná chybná sazební zařazení při kontrolách po propuštění zboží v rámci celé ČR v období 2018-2020 v rámci třídy XVI.....	64

Obrázek 24 Podíl deklarované kombinované nomenklatury patřící do jednotlivých tříd na celkové výši doměřeného cla v rámci testovaného výběrového vzorku dat.....	65
Obrázek 25 Pořadové statistiky srovnávaných tříd celního sazebníku.....	67
Obrázek 26 Kompetenční model agenda Celní .....	73

## Seznam tabulek

Tabulka 1 Počty dovozních celních prohlášení 2013-2019 .....	36
Tabulka 2 Sdružené četnosti znaků výsledek kontroly a způsob zastupování v celním řízení .....	49
Tabulka 3 Sdružené četnosti znaků výsledek kontroly a výše sazby cla.....	53
Tabulka 4 Sdružené četnosti znaků výsledek kontroly a povolení ke zjednodušeným postupům.....	55
Tabulka 5 Sdružené četnosti znaků výsledek kontroly a typ právní formy podnikání kontrolovaného subjektu.....	58
Tabulka 6 Výpočet teoretických četností.....	59
Tabulka 7 Výpočet hodnoty testovaného kritéria .....	59
Tabulka 8 Kruskal-Wallisův test: p-hodnota a číselné charakteristiky .....	61
Tabulka 9 Mann-Whitneyho test: p-hodnota a číselné charakteristiky .....	66
Tabulka 10 Porovnání platového ohodnocení referentů kontrol s ostatními odděleními CS .....	74

## Seznam použitých zkratk

CP Celní prohlášení
CS Celní správa
CÚ Celní úřad
ČR Česká republika
EU Evropská unie
GŘC Generální ředitelství cel
KN Kombinovaná nomenklatura
OLAF Evropský úřad pro boj proti podvodům
TOR Tradiční vlastní zdroje

# 1 Úvod

Ochrana Evropské unie a podpora konkurenceschopnosti Evropské unie patří mezi dva hlavní strategické cíle celní unie Evropské unie (dále také „EU“). Pod strategický cíl Ochrana EU lze podřadit jak ochranu fiskálních zájmů EU, mezi které nepochybně patří i správný výběr cel a poplatků souvisejících s dovozem zboží, tak i ochranu společnosti a občanů EU před padělkami a pirátstvím, bezpečností výrobků, trestnou činností a terorismem apod. (Šrámková, 2012, s. 25)

Pod strategický cíl podpora konkurenceschopnosti EU pak patří ochrana podnikatelského prostředí, poskytování kvalitních celních služeb či usnadnění obchodu. Pokud mají být výše uvedené cíle v oblasti ochrany fiskálních zájmů EU naplněny je nutná efektivní spolupráce včetně výměny informací mezi členskými zeměmi EU a zároveň musí být nastaven efektivní systém kontrol, a to jak kontrol prováděných v rámci celního řízení, kdy je rozhodováno o propuštění zboží do navrženého celního režimu tak i kontrol po propuštění zboží. (Šrámková, 2012, s. 27)

S druhým strategickým cílem EU, tedy podporou konkurenceschopnosti EU prostřednictvím usnadněním obchodu, úzce souvisí liberalizace mezinárodního obchodu, která spočívá mj. ve snaze o maximální odbourávání jak fiskálních, tak i administrativních bariér při výměně zboží. Tyto snahy se pak přímo dotýkají samotného provádění celního řízení, při kterém jsou stále častěji uplatňovány široké škály zjednodušených postupů, digitalizace a elektronizace celního řízení postupně nahrazuje lidský potenciál a kontrolní činnost spojená s dovozem zboží je tak čím dál tím více utlumována. Kontrola po propuštění zboží se tak z uvedených důvodů stává stále významnějším nástrojem, kterým celní orgány bojují proti celním podvodům. (Pavlíček, 2018, s. 10)

## 2 Cíl a metodika

Cílem diplomové práce je zhodnocení kontrol po propuštění zboží, jako významného kontrolního nástroje, který využívá Celní správa ČR jako výhradní správce cla při boji proti únikům na cle, identifikovat na vybraném souboru dat typy úniků na cle a navržení doporučení či opatření, která povedou k efektivnějšímu využívání tohoto kontrolního nástroje.

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části, část teoretickou a analytickou, které se zabývají problematikou kontrol po propuštění zboží. Teoretická část představuje Celní správu ČR a začlenění útvarů provádějící kontroly po propuštění zboží do organizační struktury CS, stěžejní část pak představuje právní rámec, kompetence a postupy při provádění kontrol po propuštění zboží.

V úvodu analytické části je představena dlouhodobá výslednost a metodika měření efektivity kontrol po propuštění zboží v rámci Celní správy ČR, dále je představena typologie úniků na cle a následně je provedena analýza získaných údajů o provedených kontrolách po propuštění zboží v rámci Celního úřadu pro Ústecký kraj.

Pro diplomovou práci jsou jako zdroj dat zvoleny vybrané dostupné údaje o 118 provedených kontrolách po propuštění zboží ukončených v rámci oddělení 51 Následných kontrol Celního úřadu pro Ústecký kraj v období let 2017 až 2019. Všechna data jsou získána z vnitřního informačního systému Celní správy ČR a následně anonymizována. Za účelem zpracování dat byl využit program TIBCO STATISTICA 13 a Microsoft Excel.

V první části analýzy je v rámci testovaného celkového výchozího vzorku dat, který obsahuje vybrané údaje o 118 kontrolách po propuštění zboží, zjišťována případná závislost mezi údaji o výsledku provedené kontroly a údaji o zvoleném způsobu zastupování v celním řízení, deklarované sazbě cla, údaji o právní formě podnikání kontrolovaných daňových subjektů a údaji o existenci povolení k zjednodušeným postupům u kontrolovaných daňových subjektů. Závislost je testována pomocí testů o nezávislosti dat vhodných pro analýzu kvalitativních dat. K testování hypotéz o neexistenci závislosti je užit přímo  $\chi^2$  – test

nezávislosti, a to z toho důvodu, že rozsah testovaného souboru je 118, tedy větší než 40, což je základní podmínkou pro použití tohoto testu.

V další části analýzy je pak z celkového výchozího vzorku dat, který obsahuje vybrané údaje o 118 kontrolách po propuštění zboží, vybrán, pro analýzu kvantitativních a kvalitativních dat, vzorek všech 50 pozitivních kontrol po propuštění zboží se zjištěným doměrkem cla a v rámci tohoto souboru dat je zjišťována případná závislost mezi výší doměřeného cla a deklarovaným původem zboží či deklarovaným číselným kódem kombinované nomenklatury zboží. Vzhledem k tomu, že u výše doměřeného cla není možné předpokládat normální rozdělení, je závislost v těchto případech testována pomocí neparametrických metod. V případě porovnání dvou skupin pomocí Mann-Whitneyho testu a v případě porovnání více skupin pomocí Kruskal-Wallisova testu.

V navazující závěrečné části jsou předloženy, na základě výstupů provedené analýzy, návrhy doporučení či opatření vedoucí k efektivnějšímu využívání kontrol po propuštění zboží při eliminaci úniků na cle.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Celní správa ČR jako výhradní správce cla

Celní správa ČR, jako organizační složka státu přímo řízená Ministerstvem financí ČR, je ozbrojeným bezpečnostním sborem zajišťujícím výkon kompetencí v oblasti správy cel a některých daní, jakož i dalších svěřených nefiskálních činností ve prospěch státu i jeho občanů. (Ministerstvo financí ČR, 2021)

Posláním Celní správy ČR je ochrana ekonomických a bezpečnostních zájmů České republiky a Evropské unie a jejich občanů, aktivní podpora obchodu a důsledný boj proti podvodům. (Celní správa ČR, 2021a)

Celní správa ČR má kromě tradiční a výhradní kompetence, kterou je správa cla, i celou řadu dalších kompetencí a to např. v oblasti výkonu správy spotřebních a energetických daní, kontrol evidence tržeb, kontrol údajů pro statistické účely (Intrastat), kontrol v oblasti silniční dopravy, kontrol přepravy omamných a psychotropních látek, kontrol nelegálního zaměstnávání cizinců, trestního řízení u vybraných trestních činů, dělené správy či ochrany práv duševního vlastnictví atd. (Celní správa ČR, 2021b)

Současná podoba Celní správy ČR je upravena v zákoně č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky (dále také „zákon o celní správě“), kde je mj. stanoveno, že orgány Celní správy ČR tvoří Generální ředitelství cel (dále také „GŘC“), které je jako správní úřad pro oblast celnictví s celostátní územní působností podřízeno Ministerstvu financí a 15 celních úřadů (dále také „CÚ“), které jsou podřízeny Generálnímu ředitelství cel a vykonávají působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu celního úřadu, s výjimkou částí území vyššího územního samosprávného celku, které jsou součástí území celního prostoru Celního úřadu Praha Ruzyně. (ČESKO, 2012)

Podle platného organizačního řádu GŘC tvoří strukturu orgánů celní správy organizační útvary, kterými jsou na úrovni GŘC:

- sekce, které plní zejména koncepční a koordinační roli v rámci ucelených oblastí procesů,
- odbory, které zajišťují výkon ucelených agend, které na sebe navazují pracovními postupy a řídicími vazbami,
- samostatná oddělení, která zajišťují výkon jedné nebo několika ucelených agend, které spolu souvisejí a které nelze začlenit do odboru s věcně blízkou působností,
- oddělení, která jsou zpravidla začleněna do organizační struktury odboru a zajišťují výkon jedné či několika ucelených agend, které spolu souvisejí anebo na sebe navazují. (Celní správa ČR, 2021c, s. 9-12)

Na úrovni celních úřadů pak tvoří organizační útvary:

- odbory, které jsou organizačně začleněny vždy do přímé řídicí působnosti ředitele CÚ a zajišťují výkon ucelených agend v jedné nebo několika ucelených oblastí procesů, které na sebe navazují pracovními postupy a řídicími vazbami,
- oddělení, která jsou zpravidla začleněna do organizační struktury odboru a zajišťují výkon jedné či několika ucelených agend, které spolu souvisejí anebo na sebe navazují. (Celní správa ČR, 2021c, s. 9-12)

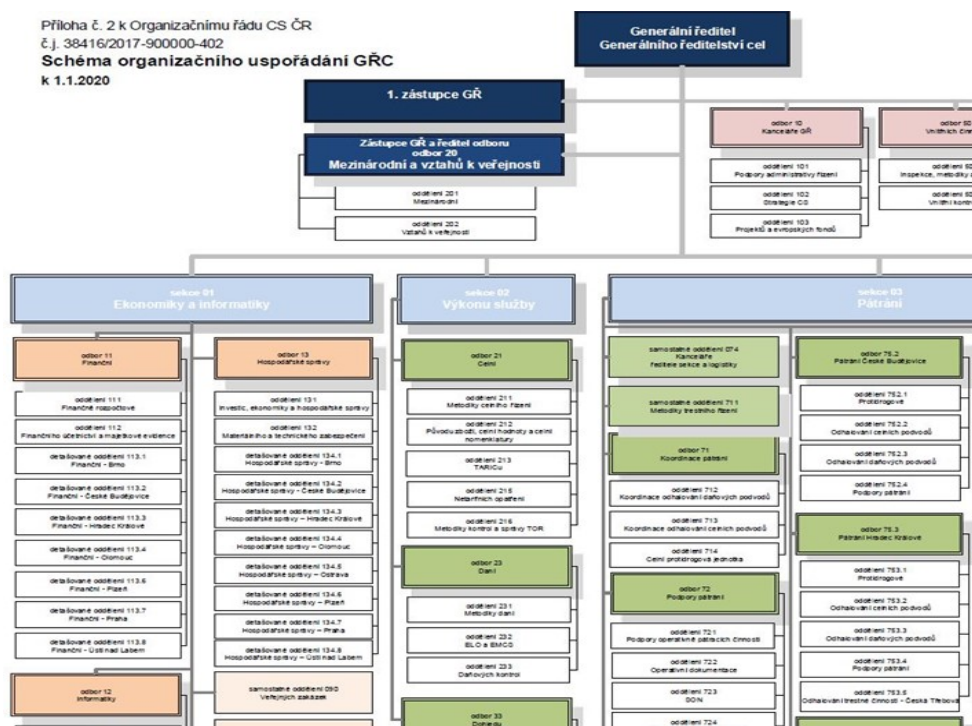
Jako jiné formy organizačního uspořádání pak mohou být zřízeny referáty, skupiny, účelová zařízení či směny. (Celní správa ČR, 2021c, s. 9-12)



### 3.1.1 Působnost a začlenění organizačního útvaru GŘC vykonávajícího agendu Kontrol po propuštění zboží do organizační struktury Celní správy ČR

Na úrovni Generálního ředitelství cel zajišťuje agendu Kontrol po propuštění zboží, v rámci organizační struktury odboru 21 Celní, oddělení 216 Metodiky kontrol a správy TOR (Obrázek 1), které vykonává vždy činnosti agendy eGovernmentu ve vymezeném rozsahu, kontrol po propuštění zboží, kontrol Intrastatu a správu tradičních vlastních zdrojů (dále též „TOR“). Toto oddělení v rámci celorepublikové působnosti metodicky řídí a koordinuje výkon kontrol omezení plateb v hotovosti a agendy Kontrol po propuštění zboží na celních úřadech, a provádění celního auditu. (Celní správa ČR, 2021c, s. 31,48)

Obrázek 1 Začlenění metodického orgánu GŘC v oblasti kontrol po propuštění zboží do organizační struktury GŘC



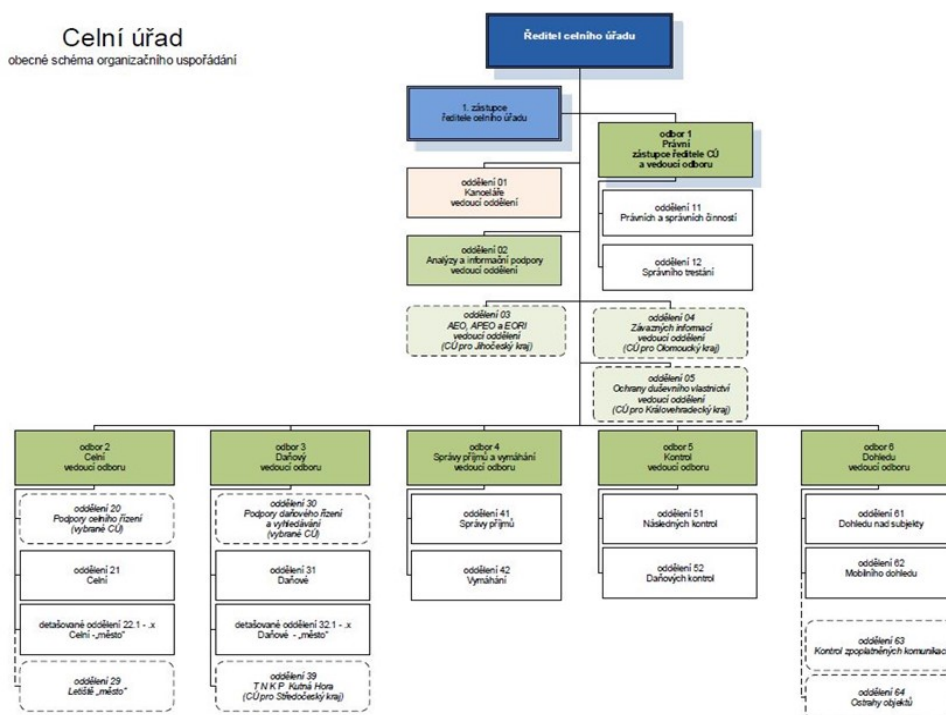
Zdroj: Organizační schéma GŘC (Celní správa ČR, 2021d)

### 3.1.2 Působnost a začlenění organizačního útvaru vykonávajícího agendu Kontrol po propuštění zboží do organizační struktury celního úřadu.

Na úrovni celních úřadů je agenda Kontrol po propuštění zboží vykonávána společně s agendou Intrastatu a agendou TOR, na oddělení 51 Následných kontrol, které je zařazeno společně s oddělením 52 Daňových kontrol do organizační struktury odboru 5 Kontrol (Obrázek 2).

Oddělení 51 Následných kontrol provádí v rámci své věcné a územní působnosti zejména kontroly po propuštění zboží, včetně doměření cla a daní, specializované kontrolní činnosti v rámci celního auditu, kontroly omezení plateb v hotovosti, dále provádí vyměření cla a daní u zboží uniklého celnímu dohledu, které bylo zjištěno kontrolou po propuštění zboží či uděluje pořádkové pokuty při provádění následných kontrol po propuštění zboží. (Celní správa ČR, 2021c, s. 68,75)

Obrázek 2 Začlenění výkonného útvaru CÚ v oblasti kontrol po propuštění zboží do organizační struktury CÚ



Zdroj: Organizační schéma CÚ (Celní správa ČR, 2021d)

## 3.2 Clo

V Evropské unii se příjmy z vybraného cla řadí mezi tzv. vlastní tradiční zdroje rozpočtu Evropské unie, které se sestávají z „*dávek, prémie, doplňkových nebo vyrovnávacích částek, dodatkových částek nebo položek, cel stanovených ve společném celním sazebníku a dalších poplatků, současných i budoucích, zavedených orgány Unie v obchodě se třetími zeměmi, cel na výrobky spadající do působnosti Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli, která pozbyla platnosti, jakož i příspěvků a dalších poplatků stanovených v rámci společné organizace trhu s cukrem*“. Členské země Evropské unie tato cla pro Evropskou unii pouze vybírají a na pokrytí nákladů spojených s jejich výběrem si v současné době ponechávají 25 % z vybraných částek cel, které jsou následně příjmem státního rozpočtu členské země, ve které bylo clo vybráno. (Rada EU, 2020)

### 3.2.1 Definice cla

Pojem clo byl v minulosti definován celním zákonem z roku 1927, konkrétně v § 5, jako dávka, která se vybírá podle ustanovení celního sazebníku ze zboží dováženého nebo vyváženého zboží. (ČESKO, 1927)

Aktuálně není clo definováno v žádném současném právním předpise EU či ČR. Pro pojem cla je dlouhodobě příznačné, že jeho definování je nejednotné. Clo, jako finančně právní institut, nesplňuje všechny znaky daně a vymyká se i zásadám poplatku. (Matoušek, a další, 2007, s. 234)

Podle Kárníka je clo peněžitá platba do veřejného rozpočtu, neekvivalentního charakteru, stanovená právními předpisy, s přesně určenou výší sazby, která je vybírána v souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici od fyzických či právnických osob, které zboží dovážejí nebo vyvázejí nebo pro které je zboží dováženo nebo vyváženo. (Kárník, 2012, s. 11)

Celní kodex Unie definuje v článku 5 celní dluh jako povinnost osoby zaplatit částku dovozního nebo vývozního cla, které se podle platných celních předpisů vztahuje na konkrétní zboží, přičemž dovozním clem je myšleno clo splatné při dovozu zboží

a vývozním clem je myšleno clo splatné při vývozu zboží. (Evropský parlament a Rada EU, 2013)

Na webových stránkách Celní správy ČR je clo, resp. celní poplatek, definován jako dávka vybíraná státem nebo skupinou států při přechodu zboží přes celní hranici, která je používána jako tzv. ochranný prostředek či jako prostředek ekonomické formy politického boje a v neposlední řadě jako prostředek, jak získat peníze. (Celní správa ČR, 2021e)

### 3.2.2 Funkce a rozdělení cel

Na cla lze nahlížet z několika hledisek a dle těchto hledisek je lze členit na jednotlivé druhy.

Z hlediska směru pohybu zboží lze cla rozdělit na cla:

- **dovozní**, která patří mezi nejrozšířenější a vybírají se při dovozu zboží,
- **vývozní**, která v rámci EU nejsou realizována a vybírají při vývozu zboží. (Celní správa ČR, 2021e)

Z hlediska výpočtu lze cla dělit na cla:

- **specifická**, která jsou stanovena pevnou částkou za určitou fyzickou jednotku (např. za tunu nebo za kus),
- **valorická**, která se stanoví jako procentuální částka z celní hodnoty zboží,
- **diferencovaná** (kombinovaná), kde se hodnota cla počítá jako kombinace cla valorického a specifického. (Celní správa ČR, 2021e)

Z hlediska způsobu stanovení lze cla rozdělit na cla:

- **autonomní**, která jsou určována jednostranným rozhodnutím např. EU,
- **smluvní**, která jsou stanovována na základě mezinárodních smluv. (Celní správa ČR, 2021e)

Z hlediska účelu a realizované funkce lze podle Kárníka (2012, s.62) cla také rozdělit na cla:

**Obchodně politická**, mezi která lze např. podřadit:

- cla prohibitivní, která vzhledem ke své výši prakticky zabraňují dovozu nebo vývozu zboží,
- cla kompenzační, která mají za účel zmírňovat rozdíly mezi produkcí v dovozní zemi vyráběnou za horších produkčních podmínek a zbožím dováženým ze zemí s lepšími produkčními podmínkami,
- cla vyjednávací, která slouží jako vyjednávací prostředek při obchodněpolitických jednání,
- cla preferenční, která svými výhodnějšími sazbami umožňují zvýhodnit zboží dovážené z určité země nebo skupiny zemí.

**Ochranná**, mezi která lze např. podřadit:

- cla antidumpingová, která mají chránit domácí produkci proti dumpingu,
- cla vyrovnávací, jsou ochranným opatřením, které je ukládáno na dovozy zboží v případech, kdy vyvážející země poskytly nedovolenou podporu na jeho vývoz, prodej či dopravu,
- cla dodatečná, která se používají jako přírážka ke clu stanoveném dle celního sazebníku z ochrannářských obchodněpolitických důvodů,
- cla odvetná, která představují přírážky k celním sazbám z důvodu hospodářské odvety na zboží dovážené ze státu, který v hospodářských vztazích diskriminuje dovozní stát. (Kárník, 2012, s. 63)

### 3.3 Kontrola po propuštění zboží

Kontrola po propuštění zboží, jakož to specifický typ daňové kontroly, je jedním z klíčových institutů daňového řízení. Z koncepčního hlediska představuje daňová kontrola postup při správě daní (daní se ve smyslu § 2 daňového řádu rozumí i clo). Kontrola po propuštění zboží, stejně tak jako kontrola daňová, plní několik základních funkcí, mezi které patří funkce preventivní kde již svou samotnou existencí působí na to, aby odradila daňové subjekty od společensky nežádoucího chování. S preventivní funkcí pak úzce souvisí funkce eliminační, jejíž podstatou je skutečnost, že na základě kontrolních zjištění by mělo do budoucna dojít k nápravě nesprávně uplatňovaných postupů. Další funkcí je pak funkce inspekční, spočívající v objektivním zjišťování a vyhodnocování správného zjištění a stanovení daně (cla). V neposlední řadě plní i funkci ochrannou, kterou je následně realizována samotná funkce daní, tedy získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů. (Zatloukal, 2011, s. 2)

Kontrola po propuštění zboží, jako specifický typ daňové kontroly, je upravena v čl. 48 celního kodexu Unie, přičemž se jedná o následnou kontrolu, která je prováděna ex post po skončení celního řízení (tj. poté, co již bylo zboží propuštěno do celního režimu).

Podle uvedeného ustanovení platí, že *„po propuštění zboží mohou celní orgány za účelem celních kontrol ověřovat správnost a úplnost informací uvedených v celním prohlášení, celním prohlášení pro dočasné uskladnění, vstupním souhrnném celním prohlášení, výstupním souhrnném celním prohlášení, prohlášení o zpětném vývozu nebo oznámení o zpětném vývozu a existenci, pravost, správnost a platnost veškerých podkladů a provádět kontrolu účetnictví deklaranta a jiných záznamů vztahujících se k operacím s daným zbožím nebo k předešlým nebo následným obchodním operacím s tímž zbožím.*

*Celní orgány mohou toto zboží rovněž kontrolovat nebo z něj odebrat vzorky, je-li jeho kontrola ještě možná.“* Současně platí, že *„tyto kontroly lze provést v prostorách držitele zboží, jeho zástupce nebo jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely“.* (Evropský parlament a Rada EU, 2013)

Hlavním cílem kontroly po propuštění zboží je tedy přesvědčit se o správnosti a úplnosti informací uvedených v kontrolovaném celním prohlášení, celním prohlášení pro dočasné uskladnění, vstupním souhrnném celním prohlášení, výstupním souhrnném celním prohlášení, prohlášení o zpětném vývozu nebo oznámení o zpětném vývozu. Dále je cílem kontroly po propuštění zboží ověřit existenci, pravost, správnost a platnost veškerých podkladů a provést kontrolu účetnictví a jiných záznamů vztahujících se k operacím s daným zbožím nebo k předešlým nebo následným obchodním operacím s tímž zbožím. (Generální ředitelství cel, 2021)

Kontrola po propuštění zboží nemusí být však zaměřena pouze na kontrolu údajů majících vliv na fiskální stránku propuštění zboží do příslušného celního režimu, tj. na výši vyměřeného cla anebo daní, ale cíle kontroly po propuštění zboží mohou být i v rovině nefiskální.

Ačkoli v rámci ověřování rozhodnutí v celním řízení, u nichž bylo zboží deklarováno do režimu vývoz, nelze kontrolovat fiskální stránku věci, protože EU v současné době nemá zavedena žádná vývozní cla, lze i přesto po propuštění zboží zkontrolovat, zda skutečně došlo k vývozu zboží mimo EU. Tato zjištění sice nemají žádný přímý fiskální efekt, mohou však být v případě, že k vývozu zboží z EU fakticky nedošlo a jedná se o tzv. fiktivní vývoz, zdrojem informací pro kontrolu DPH příslušnými orgány finanční správy. (Hrbek, 2012, s. 47)

U zboží, které bylo propuštěno do režimu vývoz, lze také kontrolovat, zda nedošlo k porušení předpisů v oblasti společné zemědělské politiky EU. Cílem takovéto kontroly po propuštění zboží v oblasti společné zemědělské politiky je přesvědčit se, zda skutečně došlo k vývozu zboží a ověření správnosti čerpání licence a osvědčení u subjektů čerpajících státní subvence, jejich řádné vyúčtování a využití, zejména s ohledem na zemi určení a množství deklarovaného zboží. Dále je cílem kontroly po propuštění zboží v oblasti společné zemědělské politiky zjištění oběhu peněžních prostředků v rámci obchodních vztahů a ověření skutečného původu zboží uvedeného v kontrolovaném celním prohlášení. (Hrbek, 2021, s.47) (Generální ředitelství cel, 2021)

Někde na pomezí mezi fiskálními a nefiskálními kontrolami jsou pak kontroly po propuštění zboží zaměřené na ověření údajů majících význam na dodržování právních předpisů v oblasti mezinárodních sankcí, zbraní a střeliva, obchodu s vojenským materiálem, obchodu se zbožím dvojího užití a mučícími nástroji, kde primárním cílem

těchto kontrol je především zjištění, zda nedošlo při dovozu či vývozu takového zboží k porušení právních předpisů např. tím, že by dovoz či vývoz byl uskutečněn bez řádně udělených licencí apod. V případě, kdy by bylo při dovozu takového zboží deklarováno do celního režimu volný oběh, může být i u těchto komodit zjištěn únik na cle nebo daních. (Hrbek, 2012, s. 48) (Generální ředitelství cel, 2021)

### 3.3.1 Právní rámec a kompetence

Celní problematiku upravují zejména sekundární právní akty Evropské unie, které mají podobu nařízení. Jedná se o právní předpisy, které jsou přímo účinné v České republice a na základě mezinárodních smluv mají aplikační přednost před národními právními normami. Obecné schéma systému celní kontroly znázorňuje obrázek (Obrázek 3).

Na úrovni komunitárního práva lze za stěžejní právní předpis, upravující oblast celnictví, podle kterého celní správa postupuje i při provádění kontrol po propuštění zboží, označit nařízení Evropského Parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex Unie“), ve kterém je ve vztahu ke kontrolám mj. v článku 5 odst. 3 definováno, že celními kontrolami se rozumí *„zvláštní úkony prováděné celními orgány za účelem zajištění dodržování celních předpisů a jiných právních předpisů...“* dále pak v článku 46 celního kodexu Unie je normováno oprávnění celních orgánů *„provádět veškeré celní kontroly, které považují za nezbytné“* a v článku 48 celního kodexu Unie je přímo normováno oprávnění celních orgánů provádět kontrolu po propuštění zboží. (Evropský parlament a Rada EU, 2013)

Dále se jedná o nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie, v platném znění (dále jen „nařízení Komise 2015/2446“), a ve kterém je mj. ve vztahu ke kontrolám po propuštění zboží v článku 8 normován obecný postup týkající se práva na slyšení (Evropská komise, 2013a) a prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie, v platném znění (dále jen „nařízení Komise



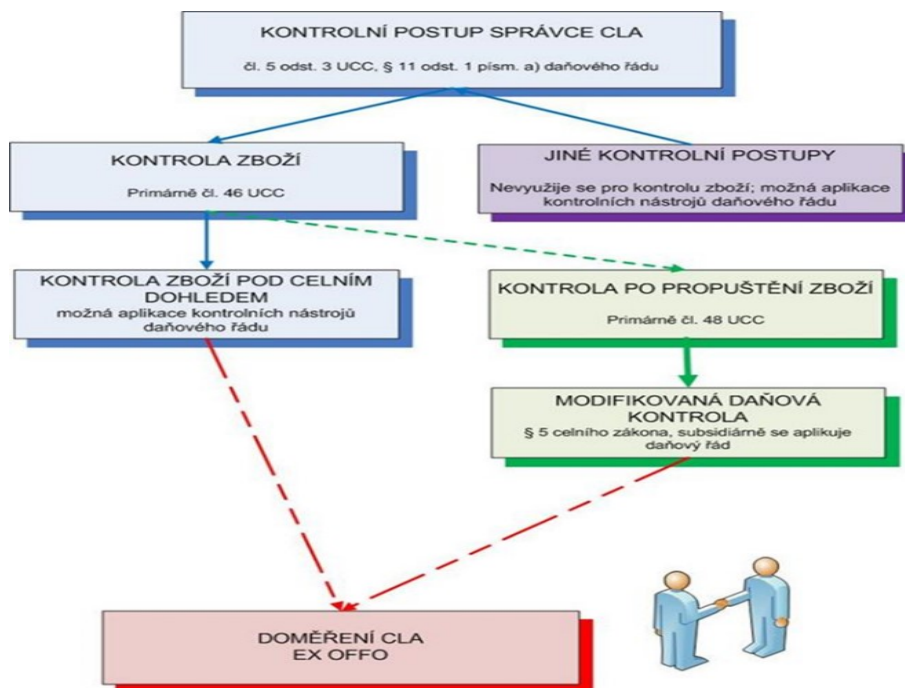
2015/2447“), ve kterém je mj. stanovena lhůta pro uplatnění práva na slyšení. (Evropská Komise, 2013b)

Na národní úrovni pak oblast celnictví upravuje zejména zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Celní správě“), který mj. upravuje zřízení a postavení orgánů celní správy, dále vymezuje věcnou a místní působnost celních orgánů či povinnosti a oprávnění celních orgánů apod. (ČESKO, 2012)

Adaptačním tuzemským právním předpisem vůči celnímu kodexu Unie je pak zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), ve kterém jsou v souvislosti s kontrolou po propuštění zboží např. normována v § 5 zvláštní ustanovení o provádění kontroly po propuštění zboží a kontroly vyjmutého z celního dohledu. (ČESKO, 2016)

Obecným procesně právním předpisem pro správu daní, podle kterého postupují celní orgány i při provádění kontroly po propuštění zboží, je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který se použije též pro správu cel. Daňový řád se jako obecný právní předpis pro správu daní použije dle § 4 daňového řádu tehdy, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. (Marková, 2021, s. 257)

Obrázek 3 Schéma systému celní kontroly (platné do 31.12.2020)



Zdroj: (Vláda ČR, 2016, s. 58)

### 3.3.2 Fáze přípravná

Zahájení kontroly po propuštění zboží předchází tzv. fáze přípravná, která především slouží k identifikaci rizikových subjektů vhodných k provedení kontroly po propuštění zboží a stanovení předmětu a rozsahu kontroly.

Při výběru subjektů vhodných ke kontrole se obvykle vychází z dokumentačních kontrol dokladů přiložených k celnímu prohlášení při celním řízení, z předchozích kontrol po propuštění zboží, ze svodných informací, z podnětů od jiných státních orgánů či z veřejně dostupných informací jako jsou např. obchodní rejstřík či internetové stránky výrobců, dovozců, dodavatel apod. (Generální ředitelství cel, 2021)

Jako zdroj informací lze využít i informace z analytických zpráv a informací CS, z datových souborů CS či informace z aplikací užívaných celní správou, mezi které patří např. aplikace E – dovoz, aplikace AVR sloužící k automatickému vyhodnocování rizik, aplikace Klient Surveillance 2 sloužící k celním dohledům, elektronická evidence závazných informací o sazebním zařazení EEZI, elektronická evidence vzorků, databáze Evropské komise o závazných informací o sazebním zařazení EZISZ apod. (Generální ředitelství cel, 2021)

Po získání všech dostupných informací dochází k vyhodnocení těchto informací za účelem určení rizik ve vztahu k ověřovaným obchodním operacím a následném rozhodnutí o rozsahu a formě kontroly po propuštění zboží. V rámci vyhodnocení se např. posuzuje u subjektů a celních prohlášení, která budou podrobena kontrole (Generální ředitelství cel, 2021):

- zda subjekt není uveden v soupisu nekontaktních subjektů,
- zda subjekt není v úpadku či insolvenci,
- zda bylo u celních prohlášení pravomocně ukončeno celní řízení,
- zda je zachována lhůta pro oznámení celního dluhu dlužníkoví,
- zda již neprobíhá kontrola po propuštění zboží či není vedeno daňové řízení na žádost subjektu,
- zda identifikované riziko má dopad na výši cla nebo daní, případně na jiná peněžitá plnění, která jsou spravována se clem.

Pokud se po vyhodnocení všech získaných informací dojde k závěru, že provedení kontroly po propuštění zboží bude hospodárné a efektivní, přistoupí se k vydání rozkazu k provedení kontroly po propuštění zboží, ve kterém je mj. vymezen předmět a rozsah kontroly, přesný název kontrolovaného subjektu, datum prekluze pro oznámení dlužné částky dlužníkovi nejstaršího celního prohlášení či kontrolní skupina, která bude kontrolu provádět. (Generální ředitelství cel, 2021)

### **3.3.3 Fáze zahájení kontroly**

Kontrola po propuštění zboží, stejně jako daňová kontrola, se v současnosti zahajuje podle § 87 daňového řádu doručením oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží, ve kterém je vymezen rozsah a předmět kontroly po propuštění zboží (Generální ředitelství cel, 2021), přičemž

- předmětem kontroly se rozumí evidenční číslo či evidenční čísla kontrolovaných celních prohlášení a případně i konkrétní položky kontrolovaného celního prohlášení,
- rozsahem kontroly se pak rozumí konkrétní vymezení údajů, jako např. popis zboží, sazební zařazení, celní hodnota apod., které budou na celním prohlášení či položce, uvedené v předmětu kontroly, kontrolovány.

Pokud se v průběhu kontroly po propuštění zboží vyskytne potřeba změnit (rozšířit či zúžit) předmět či rozsah kontroly, lze tak učinit obdobným postupem jako při zahájení kontroly, přičemž v případě rozšíření předmětu nebo rozsahu se jedná o zahájení kontroly v rámci předmětu a rozsahu rozšíření a dochází tak de facto o sloučení s původně zahájenou kontrolou, a v případě zúžení předmětu kontroly, pokud bylo v daném předmětu kontroly zahájeno i doměřovací řízení, musí být současně se zúžením předmětu kontroly zúženo, resp. zastaveno, doměřovací řízení. (Generální ředitelství cel, 2021)

Oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží lze doručit kontrolovanému subjektu několika způsoby, a to:

- v průběhu ústního jednání, kdy po doručení oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží, začne kontrolní skupina v průběhu tohoto jednání prověřovat správnost údajů dle předmětu a rozsahu kontroly,

- doručení oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží do datové schránky subjektu nebo doručení prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb, kdy po prokazatelném doručení musí kontrolní skupina bez zbytečného odkladu nebo nejpozději do 5 pracovních dnů po tomto zahájení, činit kontrolní úkony vedoucí k prověření správnosti údajů dle předmětu a rozsahu kontroly,
- v rámci místního šetření, kdy obdobně jako v případě ústního jednání, začne po doručení oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží kontrolní skupina v průběhu místního šetření prověřovat správnost údajů dle předmětu a rozsahu kontroly. (Generální ředitelství cel, 2021)

### 3.3.4 Fáze průběhu kontroly

Podle ustanovení § 87 odst. 2 daňového řádu má správce cla povinnost začít „*spolu se zahájením daňové kontroly, nebo bez zbytečného odkladu po tomto zahájení zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*“. V praxi tak správce cla obvykle po prokazatelném doručení oznámení o zahájení kontroly po propuštění zboží kontrolované osobě, tuto osobu telefonicky kontaktuje za účelem domluvení termínu ústního jednání, v rámci, kterého následně začne činit kontrolní úkony vedoucí k prověření správnosti údajů dle předmětu a rozsahu kontroly. (Marková, 2021, s. 268)

Při provádění kontroly po propuštění zboží se správce cla řídí základními zásadami správy daní uvedenými v §§ 5až 9 daňového řádu, mezi které patří například:

- zásada zákonnosti a s ní související zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí,
- zásada zneužití pravomoci,
- zásada procesní rovnosti,
- zásada přiměřenosti, rychlosti a procesní ekonomie,
- zásada součinnosti a vstřícnosti,
- zásada volného hodnocení důkazů apod. (Marková, 2021, s. 257)

Kontrola po propuštění zboží se tedy provádí tak, aby co nejméně zatěžovala kontrolovanou osobu, přičemž v průběhu kontroly po propuštění zboží postupuje správce cla v úzké součinnosti s kontrolovanou osobou, dbá na zachování jejich práv vymezených právními předpisy a při zjišťování a provádění důkazů postupuje v souladu se zásadami vymezenými pro dokazování. (Generální ředitelství cel, 2021)

Územní působnost správce cla při provádění kontroly po propuštění zboží je obecně vymezena v ustanovení § 6 odst. 2 zákona o Celní správě jako „*území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu celního úřadu*“. Správce cla tak provádí kontroly po propuštění zboží u subjektů, které mají sídlo nebo místo pobytu v jeho územním obvodu. V odůvodněných případech lze kontrolu po propuštění zboží provádět dle ustanovení § 6 odst. 2 zákona o Celní správě také na celém území České republiky, a to v rámci tzv. vybrané působnosti definované v § 8 odst. 7 téhož zákona. (ČESKO, 2012)

Kontrola po propuštění zboží se provádí v souladu s § 85 odst. 2 daňového řádu u kontrolované osoby nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Kontrolovanou osobou může být podle článku 48 celního kodexu Unie deklarant nebo jiná osoba, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílela na vývozních, dovozních nebo na následných obchodních operacích se zbožím propuštěným do příslušného celního režimu. Podle Šrámkové se tak může jednat například o příjemce zboží, vývozce, přímého zástupce, osobu nepřímo zastupovanou, přepravce či skladovatele apod. (Šrámková, 2012, s. 116) (Evropský parlament a Rada EU, 2013)

Rovněž lze kontrolou po propuštění zboží kontrolovat osoby, které mají pro obchodní účely k dispozici doklady či údaje o dovozních, vývozních nebo následných obchodních operacích se zbožím, které bylo propuštěno do příslušného režimu. Kontrolovanou osobou tak může být například zprostředkovatel obchodu, speditér nebo společnost zabývající se vedením účetnictvím osoby, která se podílela na výše popsanych obchodních operacích. (Hrbek, 2012, s.61)

Kontrola po propuštění zboží se provádí kontrolou účetních záznamů, obchodních dokladů či dalších písemností, které se vztahují k údajům uvedeným v kontrolovaném

celním prohlášení nebo k údajům, které souvisejí s obchodními operacemi se zbožím uvedeným v kontrolovaném celním prohlášení. Jedná se tak zejména o doklady o ceně zboží (např. objednávky či obchodní faktury), doklady potvrzující způsob a výši platby (např. výpisy z účtů, výdajové či příjmové pokladní), pojišťovací dokumenty, dopravní dokumenty, jakými jsou např. železniční, letecké či silniční nákladní listy, obchodní korespondence, technická dokumentace či skladovací dokumenty a evidence, u kterých se následně posuzuje zejména úplnost, správnost, věrohodnost a pravost předložených obchodních dokladů, a to jejich porovnáním s údaji uvedenými v účetnictví kontrolované osoby. (Generální ředitelství cel, 2021)

V průběhu kontroly po propuštění zboží je oprávněn správce cla provést i kontrolu zboží, které bylo uvedeno v kontrolovaném celním prohlášení, pokud je ještě k dispozici, přičemž toto oprávnění se nevztahuje pouze na zboží držené kontrolovanou osobou, ale i na zboží držené třetí osobou, kterou může být např. skladovatel či konečný vlastník zboží. Pokud je to pro další průběh kontroly potřebné lze v rámci kontroly zboží pořídit fotodokumentaci či odebrat vzorky zboží. (Generální ředitelství cel, 2021)

Další práva a povinnosti kontrolovaného subjektu, u něhož je prováděna kontrola po propuštění zboží jsou zakotvena především v § 86 daňového řádu a patří mezi ně např.:

- právo být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnost,
- právo předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které sám nemá k dispozici,
- právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně,
- povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení,
- povinnost umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem, nebo jinou osobou, která vykonává jeho činnost,
- povinnost nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je mu známo, kde se nacházejí apod. (Marková, 2021, s. 268)

Kromě pravomocí, které odpovídají povinnostem kontrolované osoby, má správce cla též pravomoci dle ustanovení § 80 až 84 daňového řádu upravující místní šetření. (Marková, 2021, s. 268)

Samotný průběh kontroly lze rozdělit do několika fází, kterými jsou:

- **fáze seznamovací**, v rámci, které kontrolní skupina musí nejprve získat od kontrolovaného subjektu obecné informace o organizační struktuře, pracovní náplni jednotlivých útvarů, oprávnění jednotlivých zaměstnanců, metodách vedení účetnictví či místu uložení účetních záznamů. V rámci této fáze je také většinou upřesněno, která konkrétní osoba bude kontrolní skupině schopna předávat požadované podklady a na koho se může kontrolní skupina obracet se svými dotazy,
- **fáze shromáždovací**, která spočívá v získání veškerých podkladů, na jejichž základě bude možné zvolit kontrolní techniky odpovídající předmětu a rozsahu kontroly, (Zatloukal, 2011, s. 108-109)
- **fáze vyhodnocovací**, v rámci, které jsou shromážděné informace, podklady a účetní záznamy podrobeny analýze, zda takto předestřené transakce proběhly v souladu s platnými hmotněprávními předpisy. Tato fáze v sobě zahrnuje tři základní elementy, kterými jsou *detekce* skutkového stavu, která spočívá v nashromáždění dostatečného množství informací a důkazních prostředků a jejich vyhodnocení za účelem zjištění skutkového stavu. Dále pak *verifikace* důkazních prostředků, která spočívá v ověřování pravosti předložených či obstaraných důkazních prostředků a *estimace*, která spočívá v samotném právním vyhodnocení zjištěného skutkového stavu, (Zatloukal, 2011, s. 115-117)
- **fáze dokazování**, která je klíčovou fází celé kontroly a představuje proces počínající předkládáním a zjišťováním důkazních prostředků, jejich konkrétním prováděním a následným hodnocením, zda se důkazní prostředky osvědčily jako důkazy. (Zatloukal, 2011, s. 188)

Při dokazování v rámci kontroly po propuštění zboží se postupuje zejména podle ustanovení § 92 daňového řádu. Kontrolovaná osoba nese v rámci kontroly po propuštění zboží důkazní břemeno prokázat pravdivost všech tvrzení přednesených v rámci kontroly po propuštění zboží.

Po dokončení procesu dokazování je přistoupeno k seznámení kontrolovaného subjektu s výsledkem kontrolního zjištění.

### 3.3.5 Fáze ukončení kontroly

Proces ukončení kontroly po propuštění zboží začíná dle § 88 odst. 1 daňového řádu v okamžiku, kdy po provedené kontrolní činnosti správce cla sepíše dosavadní výsledek kontrolního zjištění, jehož součástí je hodnocení všech dosud zjištěných důkazů. (Marková, 2021, s. 268)

Dosavadní výsledek kontrolního zjištění obsahuje informace, které jsou důležité ve vztahu k průběhu kontroly, zejména pak informace o:

- úkonech spojených se získáním důkazních prostředků,
- přístupu kontrolované osoby ke kontrole,
- hodnocení důkazů a dalších skutečností, které měly na hodnocení vliv,
- dalších významných skutečnostech, které měly vliv na předmět a rozsah kontroly po propuštění zboží.

Správce cla je v dosavadním výsledku kontrolního zjištění zejména povinen věrohodně doložit zjištěný skutkový stav, a to i s příslušnými identifikačními znaky tak, aby nemohlo dojít k jejich záměně a vzhledem k tomu, že kontrolovaná osoba ne vždy využije svého práva vyjádřit se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a ten se pak stane zároveň konečným výsledkem kontrolního zjištění, musí již dosavadní výsledek kontrolního zjištění splňovat zákonné požadavky na odůvodnění rozhodnutí uvedené v § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. (Generální ředitelství cel, 2021)

V případě, že bude kontrolovaná osoba nepříznivě dotčena dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, tzn. bylo zjištěno porušení právních předpisů, má podle článku 22 odst. 6 celního kodexu Unie kontrolovaná osoba tzv. právo na slyšení, v rámci kterého může ve lhůtě 30 dnů ode dne následujícího po oznámení dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyjádřit svůj názor, vznést výhrady či podat návrhy na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění. (Evropský parlament a Rada EU, 2013) (Evropská komise, 2013a)



Pokud kontrolovaná osoba v rámci tzv. práva na slyšení předloží vyjádření či návrhy na doplnění dosavadního kontrolního zjištění je povinností správce cla tato vyjádření či návrhy vyhodnotit a k jednotlivým návrhům, tvrzením či výhradám vyhotovit stanovisko správce cla. Dojde-li následně na základě vyjádření kontrolované osoby k podstatné změně dosavadního kontrolního zjištění je dle § 88 odst. 5 daňového řádu povinností správce cla celý proces seznamování zopakovat. (Marková, 2021, s. 268)

Pokud není kontrolovaná osoba výsledkem kontrolního zjištění negativně dotčena, neseznamuje se s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, ale rovnou se sepisuje konečný výsledek kontrolního zjištění, který je následně uveden ve zprávě o kontrole po propuštění zboží. (Generální ředitelství cel, 2021)

### **Ukončení kontroly**

Vzhledem ke skutečnosti, že podle článku 103 odst. 1 celního kodexu Unie nelze dlužníkovi oznámit celní dluh po uplynutí 3 let ode dne vzniku celního dluhu, musí být v této lhůtě i ukončena kontrola po propuštění zboží, a to včetně pravomocného oznámení dlužné částky cla. V případě, kdy celní dluh vznikl v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, je podle odst. 2 téhož článku lhůta pro stanovení cla 10 let. (Evropský parlament a Rada EU, 2013)

V případech kontrol nefiskálních, kdy je předmět kontroly zaměřen na ověření údajů majících význam na dodržování právních předpisů v oblasti mezinárodních sankcí, zbraní a střeliva, obchodu s vojenským materiálem, se zbožím dvojího užití apod. lze kontrolu po propuštění zboží provádět ve lhůtě, po kterou má kontrolovaná osoba odpovědnost za porušení právních předpisů upravujících tyto oblasti. Jiné nefiskální kontroly po propuštění zboží lze pak provádět ve lhůtě, po kterou má kontrolovaná osoba odpovědnost za porušení celních předpisů. (Generální ředitelství cel, 2021)

Kontrola po propuštění zboží je podle § 88a daňového řádu ukončena doručením oznámení o ukončení kontroly po propuštění zboží, jehož součástí je i podepsaná zpráva o kontrole po propuštění zboží. Datum ukončení kontroly po propuštění zboží je datum doručení tohoto oznámení. (Marková, 2021, s. 268)

Zpráva o kontrole po propuštění zboží je hlavním komplexním dokumentem o provedené kontrole, obsahující popis kontroly od jejího počátku až po samotný závěr.

K vlastnímu charakteru zprávy o kontrole Zatloukal uvádí, že zpráva o kontrole není považována za veřejnou listinu ani za rozhodnutí a nelze se proti ní tudíž samostatně odvolat. Zprávu o kontrole je tak nutné vnímat jako jeden z důkazních prostředků a zároveň jako případné odůvodnění rozhodnutí o stanovení cla, které musí splňovat zákonné požadavky na odůvodnění rozhodnutí. (Zatloukal, 2011, s. 242)

Zpráva o kontrole po propuštění zboží musí obsahovat zákonné náležitosti uvedené v § 88a daňového řádu mezi které patří:

- odkaz na oznámení o zahájení kontroly případně i odkaz na změnu předmětu či rozsahu kontroly,
- konečný výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení zjištěných důkazů,
- vyjádření kontrolované osoby k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění,
- stanoviska správce cla k vyjádření kontrolované osoby. (Marková, 2021, s. 268)

Mezi základní náležitosti každé zprávy patří konečný výsledek kontrolního zjištění, pod kterým si je podle Lichnovského nutno představit nález správce cla včetně jeho případného důsledku na daňovou povinnost daňového subjektu. Jedná se tak o konkrétní výčet jednotlivých pochybení daňového subjektu spojený s výpočtem doměřené daně. (Lichnovský, a další, 2016, s. 315)

Mezi další neméně důležitou součást zprávy patří samotné hodnocení důkazů. Podle Zatloukala by tak ve zprávě měly být v rámci hodnocení důkazů uvedeny především konkrétní skutečnosti, které byly ze strany správce daně posouzeny odlišně od tvrzení kontrolované osoby a důvody případného doměrku. Dále by měly být správcem daně ve zprávě označeny skutečnosti, které považuje za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o jaké důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce. (Zatloukal, 2011, s. 242)

V praxi to tedy znamená, že správce daně ve zprávě popíše veškerá skutková zjištění, ke každému skutkovému zjištění připojí správní úvahu o tom, zda dospěl k závěru, že se skutkový stav odlišuje od tvrzení kontrolovaného subjektu, dále jak uvedená zjištění z právního hlediska kvalifikoval a jaký je případný dopad tohoto zjištění na základ daně a daň. Zpráva o daňové kontrole by měla zároveň zahrnovat všechny důkazní prostředky, které byly v průběhu daňové kontroly předloženy daňovým subjektem, případně obstarány správcem daně a v případě, že některým návrhům daňového subjektu na provedení důkazních prostředků nebylo správcem daně vyhověno, měla by zpráva obsahovat i srozumitelné důvody jejich odmítnutí. (Zatloukal, 2011, s. 243)

V případě, že je kontrolou po propuštění zboží u kontrolovaného celního prohlášení zjištěno, že clo, daň nebo jiné peněžité plnění jsou nesprávně nižší nebo vyšší, musí zpráva o kontrole po propuštění zboží obsahovat rovněž výpočet nové výše cla nebo daně včetně souhrnné částky doměřeného, popř. vráceného nebo vyměřeného, cla daně nebo dalšího peněžitého plnění, zjištěného při kontrole po propuštění zboží. Pokud v rámci kontroly po propuštění zboží zjistil celní úřad skutečnosti vedoucí k doměření cla, daní či jiných peněžitých plnění, je povinen vystavit po ukončení kontroly po propuštění zboží dodatečný platební výměr, v případě vyměření cla platební výměr, a to nejpozději do 14 dnů od ukončení kontroly po propuštění zboží. (Generální ředitelství cel, 2021)

Dodatečný platební výměr případně platební výměr může být podle § 88a odst. 4 daňového řádu doručen kontrolované osobě spolu s oznámením o ukončení kontroly po propuštění zboží. (Marková, 2021, s. 268)

## 4 Vlastní práce

### 4.1 Efektivita kontrol po propuštění zboží v Celní správě ČR

Kontroly po propuštění zboží, tedy kontroly ex offo, jsou stále významnějším kontrolním nástrojem, který mohou celní orgány využít v boji proti celním podvodům, a to zejména z důvodu stále se zvyšujícího počtu celních prohlášení projednaných v rámci celního řízení za použití některého ze zjednodušených postupů, kdy je kontrolní činnost spojená s propouštěním dovezeného zboží do některého z celních režimů postupně čím dál tím více utlumována tak, aby bylo samotné celní řízení pro deklaranta/dovozce co nejvíce zjednodušeno.

Tuto skutečnost dokládají i údaje o počtech dovozních celních prohlášení za období let 2013–2019 uvedené v tabulce (Tabulka 1), ze kterých je patrné, že ačkoliv celkový počet dovozních celních prohlášení vzrostl ze 1 040 828 v roce 2013 na 1 336 450 v roce 2019 což činilo nárůst o 28 %, podíl počtu dovozních celních prohlášení projednaných za použití některého ze zjednodušených postupů vzrostl za stejné období z 604 989 v roce 2013 na 897 446 v roce 2019 což znamená nárůst o 49 % a na celkovém počtu dovozních celních prohlášení se např. v roce 2019 podílely dovozní celní prohlášení projednaná za použití některého ze zjednodušených postupů ze 67,2 %.

Tabulka 1 Počty dovozních celních prohlášení 2013-2019

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dovozní CP celkem	1 040 828	1 147 811	1 142 790	1 193 528	1 288 115	1 348 104	1 336 450
Dovozní CP elektronicky	987 367	1 102 224	1 103 647	1 156 437	1 254 221	1 314 141	1 304 954
Dovozní CP elektronicky v %	94,90%	96,03%	96,60%	96,90%	97,40%	97,50%	97,60%
Dovozní CP zjednodušeným postupem	604 989	695 337	695 337	761 107	849 847	892 761	897 446
Dovozní CP zjednodušeným postupem v %	58,10%	60,58%	62,90%	63,80%	66,00%	66,20%	67,20%

Zdroj: Vlastní zpracování, zdroj dat: Zprávy o činnosti finanční a celní správy za roky 2013 až 2019 (Ministerstvo financí ČR, 2014, s. 5), (Ministerstvo financí ČR, 2015, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2016, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2017, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2018, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2019, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2020, s. 6)

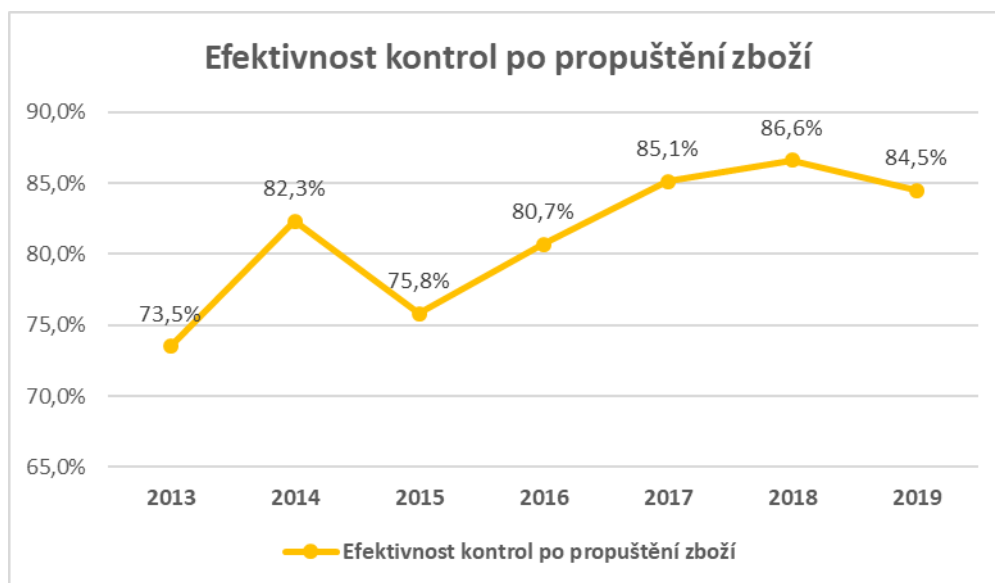
Hlavním cílem kontroly po propuštění zboží je přesvědčit se o správnosti a úplnosti informací uvedených v kontrolovaném celním prohlášení a ověřit existenci, pravost, správnost a platnost veškerých podkladů a provést kontrolu účetnictví a jiných záznamů vztahujících se k operacím s daným zbožím nebo k předešlým nebo následným obchodním

operacím s tímž zbožím. Vzor celního prohlášení (tj. Jednotného správního dokladu) je pro názornost uveden v příloze č. 1.

S hlavním cílem kontroly po propuštění zboží úzce souvisí i samotné měření efektivity kontrol po propuštění zboží v rámci celní správy, která je měřena jako podíl počtu pozitivních kontrol k celkovému počtu ukončených kontrol, přičemž za pozitivní kontrolu se považuje taková kontrola, u které bylo zjištěno jakékoliv porušení právních předpisů.

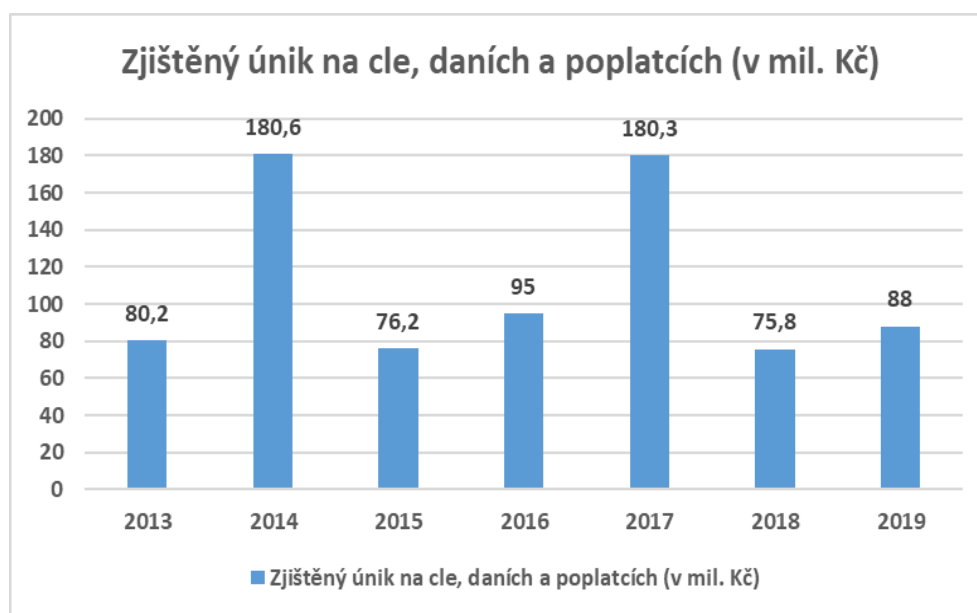
Za posledních sedm let (2013 až 2019) tzn. za období od restrukturalizace celní správy do dvoustupňové organizační struktury, došlo k průběžnému zvyšování efektivity kontrol po propuštění zboží z 73,46 % v roce 2013 až na 84,5 % v roce 2019 přičemž celkový únik na cle, zjištěný v rámci kontrol po propuštění zboží za dané období, byl ve výši převyšující částku 776 mil. Kč. Vývoj efektivity a zjištěného úniku na cle při kontrolách po propuštění zboží zobrazují níže uvedené grafy (Obrázek 4 a Obrázek 5).

Obrázek 4 Vývoj efektivity kontrol po propuštění zboží v letech 2013-2019



Zdroj: Vlastní zpracování, zdroj dat: Zprávy o činnosti finanční a celní správy za roky 2013 až 2019 (Ministerstvo financí ČR, 2014, s. 5), (Ministerstvo financí ČR, 2015, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2016, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2017, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2018, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2019, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2020, s. 6)

Obrázek 5 Vývoj zjištěného úniku na cle v rámci kontrol po propuštění zboží v letech 2013-2019



Zdroj: Vlastní zpracování, zdroj dat: Zprávy o činnosti finanční a celní správy za roky 2013 až 2019 (Ministerstvo financí ČR, 2014, s. 5), (Ministerstvo financí ČR, 2015, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2016, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2017, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2018, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2019, s. 6), (Ministerstvo financí ČR, 2020, s. 6),

## 4.2 Typizace porušení právních předpisů

Mezi formy zjištěného porušení právních předpisů souvisejících s následným doměřením cla patří, v případě kontrol po propuštění zboží, zejména uvádění nesprávných údajů o sazebním zařazení zboží, původu zboží či nesprávných údajů o celní hodnotě dovezeného zboží v celním prohlášení.

### 4.2.1 Údaje deklarované na celním prohlášení s možným dopadem na výši cla

Mezi údaje deklarované na celním prohlášení, které mohou mít potenciální vliv na případnou výši doměřeného cla, a tedy i na tzv. fiskální efektivnost kontrol po propuštění zboží pak patří zejména:

- údaje uvedené v odstavci 20 o dodacích podmínkách, kde existuje riziko chybně deklarované celní hodnoty zboží a následného nesprávného vyměření cla, daní a poplatků z důvodu nezapočtení části nákladů na dopravu a pojištění dováženého zboží vzniklých před vstupem zboží na celní území Unie, které patří dle čl. 71 celního kodexu Unie mezi položky, které se při určování celní hodnoty připočítávají k ceně skutečně zaplacené za dovážené zboží,

- údaje uvedené v odstavcích 22 a 23 o měně a směnném kurzu, kde existuje riziko chybně deklarované celní hodnoty zboží a následného nesprávného vyměření cla, daní a poplatků z důvodu chybného přepočtu hodnoty zboží uvedené na dokladech v zahraniční měně na měnu domácí,
- údaje uvedené v odstavci 31 o popisu zboží, kde existuje riziko následného chybně deklarovaného sazebního zařazení zboží a příslušné sazby cla čímž může docházet k následnému nesprávnému vyměření cla, daní a poplatků ze strany celních orgánů či případnému obcházení obchodně politických opatření,
- údaje uvedené v odstavci 33 o sazebním zařazení zboží, kde existuje riziko chybně deklarovaného sazebního zařazení zboží a příslušné sazby cla čímž může docházet k následnému nesprávnému vyměření cla, daní a poplatků ze strany celních orgánů či případnému obcházení obchodně politických opatření,
- údaje uvedené v odstavci 34 o zemi původu zboží, kde existuje riziko nesprávného vyměření cla, daní a poplatků ze strany celních orgánů z důvodu deklarování nesprávného původu dováženého zboží a s tím spojeného případného neoprávněného využívání preferenčního sazebního zacházení (tj. snížené či nulové celní sazba cla), obcházení antidumpingových cel či dalších obchodně politických opatření,
- údaje uvedené v odstavci 36 o preferenci, kde existuje riziko nesprávného vyměření cla, daní a poplatků ze strany celních orgánů z důvodu neoprávněného užití preferenčního sazebního zacházení (tj. snížená či nulová celní sazba cla),
- údaje uvedené v odstavci 47 o celní hodnotě zboží, která je základem pro výpočet celního dluhu, kde existuje riziko nesprávného vyměření cla, daní a poplatků ze strany celních orgánů z důvodu např. nezahrnutí tzv. připočítatelných položek, uvedených v čl. 71 celního kodexu Unie,

do celní hodnoty, dále pak např. dvojí fakturace, kdy pro celní řízení jsou vyhotoveny jiné faktury než pro účetní evidenci příjemce zboží, či fakturace a zahrnutí do celní hodnoty pouze části dovezeného zboží apod.

#### **4.2.2 Případové studie zjištěného úniku na cle**

##### **A. Případová studie zjištěného úniku na cle při kontrole po propuštění zboží z důvodu nesprávně deklarovaného původu zboží v celním prohlášení**

Česká společnost dovezla zboží, které bylo propuštěno do celního režimu volný oběh pod kódem kombinované nomenklatury KN 7607111910 s deklarovaným původem zboží Filipíny a deklarovanou celní hodnotou v celkové výši převyšující 15 mil. Kč.

Na základě žádosti Evropského úřadu pro boje proti podvodům OLAF provedlo Ministerstvo zahraničního obchodu a průmyslu Malajsie ve spojení s orgány přístavu Port Klang v Malajsii šetření ve Svobodné obchodní zóně v Port Klangu, za účelem identifikace zboží vystupujícího z této svobodné obchodní zóny při kterém byly zjištěny případy a čísla přepravních kontejnerů, které v době projednání exportu zboží z přístavu Port Klang, obsahovaly zboží – hliníkové fólie deklarované pod kódy kombinované nomenklatury KN 760711 a KN 760719 původem z Čínské lidové republiky jejichž místem určení byl vždy přístav v Evropské unii.

Na základě zjištění zdokumentovaných ve zprávě o šetření Ministerstvem zahraničního obchodu a průmyslu Malajsie a ztotožnění čísel přepravních kontejnerů uvedených na kontrolovaných celních prohlášení bylo prokázáno, že došlo při celním řízení k uvedení chybného původu zboží ve Filipínách a že skutečný a zastřený původ dovezeného zboží byl v Čínské lidové republice neboť se prokázalo, že kontejnerové zásilky zboží původem z Čínské lidové republiky, byly dovezeny z přístavu v Číně do svobodné obchodní zóny v Port Klangu v Malajsii (Obrázek 6) a následně reexportovány do členského státu Evropské unie, mj. i do České republiky, kde toto zboží bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu s doklady o filipínském původu zboží.



Obrázek 6 Zdokumentovaná trasa kontejnerových zásilek



Zdroj Vlastní zpracování (Seznam.cz, a.s., 2021)

V důsledku podvodného zakrytí skutečného původu zboží v Čínské lidové republice, tím, že byly v rámci celního řízení předkládány nepravdivé doklady o zemi původu zboží z Filipín, nedošlo ze strany celních orgánů k vyměření a vybrání cla a antidumpingového cla, čímž vznikl jiný celní dluh, než který byl původně vyměřen a vybrán z důvodu nesprávného uvedení údajů o zemi původu zboží ve Filipínách a uplatnění příslušného preferenčního zacházení, na základě kterých bylo zboží propuštěno do celního režimu volný oběh.

Na základě provedené kontroly po propuštění zboží tak byl zjištěn rozdíl mezi částkou cla původně vyměřenou (0 Kč) a částkou cla včetně antidumpingového cla nově stanovenou v celkové výši převyšující 6 mil. Kč.

## **B. Případová studie zjištěného únik na cle při kontrole po propuštění zboží z důvodu nesprávně deklarovaného sazebního zařazení zboží**

Česká společnost dovezla pracovní stroj, který deklarovala jako zemědělské traktory a tahače, lesnické traktory, kolové, s výkonem motoru více jak 130 KW a zařadila ho pod kód kombinované nomenklatury KN 8701951000 s odpovídající sazbou cla ve výši 0 %. Ze strany deklaranta bylo zboží popsáno jako lesnický traktor, kolový s výkonem motoru 133 KW – John Deere, MODEL 1210E, rok výroby 2012 – použitý. Ilustrační foto je uvedeno na obrázku (Obrázek 7).

*Obrázek 7 Ilustrační foto dovezeného zboží*



*Zdroj: Vlastní zpracování (Deere John, 2021)*

Provedenou kontrolou po propuštění zboží bylo z předložených dokladů, fotodokumentace a z dalších technických údajů zjištěno, že zboží uvedené v celním prohlášení jako lesnický traktor zařazené pod kód KN 8701951000 s celní sazbou 0 %, bylo do příslušného celního režimu volný oběh propuštěno pod chybným kódem KN, neboť v průběhu kontroly jednoznačně vyplynulo, že byla kontrolovaným subjektem dovezena vyvážedka surového dřeva z lesa, tedy kompaktní kloubové vozidlo určené pro provoz mimo silniční komunikace k přepravě dřeva na neupraveném povrchu a po lesních cestách, tvořené soustavou tahací a nákladní jednotky trvale propojené v jeden celek.

Celní úřad tak kontrolou po propuštění zboží jednoznačně vyvrátil, že by se jednalo o tahač nebo například lesnický traktor, který se zařazuje do KN 8701951000 a na základě získaných důkazů dovezené zboží zařadil pod kód KN 8704229000 s odpovídající sazbou cla ve výši 22 %.

Obrázek 8 Simulace chybného výpočtu celního dluhu dle TARIC CZ

**Výsledek výpočtu celního dluhu dle TARIC CZ**

[Zpět na hlavní stránku](#)

(A) Datum simulace: **24.04.2018** (15) Země odesláni: **NO**  
 (33) Nomenklatura zboží: **8701951000** (33) Přídavné kódy: **4999**  
 (34) Země (region) původu: **FI** (38) Vlastní hmotnost (kg): **16000**  
 (36) Kód preference: **100** (39) Kvóta:  
 (44) Certifikáty: (47) Celní hodnota (Kč): **3210000**  
 (44) Vedlejší výdaje (Kč): **0** CIF cena (Kč): **0**  
 Množství zboží:  
 (31) Popis zboží: Traktory a tahače (jiné než tahače čísla 8709)  
 - - Ostatní, s výkonem motoru  
 - - Převyšujícím 130 kW  
 - - - Zemědělské traktory a tahače a lesnické traktory a tahače, kolové

Předpis	Typ	Základ	Sazba	Částka (Kč)
R1821/16 (C103)	A00	3 210 000,00 Kč	0 %	0,00
Z0235/04 (P305)	B00	3 210 000,00 Kč	21,00 %	674 100,00
				<b>Celkem: 674 100,00</b>

Poplatky k zaplacení:

Zdroj: Vlastní zpracování (Celní správa ČR, 2021g),

Na základě provedené kontroly po propuštění zboží tak byl zjištěn rozdíl mezi částkou cla původně vyměřenou (Obrázek 8) a částkou cla nově stanovenou (Obrázek 9) v celkové výši převyšující 700 tis. Kč.

Obrázek 9 Simulace správného výpočtu celního dluhu dle TARIC CZ

**Výsledek výpočtu celního dluhu dle TARIC CZ**

[Zpět na hlavní stránku](#)

(A) Datum simulace: **24.04.2018** (15) Země odesláni: **NO**  
 (33) Nomenklatura zboží: **8704229000** (33) Přídavné kódy: **4999**  
 (34) Země (region) původu: **FI** (38) Vlastní hmotnost (kg): **16000**  
 (36) Kód preference: **100** (39) Kvóta:  
 (44) Certifikáty: (47) Celní hodnota (Kč): **3210000**  
 (44) Vedlejší výdaje (Kč): **0** CIF cena (Kč): **0**  
 Množství zboží: **1 NAR**  
 (31) Popis zboží: Motorová vozidla pro přepravu nákladu  
 - - Ostatní, se vznětovým pístovým motorem s vnitřním spalováním (dieslovým motorem nebo motorem se žárovou nálovou)  
 - - - O celkové hmotnosti vozidla převyšující 5 tun, avšak nepřesahující 20 tun  
 - - - Ostatní

Předpis	Typ	Základ	Sazba	Částka (Kč)
R2658/87 (C103)	A00	3 210 000,00 Kč	22,00 %	706 200,00
Z0235/04 (P305)	B00	3 916 200,00 Kč	21,00 %	822 402,00
				<b>Celkem: 1 528 602,00</b>

Poplatky k zaplacení:

Zdroj: Vlastní zpracování (Celní správa ČR, 2021g)

### 4.3 Charakteristika analyzovaného vzorku

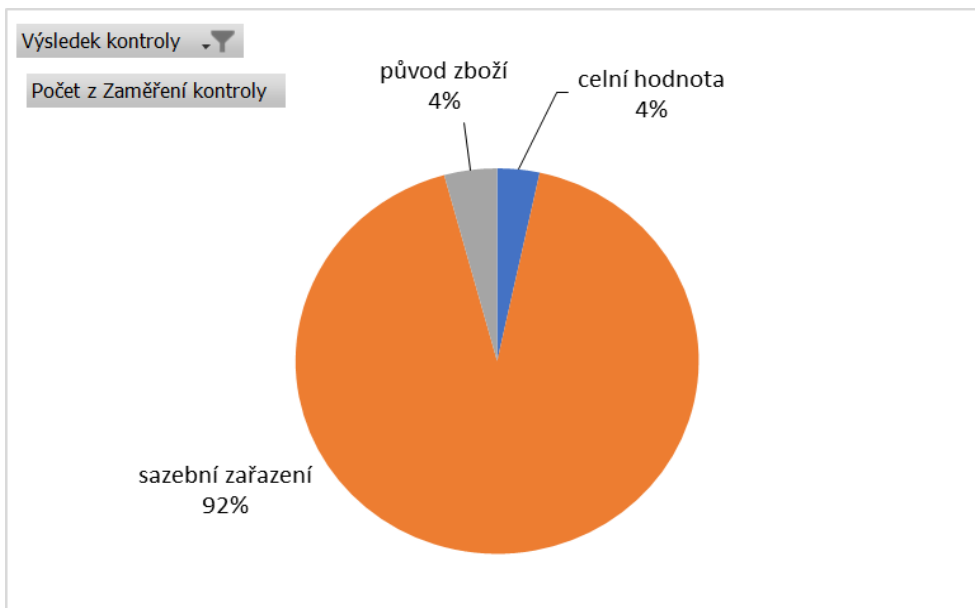
Vzhledem k zaměření práce na návrh opatření vedoucí ke zvýšení efektivity kontrol realizovaných Celní správou ČR po propuštění zboží, byly pro analýzu dat využity z důvodu dostupnosti dat pouze vybrané údaje o provedených kontrolách po propuštění zboží ukončených v rámci Celního úřadu pro Ústecký kraj v období let 2017 až 2019, přičemž tento celní úřad byl autorem práce vybrán z důvodu dostupnosti dat.

Data byla získána z vnitřního informačního systému e-dovoz, z aplikace SPR – Kontroly po propuštění zboží a spisů vedených k provedeným kontrolám po propuštění zboží a následně z důvodu mlčenlivosti byla pro účely analýzy tato data převedena do anonymizované podoby. Podoba struktury analyzovaných dat je pro ilustraci uvedena v příloze č. 2.

Zkoumaný celkový výchozí vzorek dat obsahuje údaje o 118 kontrolách po propuštění zboží, z kterých jsou pro účely analýzy vybrány dostupné údaje o výsledku provedené kontroly v návaznosti na vybrané společné rizikové znaky u kontrolovaných subjektů, jakými jsou zvolený způsob zastupování v celním řízení, výše deklarované sazby cla, existence povolení ke zjednodušeným postupům, právní forma podnikání, deklarovaný původ zboží a deklarované sazební zařazení zboží.

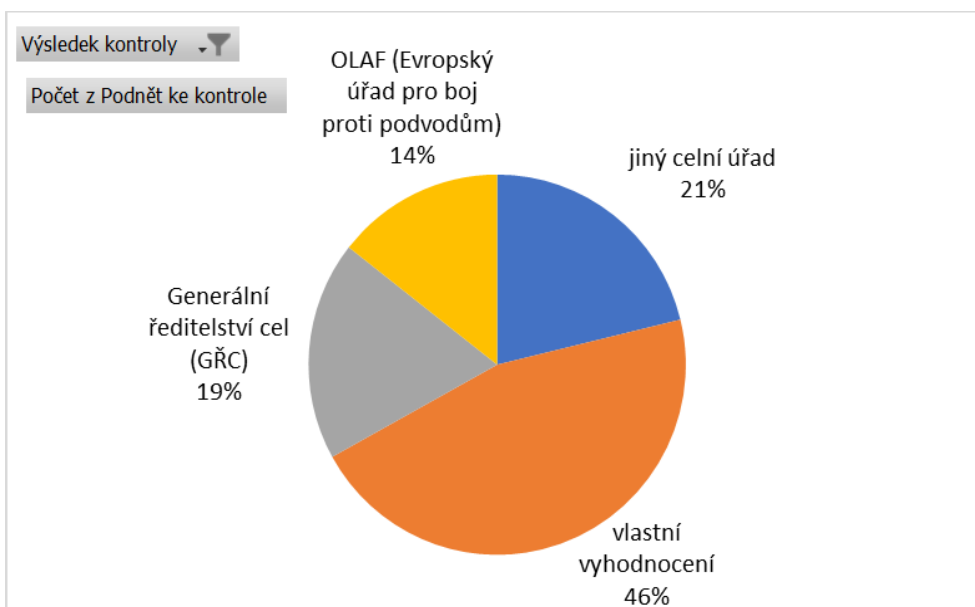
Z grafu na obrázku (Obrázek 10) je patrné, že většina kontrol po propuštění zboží byla v rámci zkoumaného souboru dat zaměřena na kontrolu správnosti deklarovaného sazebního zařazení zboží a dále je z grafu na obrázku (Obrázek 11) možné konstatovat, že ve zkoumaném souboru měly největší zastoupení kontroly zahájené na základě vlastního vyhodnocení rizik.

Obrázek 10 Zaměření kontrol po propuštění zboží



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

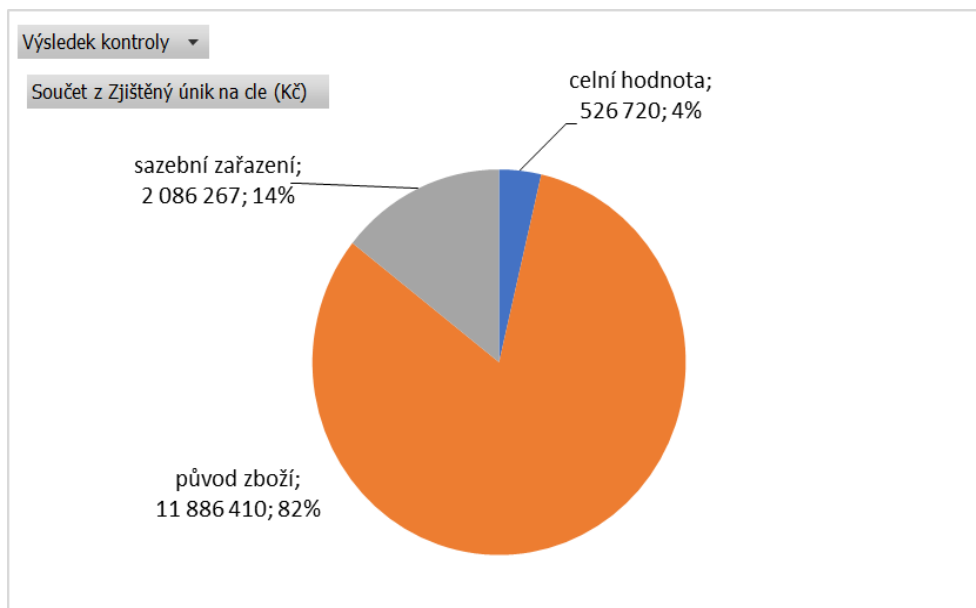
Obrázek 11 Podíl jednotlivých podnětů k provedení kontroly po propuštění zboží



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

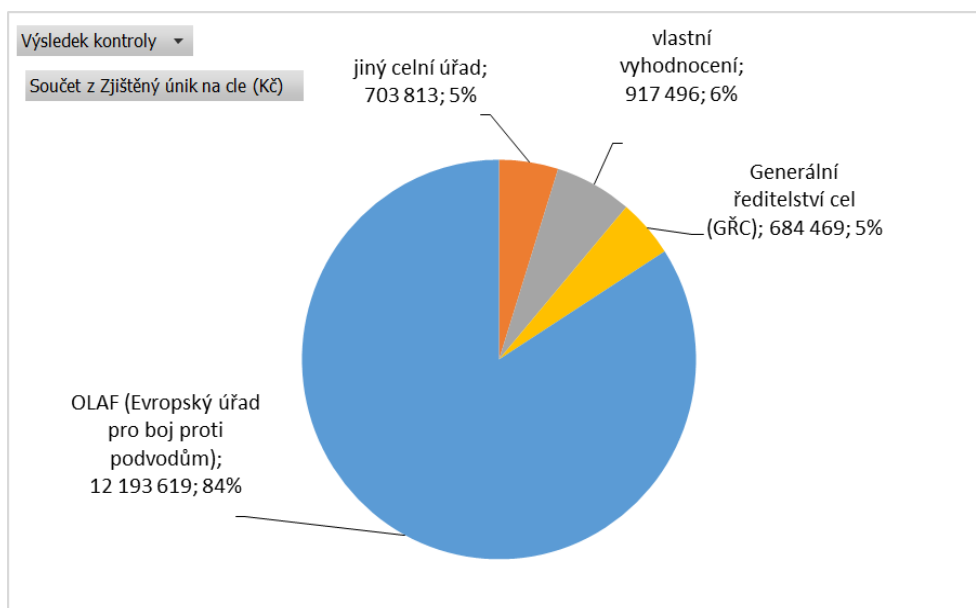
Z pohledu celkového zjištěného úniku na cle je pak na níže uvedeném grafu (Obrázek 12) vidět, že největší podíl na celkové výši doměřeného cla měly, v rámci zkoumaného souboru, kontroly po propuštění zboží zaměřené na deklarovaný původ zboží a dále, že na celkové výši doměřeného cla se podílely z 84 % kontroly po propuštění zboží zahájené na základě podnětů Evropského úřadu pro boj proti podvodům OLAF (Obrázek 13).

Obrázek 12 Podíl zaměření kontroly na celkové výši doměřeného cla



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Obrázek 13 Podíl jednotlivých podnětů na celkové výši doměřeného cla



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

V první části analýzy je v rámci testovaného celkového výchozího vzorku dat, který obsahuje vybrané údaje o 118 kontrolách po propuštění zboží, zjišťována závislost vybraných kvalitativních znaků, jakými jsou výsledek provedené kontroly, způsob zastupování v celním řízení, výše deklarované sazby cla, existence povolení ke zjednodušeným postupům a právní forma podnikání kontrolovaných daňových subjektů.

Pro analýzu těchto kvalitativních alternativních znaků je přímo použit  $\chi^2$  – test nezávislosti, a to z toho důvodu, že rozsah testovaného souboru je větší než 40, což je základní podmínkou pro přímé použití tohoto testu. (Svatošová, a další, 2008, s. 7-10) Pro výpočet  $\chi^2$  testu nezávislosti byl použit vzorec

$$\chi^2 = \frac{n(ad - bc)^2}{(a + b)(a + c)(b + d)(c + d)} \quad (1)$$

V případě zjištění závislosti je následně určena i síla zjištěné závislosti, a to pomocí Koeficientu asociace  $V$  podle vzorce

$$V = \frac{ad - bc}{\sqrt{(a + b)(a + c)(b + d)(c + d)}} \quad (2)$$

V druhé části analýzy je pak z celkového výchozího vzorku dat 118 kontrol po propuštění zboží vybrán, pro analýzu kvantitativních a kvalitativních dat, vzorek všech 50 pozitivních kontrol po propuštění zboží se zjištěným doměrkem cla a v rámci tohoto souboru dat je zjišťována případná závislost mezi výší doměřeného cla a deklarovaným původem zboží či deklarovaným číselným kódem kombinované nomenklatury zboží. Vzhledem k tomu, že se v tomto případě jedná o porovnání závislosti kvantitativních a kvalitativních znaků a u výše doměřeného cla není možné předpokládat normální rozdělení, je závislost v těchto případech testována pomocí neparametrických metod. V případě porovnání dvou skupin pomocí Mann-Whitneyho testu a v případě porovnání více skupin pomocí Kruskal-Wallisova testu, přičemž zvolená hladina významnosti činila 5 %.

#### **4.3.1 Zhodnocení vlivu způsobu zastupování v celním řízení na výsledek provedené kontroly**

Podle ustanovení článku 18 celního kodexu Unie se může každá právnická osoba, myšleno jak právnická, tak fyzická osoba, nechat zastoupit celním zástupcem, přičemž toto zastupování může být přímé, kdy celní zástupce jedná jménem a na účet jiné osoby či nepřímé, kdy celní zástupce jedná vlastním jménem, ale na účet jiné osoby. (Evropský parlament a Rada EU, 2013)

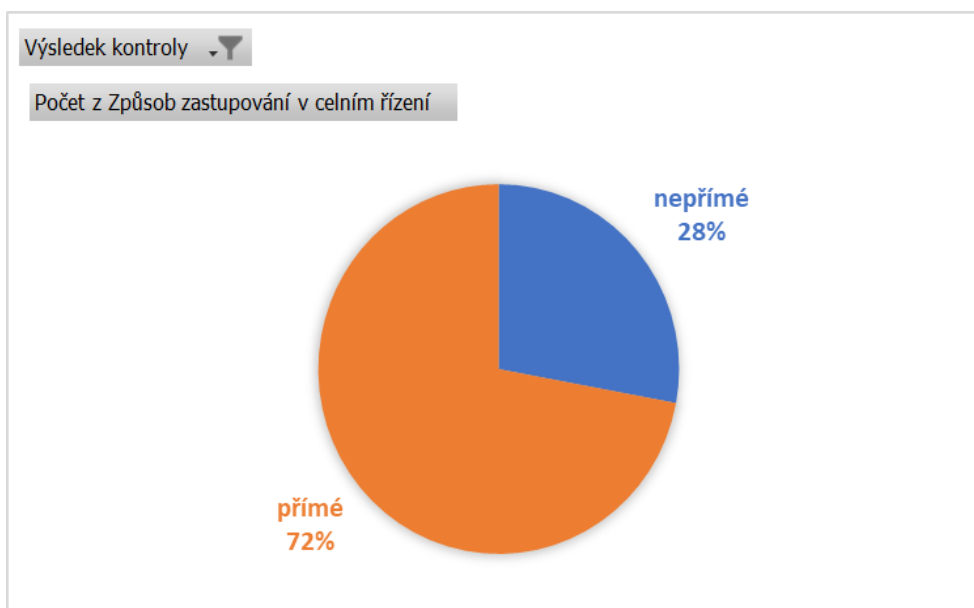
V případě přímého zastoupení nemůže přímý zástupce samostatně rozhodovat a je plně vázán rozhodováním na dispoziční zastoupeného. Přímý zástupce tak není za vykonané úkony odpovědný vůči celním orgánům a veškerá odpovědnost za jednání své i za jednání přímého zástupce nese v řízení před celním úřadem deklarant, tedy zastupovaný. V případě zastoupení nepřímého, jedná nepřímý zástupce vlastním jménem, a je pouze vázán stanoveným cílem, kterého má svým jednáním v zájmu zastoupeného dosáhnout. V rámci nepřímého zastoupení pak odpovědnost za vykonané úkony nese jak zastupovaný, tak i solidárně i nepřímý zástupce. (Matoušek, a další, 2007, s. 61,62)

V rámci celkového výchozího vzorku dat bylo provedeno celkem 118 kontrol po propuštění zboží, přičemž 67 kontrol bylo provedeno u subjektů zastoupených přímým zástupcem a 51 kontrol bylo provedeno u subjektů zastoupených zástupcem nepřímým. Na níže uvedeném grafu (Obrázek 14) je následně znázorněn podíl jednotlivých způsobů zastoupení v případech kontrol po propuštění zboží ukončených s pozitivním výsledkem.

Ze zobrazených výsledků vyplývá podstatně vyšší zastoupení výskytu přímého zastoupení (72 % případů) u kontrol ukončených s pozitivním výsledkem. Sdružené četnosti testovaných znaků jsou uvedeny v následující tabulce (Tabulka 2).



Obrázek 14 Podíl jednotlivých způsobů zastoupení v případě pozitivní kontroly



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Výzkumná otázka č. 1.: Má způsob zastupování v celním řízení významný vliv na výsledek provedené kontroly po propuštění zboží?

Hypotéza H<sub>10</sub>: Závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a způsobem zastupování v celním řízení neexistuje.

Hypotéza H<sub>11</sub>: Existuje závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a způsobem zastupování v celním řízení.

Tabulka 2 Sdružené četnosti znaků výsledek kontroly a způsob zastupování v celním řízení

Způsob zastupování	Výsledek kontroly		Celkem
	Pozitivní	Negativní	
Přímé	49	18	67
Nepřímé	19	32	51
Celkem	68	50	118

Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

$$a = 49$$

$$a + b = 67$$

$$b = 18$$

$$c + d = 51$$

$$c = 19$$

$$a + c = 68$$

$$d = 32$$

$$b + d = 50$$

$$n = 118$$

po dosazení do vzorce

$$\chi^2 = \frac{118(49 \times 32 - 18 \times 19)^2}{(49 + 18)(49 + 19)(18 + 32)(19 + 32)} = 15,266 \quad (3)$$

Pro výpočet byl použit přímo  $\chi^2$  - test nezávislosti, neboť počet pozorování byl větší než 40 a tak nebyl nutný výpočet teoretických četností, přičemž po dosazení do vzorce byla hodnota testovaného kritéria vypočtena  $\chi^2 = 15,266$ .

Kritická hodnota  $\chi^2_{0,05(1)} = 3,841$

Vzhledem k tomu, že vypočítaná hodnota testovaného kritéria  $\chi^2$  je **větší** než kritická hodnota  $\chi^2_{0,05(1)}$ , zamítáme nulovou hypotézu  $H_{10}$  a potvrzujeme hypotézu  $H_{11}$  a lze tedy konstatovat, že na hladině významnosti 0,05 byla prokázána závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a způsobem zastupování v celním řízení.

Na základě zjištění závislosti mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a způsobem zastupování v celním řízení byl pro zjištění síly této závislosti použit Koeficient asociace  $V$ .

$$V = \frac{ad - bc}{\sqrt{(a + b)(a + c)(b + d)(c + d)}} \quad (4)$$

po dosazení do vzorce

$$V = \frac{49 \times 32 - 18 \times 19}{\sqrt{(49 + 18)(49 + 19)(18 + 32)(19 + 32)}} = 0,360 \quad (5)$$

Na základě vypočítané hodnoty Koeficientu asociace  $V$  lze závislost charakterizovat jako středně silnou a přímou.

Výpočet atributivního rizika

$$AF = \frac{a}{a+b} - \frac{c}{c+d} = \frac{49}{49+18} - \frac{19}{19+32} = 0,3588 \quad (6)$$

Výpočet relativního atributivního rizika

$$AF = \frac{\frac{a}{a+b} - \frac{c}{c+d}}{\frac{a}{a+b}} \times 100 = \frac{0,3588}{0,7313} \times 100 = 49 \% \quad (7)$$

Na základě výpočtů atributivního a relativního atributivního rizika pak lze konstatovat, že pravděpodobnost výskytu pozitivní kontroly po propuštění zboží u přímého způsobu zastupování v celním řízení je o 0,3588 vyšší než u zastupování nepřímého, to je o 49 %.

#### **4.3.2 Zhodnocení vlivu zařazení zboží do číselného kódu Kombinované nomenklatury s příslušnou výší sazby cla na výsledek provedené kontroly**

Právní úprava Kombinované nomenklatury je upravena nařízením Rady (EHS) č. 2658/1987 ze dne 23. 7. 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. V příloze č. 1 tohoto předpisu je uveden celní sazebník, který obsahuje číselné kódy Kombinované nomenklatury pro všechny druhy zboží včetně slovního popisu jednotlivých druhů zboží vždy ve vztahu k určitému kódu Kombinované nomenklatury EU. Celní sazebník je každoročně měněn formou vydání nařízení Evropské komise zveřejněné v Úředním věstníku EU. Celní sazebník tak představuje oficiální seznam zboží, na které se vztahuje clo.

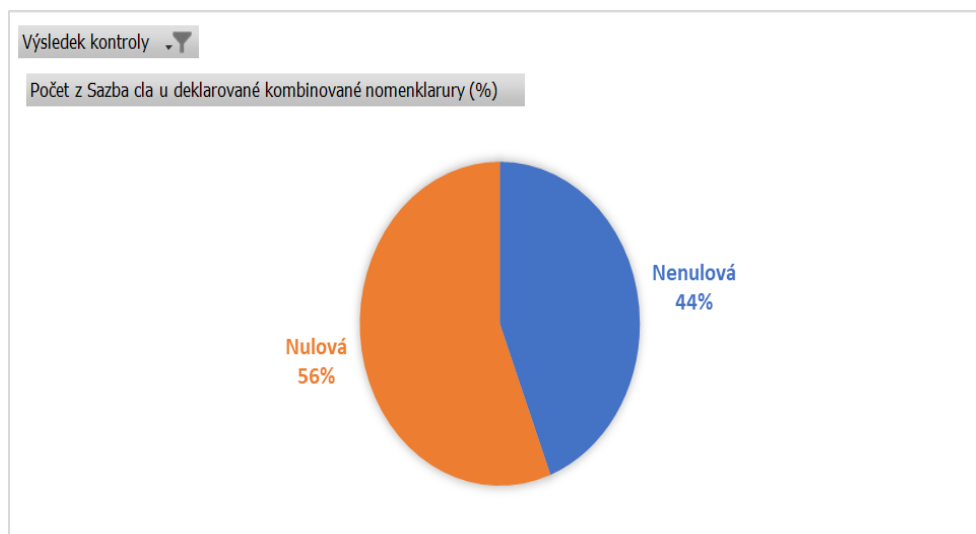
Správné zařazení zboží pod příslušný číselný kód Kombinované nomenklatury je tak velmi důležité, neboť má přímý vliv na výběr sazby cla ve společném celním sazebníku, což ovlivňuje jak samotnou výši vybraného cla, tak i následně výpočet daně z přidané hodnoty. Za správné sazební zařazení zboží je podle právních předpisů odpovědná osoba, která v příslušném celním řízení údaje o zboží uvádí. (Matoušek, a další, 2007, s. 269,282)

V rámci celkového výchozího vzorku dat bylo provedeno celkem 118 kontrol po propuštění zboží, přičemž u 64 kontrol bylo dovezené zboží zařazeno do číselného kódu Kombinované nomenklatury s nulovou sazbou cla a u 54 kontrol bylo dovezené zboží zařazeno do číselného kódu Kombinované nomenklatury se sazbou cla vyšší než nula. Sdružené četnosti testovaných znaků jsou uvedeny v následující tabulce (Tabulka 3).

Na níže uvedeném grafu (Obrázek 15) je pak znázorněn podíl kontrol, u kterých bylo zboží zařazeno do číselného kódu kombinované nomenklatury s nulovou a nenulovou sazbou cla v případech kontrol po propuštění zboží ukončených s pozitivním výsledkem.

Ze zobrazených výsledků vyplývá, že u kontrol ukončených s pozitivním výsledkem mají nepatrně vyšší zastoupení (56 %) případy, kdy je dovezené zboží zařazeno do číselného kódu Kombinované nomenklatury s nulovou sazbou cla.

Obrázek 15 Podíl výše sazby cla v případě pozitivní kontroly



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Výzkumná otázka č. 2.: Má zařazení zboží do číselného kódu Kombinované nomenklatury a s tím spojená výše celní sazby významný vliv na výsledek kontroly po propuštění zboží?

Hypotéza H2<sub>0</sub>: Závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a výší sazby cla neexistuje.

Hypotéza H2<sub>1</sub>: Existuje závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a výší sazby cla.

Tabulka 3 Sdružené četnosti znaků výsledek kontroly a výše sazby cla

Sazba cla	Výsledek kontroly		Celkem
	Pozitivní	Negativní	
Nulová	38	26	64
Nenulová	30	24	54
Celkem	68	50	118

Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

$$\begin{array}{llll}
 a = 38 & b = 26 & c = 30 & d = 24 \\
 a + b = 64 & c + d = 54 & a + c = 68 & b + d = 50 \quad n = 118
 \end{array}$$

po dosazení do vzorce

$$\chi^2 = \frac{118(38 \times 24 - 26 \times 30)^2}{(38+26)(38+30)(26+24)(30+24)} = 0,175 \quad (8)$$

Pro výpočet byl opět použit přímo  $\chi^2$  - test nezávislosti, neboť počet pozorování byl větší než 40 a tak nebyl nutný výpočet teoretických četností a po dosazení do vzorce byla hodnota testovaného kritéria vypočtena  $\chi^2 = 0,175$ .

Kritická hodnota  $\chi^2_{0,05(1)} = 3,841$

Vzhledem k tomu že vypočítaná hodnota testovaného kritéria  $\chi^2$  je **menší** než kritická hodnota  $\chi^2_{0,05(1)}$  potvrzujeme tak nulovou hypotézu H2<sub>0</sub> a lze tedy konstatovat, že na hladině významnosti 0,05 nebyla prokázána závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a výší sazby cla.

### 4.3.3 Zhodnocení vlivu užití povolení ke zjednodušeným postupům v rámci celního řízení kontrolovanými subjekty na výsledek provedené kontroly

V rámci celkového výchozího vzorku dat bylo provedeno celkem 118 kontrol po propuštění zboží, přičemž 59 kontrol bylo provedeno u subjektů s povolením ke zjednodušeným postupům, které toto povolení užíly v rámci celního řízení, a 59 kontrol bylo provedeno u subjektů bez povolení ke zjednodušeným postupům. Sdružené četnosti testovaných znaků jsou uvedeny v následující tabulce (Tabulka 4).

Na grafu (Obrázek 16) je pak znázorněn podíl subjektů s povolením a bez povolení ke zjednodušeným postupům v případech ukončených kontrol po propuštění zboží s pozitivním výsledkem. Ze zobrazených výsledků vyplývá, že u kontrol ukončených s pozitivním výsledkem mají podstatně vyšší zastoupení (68 %) případy, kdy je v rámci celního řízení užit tzv. zjednodušený postup.

Obrázek 16 Podíl subjektů s povolením ke zjednodušeným postupům v případě pozitivní kontroly



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Výzkumná otázka č. 3. Má existence, resp. užití povolení ke zjednodušeným postupům v rámci celního řízení u kontrolovaných subjektů významný vliv na výsledek provedené kontroly po propuštění zboží?

Hypotéza H<sub>30</sub>: Závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a existencí, resp. užitím povolení ke zjednodušeným postupům u kontrolované osoby neexistuje.

Hypotéza H<sub>31</sub>: Existuje závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a existencí, resp. užitím povolení ke zjednodušeným postupům u kontrolované osoby.

Tabulka 4 Sdružené četnosti znaků výsledek kontroly a povolení ke zjednodušeným postupům

Zjednodušený postup	Výsledek kontroly		Celkem
	Pozitivní	Negativní	
Ano	46	13	59
Ne	22	37	59
Celkem	68	50	118

Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

$$\begin{array}{llll}
 a = 46 & b = 13 & c = 22 & d = 37 \\
 a + b = 59 & c + d = 59 & a + c = 68 & b + d = 50 \quad n = 118
 \end{array}$$

po dosazení do vzorce

$$\chi^2 = \frac{118(46 \times 37 - 13 \times 22)^2}{(46 + 13)(46 + 22)(13 + 37)(22 + 37)} = 19,9906 \quad (9)$$

Pro výpočet byl opět použit přímo  $\chi^2$  - test nezávislosti, neboť počet pozorování byl větší než 40 a tak nebyl nutný výpočet teoretických četností a po dosazení do vzorce byla hodnota testovaného kritéria vypočtena  $\chi^2 = 19,9906$ .

Kritická hodnota  $\chi^2_{0,05(1)} = 3,841$

Vzhledem k tomu že vypočítaná hodnota  $\chi^2$  je **větší** než kritická hodnota  $\chi^2_{0,05(1)}$ , zamítáme nulovou hypotézu H<sub>30</sub> a potvrzujeme hypotézu H<sub>31</sub> a lze tedy konstatovat, že na hladině významnosti 0,05 byla prokázána závislost mezi výsledkem provedené kontroly

po propuštění zboží a existencí, resp. užitím povolení ke zjednodušeným postupům u kontrolovaných subjektů.

Na základě zjištění závislosti mezi výsledkem provedené kontroly po propuštění zboží a existencí, resp. užitím povolení ke zjednodušeným postupům u kontrolovaných subjektů byl pro zjištění síly této závislosti použit opět Koeficient asociace V.

$$V = \frac{ad - bc}{\sqrt{(a + b)(a + c)(b + d)(c + d)}} \quad (10)$$

po dosazení do vzorce

$$V = \frac{46 \times 37 - 13 \times 22}{\sqrt{(46 + 13)(46 + 22)(13 + 37)(22 + 37)}} = 0,412 \quad (11)$$

Na základě vypočítané hodnoty Koeficientu asociace V lze závislost charakterizovat jako středně silnou a přímou.

Výpočet atributivního rizika

$$AF = \frac{a}{a + b} - \frac{c}{c + d} = \frac{46}{46 + 13} - \frac{22}{22 + 37} = 0,4067 \quad (12)$$

Výpočet relativního atributivního rizika

$$AF = \frac{\frac{a}{a + b} - \frac{c}{c + d}}{\frac{a}{a + b}} \times 100 = \frac{0,4067}{0,7796} \times 100 = 53 \% \quad (13)$$

Na základě výpočtů atributivního a relativního atributivního rizika lze konstatovat, že pravděpodobnost výskytu pozitivní kontroly po propuštění zboží u subjektů s povolením ke zjednodušeným postupům je o 0,4067 vyšší než u subjektů bez povolení ke zjednodušeným postupům, což je o 53 %.

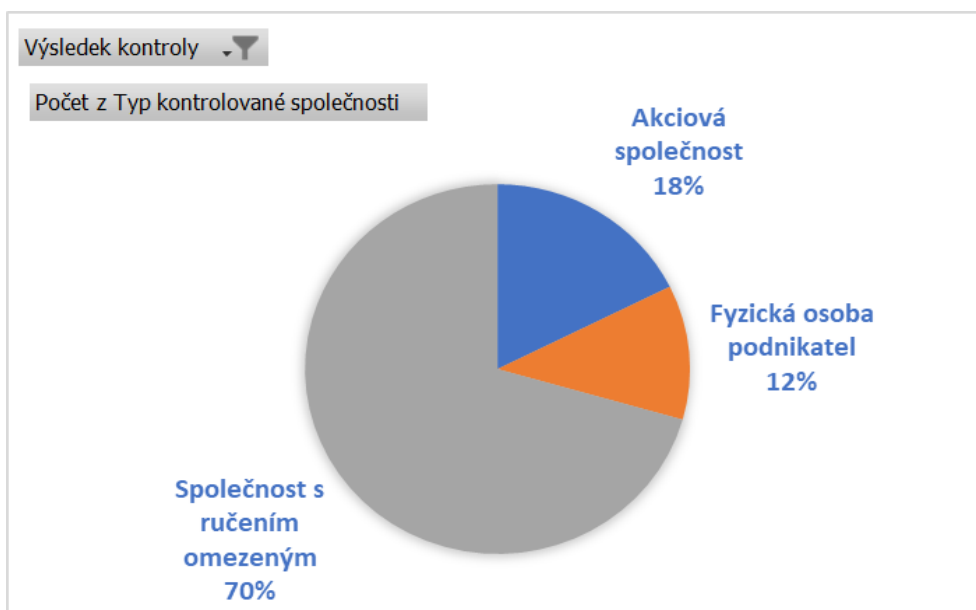


#### 4.3.4 Zhodnocení vlivu právní formy podnikání kontrolovaných subjektů na výsledek provedené kontroly

Z celkového výchozího vzorku dat 118 kontrol po propuštění zboží, provedených v roce 2017 až 2019, bylo 83 kontrol provedeno u subjektů, které podnikají jako společnosti s ručením omezeným, 22 kontrol bylo provedeno u subjektů, které podnikají jako akciové společnosti a 13 kontrol bylo provedeno u fyzické osoby podnikatele. Sdružené četnosti testovaných znaků a pomocné výpočty jsou uvedeny v následujících tabulkách (Tabulka 5, Tabulka 6 a Tabulka 7).

Na grafu níže (Obrázek 17) je pak znázorněn podíl jednotlivých typů právních forem podnikání u kontrolovaných subjektů v případech kontrol po propuštění zboží ukončených s pozitivním výsledkem.

Obrázek 17 Podíl jednotlivých typů právních forem podnikání kontrolovaných subjektů na pozitivním výsledku kontroly



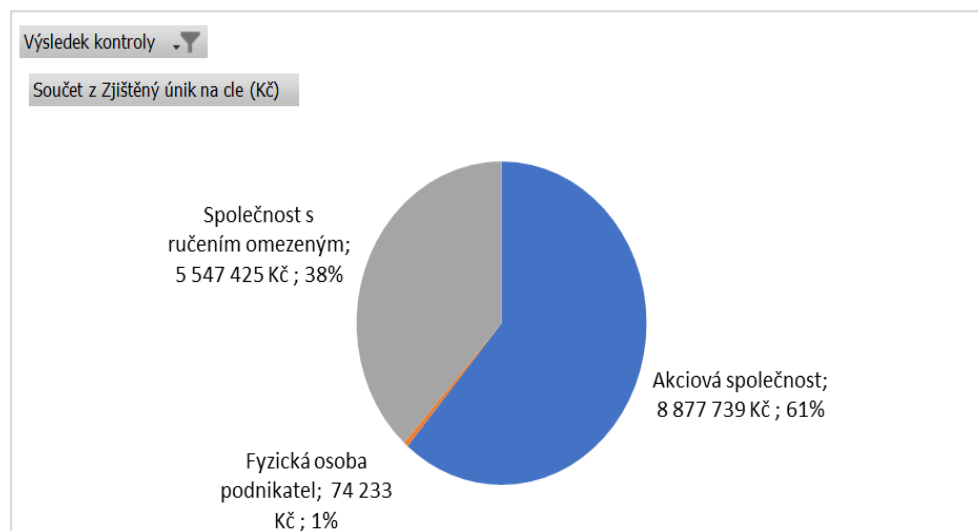
Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Podíl jednotlivých typů právních forem podnikání u kontrolovaných subjektů na celkové zjištěné výši doměřeného cla v rámci kontrol po propuštění zboží ukončených s pozitivním výsledkem pak znázorňuje graf na obrázku 18 (Obrázek 18).

Ze zobrazených výsledků vyplývá, že na kontrolách ukončených s pozitivním výsledkem se největší měrou podílí společnosti s ručením omezeným (ze 70% případů) což

se dá vysvětlit mj. největším počtem kontrol provedených u subjektů s touto právní formou podnikání (70 % kontrol).

Obrázek 18 Podíl jednotlivých typů právních forem podnikání kontrolovaných subjektů na celkové výši doměřeného cla



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Výzkumná otázka č. 4. Je pozitivní výsledek kontroly po propuštění zboží závislý na typu právní formy podnikání kontrolovaného subjektu?

Hypotéza H4<sub>0</sub>: Závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a typem právní formy podnikání kontrolovaného subjektu neexistuje.

Hypotéza H4<sub>1</sub>: Existuje závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a typem právní formy podnikání kontrolovaného subjektu.

Tabulka 5 Sdružené četnosti znaků výsledek kontroly a typ právní formy podnikání kontrolovaného subjektu

Výsledek kontroly	Typ právní formy podnikání			Celkem
	Akciová společnost	Společnost s ručením omezeným	Fyzická osoba podnikatel	
Pozitivní	12	48	8	68
Negativní	10	35	5	50
Celkem	22	83	13	118

Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Tabulka 6 Výpočet teoretických četností

Výsledek kontroly	Typ právní formy podnikání			Celkem
	Akciová společnost	Společnost s ručením omezeným	Fyzická osoba podnikatel	
Pozitivní	12,68	47,83	7,49	68
Negativní	9,32	35,17	5,51	50
Celkem	22	83	13	118

Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Tabulka 7 Výpočet hodnoty testovaného kritéria

Výsledek kontroly	Typ právní formy podnikání		
	Akciová společnost	Společnost s ručením omezeným	Fyzická osoba podnikatel
Pozitivní	0,036254872	0,0006000608	0,034511849
Negativní	0,049306626	0,000816827	0,046936115
Celkem $\chi^2$	0,1684		

Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Kritická hodnota  $\chi^2_{0,05(2)} = 5,991$

Vzhledem k tomu že vypočítaná hodnota  $\chi^2$  je **menší** než kritická hodnota  $\chi^2_{0,05(2)}$ , potvrzujeme tak nulovou hypotézu  $H_0$  a lze tedy konstatovat, že na hladině významnosti 0,05 nebyla prokázána závislost mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a typem právní formy podnikání u kontrolovaného subjektu.

#### 4.3.5 Zhodnocení vlivu deklarovaného původu zboží na výši zjištěného úniku na cle po provedené kontrole

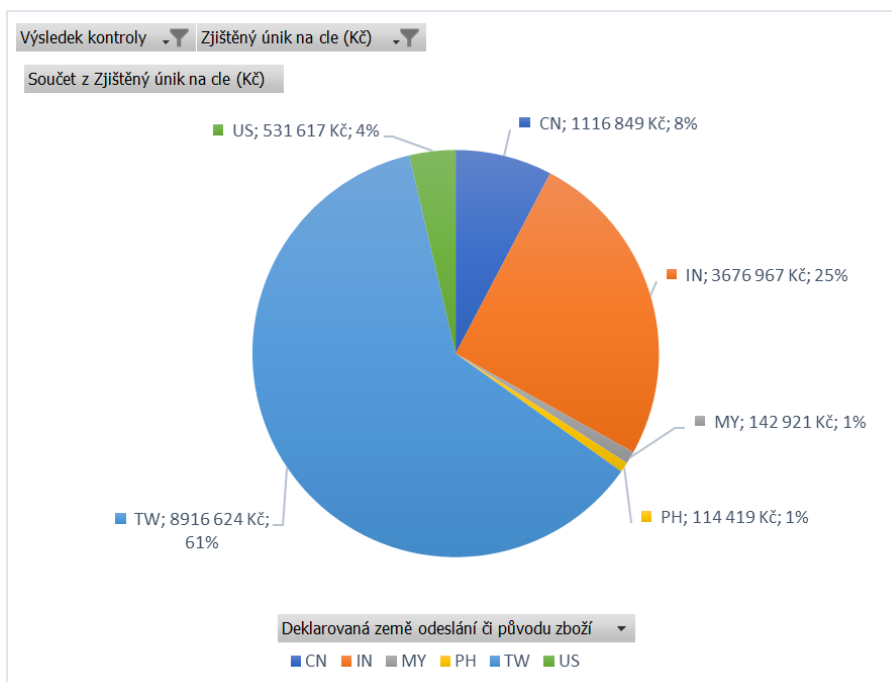
Obecně je původ zboží jedním z faktorů, který může mít zásadní význam pro určení výše doměřeného cla. Rizika spojená s původem zboží spočívají zejména v tom, že na základě nesprávně uvedeného původu zboží může ze strany hospodářských subjektů docházet k neoprávněnému získání preferenčního sazebního zacházení, obcházení antidumpingových cel, obcházení omezení či zákazů spojených s dovozem zboží z určitých zemí či zneužívání systému celních kvót.

Z celkového výchozího vzorku dat 118 kontrol po propuštění zboží byl pro druhou část analýzy vybrán vzorek všech 50 kontrol po propuštění zboží ukončených s pozitivním výsledkem a následným doměřením cla, přičemž z vybraného vzorku dat vyplývá, že nejvíce

kontrol (22 případů) bylo provedeno u zboží s deklarovaným původem v Číně. Sdružené četnosti testovaných znaků a pomocné výpočty jsou uvedeny v následující tabulce (Tabulka 8).

Na níže uvedeném grafu (Obrázek 19) je pak znázorněn podíl deklarované země původu zboží na celkové výši doměřeného cla. Ze zobrazených výsledků následně vyplývá, že na celkové výši doměřeného cla se z 86 % podílely případy deklarovaného původu zboží ze zemí Taiwan a Indie, a to v celkové výši přesahující 12,5 mil. Kč.

Obrázek 19 Podíl deklarované země původu zboží na celkové výši doměřeného cla



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR, vysvětlivky: CN – Čína, IN – Indie, MY – Malajsie, PH – Filipíny, TW – Taiwan, US – Spojené státy Americké

Výzkumná otázka č. 5.: Má deklarovaná země původu zboží významný vliv na výši doměřeného cla?

Hypotéza H<sub>50</sub>: Výše doměřeného cla nezávisí na deklarované zemi původu zboží.

Hypotéza H<sub>51</sub>: Výše doměřeného cla závisí na deklarované zemi původu zboží.

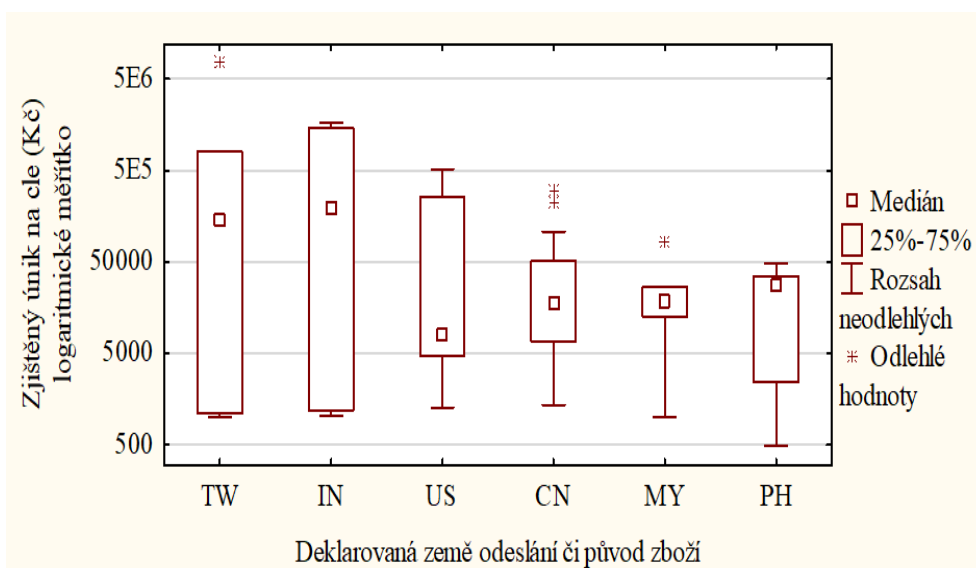
Tabulka 8 Kruskal-Wallisův test: p-hodnota a číselné charakteristiky

Země	Počet	Průměrné pořadí	Medián	Dolní kvartil	Horní kvartil	p-hodnota
TW	7	31,8	<b>140477</b>	1107	805627	0,711 (nezamítáme H <sub>0</sub> )
IN	7	29,3	<b>190803</b>	1200	1449085	
US	4	22,0	8076	4647	261162	
CN	22	24,9	17832	6649	51845	
MY	5	22,1	18490	12531	26624	
PH	5	20,4	28417	2440	35269	

Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Vzhledem k tomu, že p – hodnota Kruskal – Wallisova testu vyšla s ohledem na 3 desetinná místa na 0,711, tedy vyšší než zvolená hladina významnosti 0,05, potvrzujeme nulovou hypotézu H<sub>50</sub> a lze tedy konstatovat, že na hladině významnosti 0,05 nebyla prokázána závislost výše doměřeného cla na deklarované zemi původu zboží. V kategorizovaném krabicovém grafu (Obrázek 20) jsou následně zobrazeny pořadové statistiky srovnávaných zemí původu.

Obrázek 20 Pořadové statistiky srovnávaných zemí původu



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR, vysvětlivky: CN – Čína, IN – Indie, MY – Malajsie, PH – Filipíny, TW – Taiwan, US – Spojené státy Americké

#### **4.3.6 Zhodnocení vlivu deklarováných údajů o číselném kódu kombinované nomenklatury (sazební zařazení) na výši zjištěného úniku na cle po provedené kontrole**

Obecně je povinností veškeré zboží do EU dovezené či z ní vyvezené zařadit v rámci celního řízení pod číselný kód zboží uvedený v kombinované nomenklatuře. Toto zařazení je velice důležité, neboť sazební zařazení představuje klíčový prvek při stanovení sazby cel a jiných poplatků a případných dalších obchodních či bezpečnostních opatření.

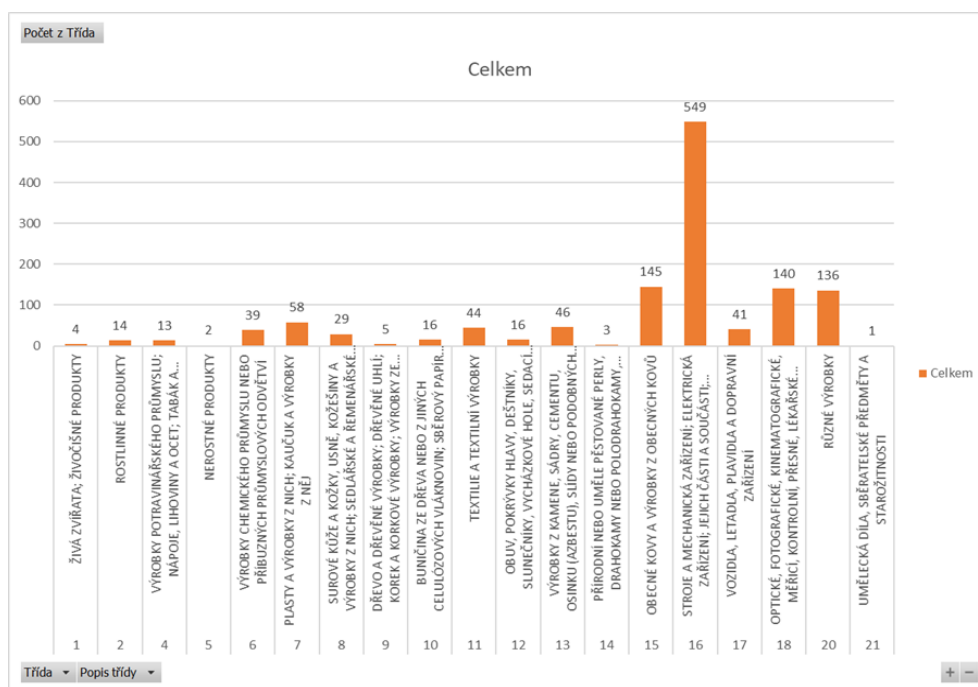
Rizika spojená s nesprávným sazebním zařazením zboží spočívají zejména v tom, že na základě nesprávně uvedeného číselného kódu kombinované nomenklatury u zboží může ze strany hospodářských subjektů docházet k zaplacení nesprávně vyššího či nižšího cla, obcházení antidumpingových cel, obcházení omezení či zákazů spojených s dovozem zboží z určitých zemí či zneužívání systému celních kvót.

Kombinovaná nomenklatura se vnitřně člení na třídy, kapitoly, nomenklaturní čísla, nomenklaturní položky a nomenklaturní podpoložky. Přičemž

- třídy (celkem 21 tříd) jsou svým popisem při zařazování zboží pouze informativní a třídu z číselného kódu zařazení zboží, tj. z kombinované nomenklatury zboží nelze poznat,
- kapitoly (celkem 97 kapitol) jsou svým popisem při zařazování zboží také pouze informativní, na rozdíl od třídy však již je označení kapitoly v číselném kódu zařazení zboží, tj. v kombinované nomenklatuře rozpoznatelné,
- nomenklaturní čísla (čtyřmístný číselný kód), kde text popisu zboží připojený k nomenklaturnímu číslu je pro zařazování zboží právně závazný,
- nomenklaturní položky (šestimístný číselný kód), kde text popisu zboží připojený k nomenklaturní položce je pro zařazování zboží právně závazný,
- nomenklaturní podpoložky (osmimístný číselný kód), kde text popisu zboží připojený k nomenklaturní podpoložce je pro zařazování zboží také právně závazný. (Matoušek, a další, 2007, s. 271)

Ze statistiky o zjištěných chybách při kontrolách po propuštění zboží v oblasti sazebního zařazení zboží s dopadem na výši celního dluhu, která je zpracovávána oddělením 216 GŘC za všechna oddělení zabývající se kontrolami po propuštění zboží v rámci celé CS ve formě čtvrtletních bulletinů, je na níže uvedeném grafu (Obrázek 21) patrné, že z celkového počtu 1301 případů zjištěných v období let 2018 až 2020 bylo nejvíce chyb u sazebního zařazení zjištěno v rámci Třídy XV - Obecné kovy a výrobky z obecných kovů (11 % případů) a Třídy XVI - Stroje a mechanická zařízení; elektrická zařízení; jejich části a součásti; přístroje pro záznam a reprodukci zvuku, přístroje pro záznam a reprodukci televizního obrazu a zvuku a části, součásti a příslušenství těchto přístrojů (42 % případů).

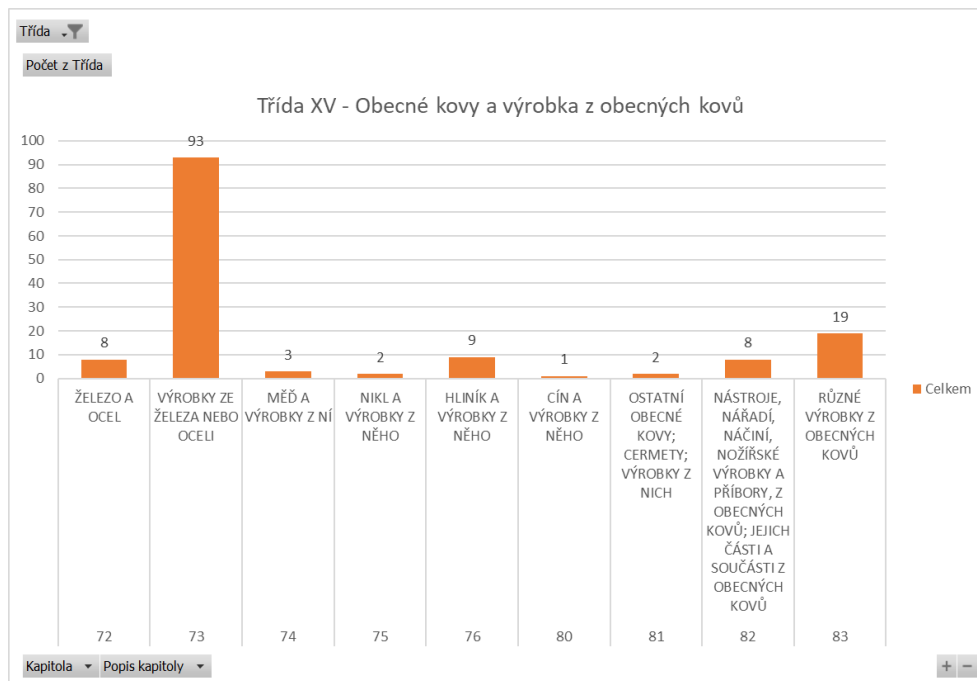
Obrázek 21 Zjištěná chybná sazební zařazení při kontrolách po propuštění zboží v rámci celé ČR v období 2018-2020



Zdroj: Vlastní zpracování, zdroj dat: <http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/Bulletiny/Forms/obecne.aspx> (Celní správa ČR, 2021f)

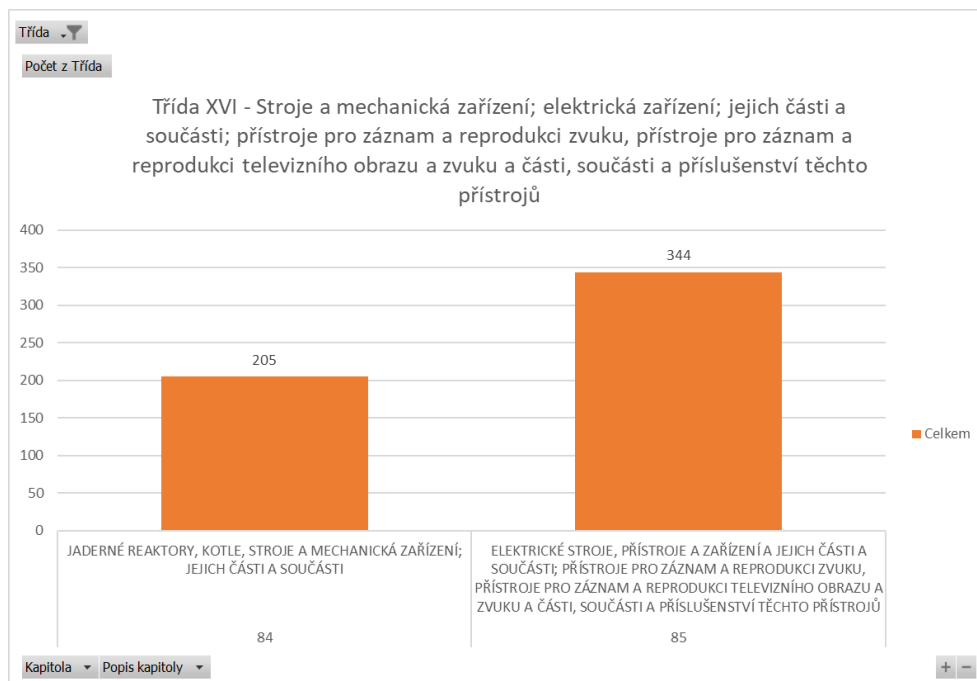
Při bližším pohledu na jednotlivé třídy je pak na níže uvedených grafech (Obrázek 22 a 23) patrné, že v rámci Třídy XV bylo nejvíce chyb zjištěno u kapitoly 73 – Výrobky ze železa nebo oceli (64 %) a v rámci Třídy XVI bylo nejvíce chyb zjištěno u kapitoly 85 – Elektrické stroje, přístroje a zařízení a jejich části a součásti; přístroje pro záznam a reprodukci zvuku, přístroje pro záznam a reprodukci televizního obrazu a zvuku a části, součásti a příslušenství těchto přístrojů (63 %).

Obrázek 22 Zjištěná chybná sazební zařazení při kontrolách po propuštění zboží v rámci celé ČR v období 2018-2020 v rámci třídy XV



Zdroj: Vlastní zpracování, zdroj dat: <http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/Bulletiny/Forms/obecne.aspx> (Celní správa ČR, 2021f)

Obrázek 23 Zjištěná chybná sazební zařazení při kontrolách po propuštění zboží v rámci celé ČR v období 2018-2020 v rámci třídy XVI



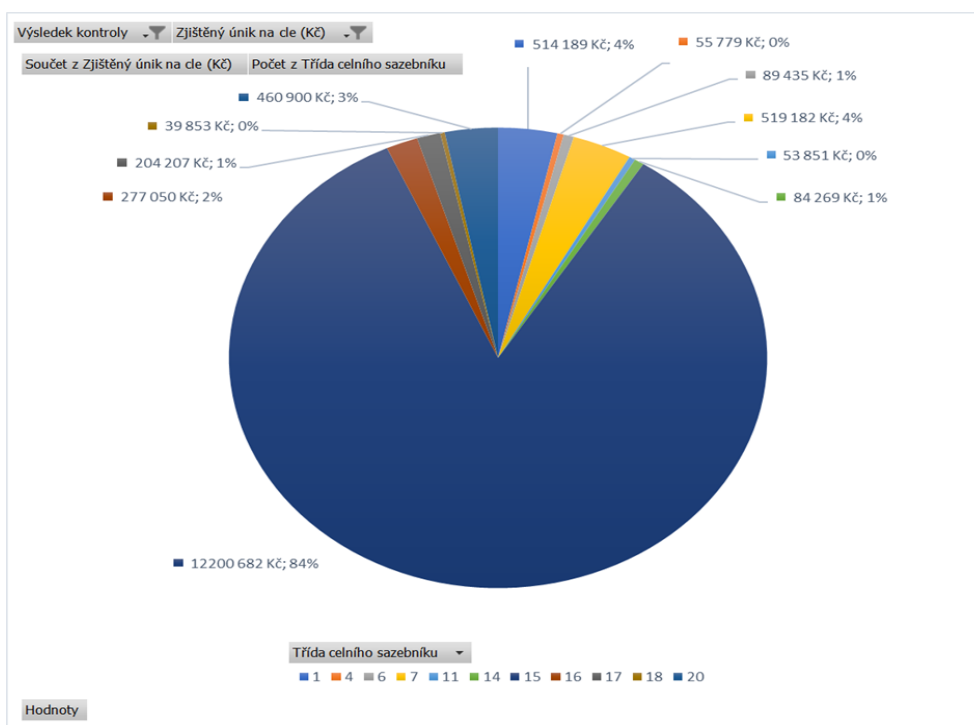
Zdroj: Vlastní zpracování, zdroj dat: <http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/Bulletiny/Forms/obecne.aspx> (Celní správa ČR, 2021f)



Obdobně jako na celorepublikové úrovni, bylo i v rámci testovaného vybraného vzorku všech 50 kontrol po propuštění zboží ukončených s pozitivním výsledkem a následným doměřením cla zjištěno nejvíce chyb u deklarované kombinované nomenklatury patřící do Třídy XV (celkem 12 případů) a Třídy XVI (celkem 19 případů) což činilo dohromady 62 % z celkového počtu provedených kontrol.

Na níže uvedeném grafu (Obrázek 24) je pak znázorněn podíl deklarované kombinované nomenklatury na celkové výši doměřeného cla. Ze zobrazených výsledků následně vyplývá, že na celkové výši doměřeného cla se z 84 % podílely případy deklarované kombinované nomenklatury patřící do Třídy XV – Obecné kovy a výrobky z obecných kovů, a to v celkové výši přesahující 12,2 mil. Kč.

Obrázek 24 Podíl deklarované kombinované nomenklatury patřící do jednotlivých tříd na celkové výši doměřeného cla v rámci testovaného výběrového vzorku dat



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR, Vysvětlivky: Třída 1 – Živá zvířata a živočišné produkty; Třída 4 – Výrobky potravinářského průmyslu, nápoje, lihové tekutiny a ocet, tabák a vyrobené tabákové náhražky; Třída 6 – Výrobky chemického průmyslu a příbuzných průmyslových odvětví; Třída 7 – Plasty a výrobky z nich, kaučuk a výrobky z něj; Třída 11 – Textilie a textilní výrobky; Třída 14 – Pravé perly, drahokamy a polodrahokamy, drahé kovy, kovy plátované drahými kovy a výrobky z nich, umělá bižuterie, mince; Třída 15 – Obecné kovy a výrobky z obecných kovů; Třída 16 – Stroje a přístroje, elektrická zařízení a jejich části a součásti...; Třída 17 – Vozidla, letadla, plavidla a dopravní zařízení; Třída 18 – Nástroje a přístroje optické, fotografické nebo kinematografické, měřicí, kontrolní nebo přesné, nástroje a přístroje lékařské a chirurgické, hodiny a hodinky, hudební nástroje a jejich části a součásti; Třída 20 – Různé výrobky

Z důvodu nízkých četností zjištěných v rámci vybraného vzorku dat u tříd č. 1, 4, 6, 7, 11, 14, 17, 18 a 20, které se pohybovaly od 1–4 případů, nebylo možné tato data zahrnout do provedeného testu a byly pro test vybrány pouze třídy s největší četností, tedy Třídy 15 a 16 celního sazebníku. Sdružené četnosti testovaných znaků a pomocné výpočty jsou uvedeny v následující tabulce (Tabulka 9).

Výzkumná otázka č. 6.: Má deklarovaná třída celního sazebníku, pod které jsou podřazeny jednotlivé deklarované číselné kódy kombinované nomenklatury, významný vliv na výši doměřeného cla?

Hypotéza  $H_{60}$ : Výše doměřeného cla nezávisí na deklarované třídě celního sazebníku.

Hypotéza  $H_{61}$ : Výše doměřeného cla závisí na deklarované třídě celního sazebníku.

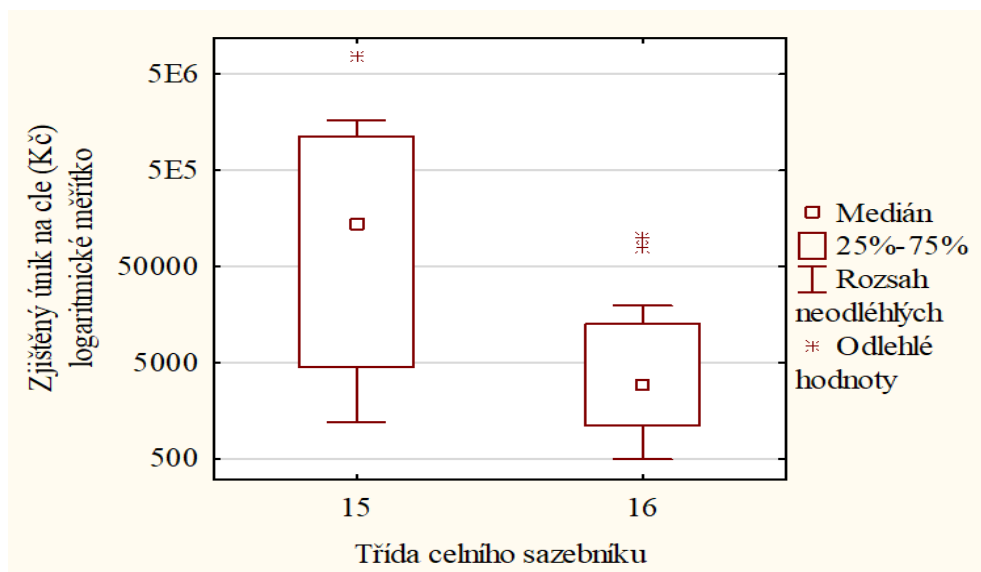
Tabulka 9 Mann-Whitneyho test: p-hodnota a číselné charakteristiky

Třída	počet četností	dolní kvartil	medián	horní kvartil	průměr	směrodatná odchylka	p-hodnota
15	12	4458,5	135053,5	1127356	1016724	2154766	0,011 (zamítáme $H_0$ )
16	19	1107	2919	12531	14581,6	27249,2	

Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

Vzhledem k tomu, že p – hodnota Mann-Whitneyho testu vyšla s ohledem na 3 desetinná místa na 0,011, tedy nižší než zvolená hladina významnosti 0,05, zamítáme nulovou hypotézu  $H_{60}$  a potvrzujeme hypotézu  $H_{61}$  a lze tedy konstatovat, že na hladině významnosti 0,05 byla prokázána závislost výše doměřeného cla na deklarované třídě celního sazebníku. V kategorizovaném krabicovém grafu (Obrázek 25) jsou následně zobrazeny pořadové statistiky obou srovnávaných tříd.

Obrázek 25 Pořadové statistiky srovnávaných tříd celního sazebníku



Zdroj: Vlastní zpracování dle anonymizovaných dat Celní správy ČR

## 5 Výsledky a diskuse

### 5.1 Zhodnocení analytické části

Pro účely analýzy byly jako zdroj dat vybrány dostupné údaje o 118 kontrolách po propuštění zboží, provedených v rámci Celního úřadu pro Ústecký kraj v období let 2017 až 2019, ze kterých byly následně z důvodu dostupnosti dat vybrány vybrané údaje o výsledku provedené kontroly v návaznosti na vybrané společné rizikové znaky u kontrolovaných subjektů, jakými jsou způsob zastupování v celním řízení, výše deklarované sazby cla, existence povolení ke zjednodušeným postupům, právní forma podnikání, deklarovaný původ zboží a deklarované sazební zařazení zboží.

Ze získaných údajů o provedených kontrolách v období let 2017-2019 vyplynulo, že největší podíl na celkovém počtu provedených kontrol po propuštění zboží (92 %) tvořily kontroly zaměřené na kontrolu správnosti deklarovaného sazebního zařazení, které byly z bezmála poloviny (46 %) zahájeny na základě vlastního vyhodnocení rizik.

Při pohledu na celkovou výši uniku na cle, zjištěného po kontrolách po propuštění zboží, který činil za dané období celkem 14 499 397 Kč, je pak ze získaných údajů patrné, že největší podíl na celkové výši doměřeného cla (82 %) měly kontroly po propuštění zboží zaměřené na deklarovaný původ zboží, které byly zahájeny na základě podnětu Evropského úřadu pro boj proti podvodům OLAF.

V první části analýzy byla, v rámci celkového výchozího vzorku dat, na vybraném vzorku kvalitativních dat zjišťována závislost mezi údaji o výsledku provedené kontroly a údaji o zvoleném způsobu zastupování v celním řízení, výše deklarované sazbě cla, údaji o právní formě podnikání kontrolovaných daňových subjektů a údaji o existenci, resp. užití povolení k zjednodušeným postupům u kontrolovaných daňových subjektů. K testování hypotéz o neexistenci závislosti byl použit přímo  $\chi^2$  – test nezávislosti, a to z toho důvodu, že rozsah testovaného souboru byl 118, tedy větší než 40, což je základní podmínkou pro použití tohoto testu.

### Na základě provedené analýzy kvalitativních dat bylo zjištěno, že

- mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a zvoleným způsobem zastupování v celním řízení byla prokázána závislost, kterou lze charakterizovat jako středně silnou a přímou, přičemž na základě výpočtů atributivního a relativního atributivního rizika lze konstatovat, že pravděpodobnost výskytu pozitivní kontroly po propuštění zboží u přímého způsobu zastupování v celním řízení je o 49 % vyšší než u zastupování nepřímého,
- mezi výsledkem provedené kontroly po propuštění zboží a existencí resp. užití povolení ke zjednodušeným postupům u kontrolovaných subjektů byla prokázána závislost, kterou lze charakterizovat opět jako středně silnou a přímou, přičemž na základě výpočtů atributivního a relativního atributivního rizika lze konstatovat, že pravděpodobnost výskytu pozitivní kontroly po propuštění zboží u subjektů, které užily povolení ke zjednodušeným postupům v rámci celního řízení, je o 53 % vyšší než u subjektů bez povolení ke zjednodušeným postupům,
- mezi výsledkem kontroly po propuštění zboží a výši sazby cla, resp. typem právní formy podnikání kontrolovaných subjektů pak závislost prokázána nebyla.

V další části byl z celkového výchozího vzorku dat, který obsahoval vybrané údaje o 118 kontrolách po propuštění zboží, vybrán pro druhou část analýzy vzorek všech 50 kontrol po propuštění zboží ukončených s pozitivním výsledkem a následným doměřením cla a v rámci tohoto vzorku dat byla zjišťována závislost mezi výší doměřeného cla a deklarovaným původem zboží či deklarovaným číselným kódem kombinované nomenklatury zboží. Vzhledem k tomu, že se v těchto případech jednalo o testování kvantitativních a kvalitativních dat a u výše doměřeného cla nebylo možné předpokládat normální rozdělení, byla závislost v těchto případech testována pomocí neparametrických metod, kterými byl v případě porovnání dvou skupin Mann-Whitney test a v případě porovnání více skupin Kruskal-Wallisův test.

Ze získaných údajů o kontrolách po propuštění zboží ukončených s pozitivním výsledkem a následným doměřením cla vyplynulo, že nejvíce kontrol bylo provedeno u zboží s deklarovaným původem v Číně (44 %) a nejvíce chyb bylo zjištěno u deklarované kombinované nomenklatury patřící do Třídy XV - Obecné kovy a výrobky z obecných kovů a Třídy XVI - Stroje a mechanická zařízení; elektrická zařízení; jejich části a součásti; přístroje pro záznam a reprodukci zvuku, přístroje pro záznam a reprodukci televizního obrazu a zvuku a části, součásti a příslušenství těchto přístrojů (celkem 62 %).

Při pohledu na celkovou výši úniku na cle, zjištěného po kontrolách po propuštění zboží, je pak ze získaných údajů patrné, že největší podíl na celkové výši doměřeného cla (86 %) měly kontroly po propuštění zboží zaměřené na zboží uvedené v celním prohlášení s deklarovaným původem zboží v Taiwanu a Indii a na celkové výši doměřeného cla se z 84 % podílely případy deklarované kombinované nomenklatury patřící do Třídy XV – Obecné kovy a výrobky z obecných kovů.

Na základě provedené analýzy kvalitativních a kvantitativních dat pak bylo zjištěno, že mezi výší zjištěného úniku na cle a třídou celního sazebníku, pod které jsou podřazeny jednotlivé deklarované číselné kódy kombinované nomenklatury byla závislost prokázána a dále, že mezi výší zjištěného úniku na cle a deklarovaným původem zboží závislost prokázána nebyla, a to podle autora zejména z důvodu nízkého počtu pozorování, nicméně podle zjištěného mediánu vychází nejvyšší úniky na cle u zboží s deklarovaným původem v Indii a Taiwanu.

## **5.2 Doporučení v oblasti provádění kontrol po propuštění zboží**

V následující kapitole jsou navržena doporučení a návrhy opatření vyplývající z provedené analýzy, které by mohly vést k efektivnějšímu využívání kontrol po propuštění zboží při eliminaci úniků na cle.

Provedenou analýzou bylo zjištěno, že ačkoli nejvíce kontrol po propuštění zboží bylo zaměřeno v rámci vybraného vzorku dat na kontrolu správnosti údajů o sazebním zařazení zboží (92 %), tak největší podíl na celkové výši doměřeného cla, celých 82 %, měly kontroly

zaměřené na deklarovaný původ zboží, přičemž nejvyšší úniky na cle byly zjištěny u zboží s deklarovaným původem v Indii a Taiwanu.

Z tohoto důvodu by se kontroly po propuštění zboží měly více zaměřovat na deklarovaný původ zboží, a to zejména na dovozy zboží ze zemí s preferenčním zacházením, které se svojí geografickou polohou nachází v blízkosti zemí, na které se preferenční zacházení nevztahuje anebo je dovoz stejného zboží z těchto zemí zatížen antidumpingovým či vyrovnávacím clem.

Z výsledků provedené analýzy dále vyplývá, že byla prokázána závislost mezi pozitivní kontrolou po propuštění zboží a způsobem zastupování v celním řízení a pozitivní kontrolou po propuštění zboží a užitím povolení ke zjednodušeným postupům v rámci celního řízení. Nejvíce pozitivních kontrol po propuštění zboží (72 %) bylo zjištěno u přímo zastoupených subjektů a nejvíce pozitivních kontrol po propuštění zboží (68 %) bylo zjištěno u subjektů, které užily v rámci celního řízení zjednodušené postupy.

Na základě těchto zjištění lze doporučit zaměřit pozornost kontrolních orgánů více na subjekty, které jsou v rámci celního řízení zastupovány tzv. přímým způsobem případně na subjekty, které v rámci celního řízení užívají zjednodušené postupy.

Z hlediska kontrol zaměřených na sazební zařazení, lze na základě provedené analýzy doporučit, aby kontrolní orgány více zaměřovaly kontroly po propuštění zboží na zboží zařazené do kódu kombinované nomenklatury patřící do Třídy XV a XVI celního sazebníku, neboť v rámci zkoumaného vzorku dat byla prokázána závislost mezi výší zjištěného úniku na cle a testovanou třídou celního sazebníku a dále byla zjištěna jak na celorepublikové úrovni ( 53 %), tak i v rámci zkoumaného vzorku dat (62 %) největší četnosti chyb zjištěných v rámci kontrol po propuštění zboží mající dopad na výši doměřeného cla právě u Třídy XV a XVI celního sazebníku.

## **5.3 Diskuse**

### **5.3.1 Navrhovaná legislativní opatření v oblasti mezinárodní vzájemné správní pomoci**

V rámci kontrol po propuštění zboží zaměřených na deklarovaný původ zboží, lze v případě jakýchkoliv pochybností o platnosti či pravosti předložených dokladů o vykázaném preferenčním původu zboží požádat, na základě mezinárodních dohod, o správní spolupráci partnerskou zemi preferenčního obchodního režimu a požádat ji o potvrzení pravosti předložených dokladů. V praxi se však stává, zejména u rizikových zemí z hlediska původu zboží (např. Indie, Vietnam, Čína, Filipíny), že odpovědi na tyto žádosti jsou nedostatečné případně není ze strany těchto zemí odpovězeno vůbec.

V této souvislosti tak jako jedno z doporučení, které by mohlo zajistit dostatečnou úroveň vzájemné správní pomoci ze strany zemí využívajících celní preference při dovozu do Evropské unie, a napomoci tak následně ke zvýšení efektivity kontrol po propuštění zboží v této oblasti, navrhuji legislativně na úrovni EU upravit tuto problematiku tak, aby v případech, kdy ze strany dotázaných zemí není na žádosti o správní spolupráci odpovězeno vůbec či je případná odpověď záměrně nedostatečná, mohlo být ze strany kontrolních orgánů přistoupeno k odmítnutí preferenčního zacházení v prověřovaných případech a dále upravit možnost případného dodatečného pozastavení celních preferencí v případě dlouhodobé nedostatečné či žádné správní pomoci ze strany dotčených zemí.

### **5.3.2 Navrhovaná opatření v oblasti zahajování kontrol po propuštění zboží**

V oblasti kontrol po propuštění zboží zaměřených na ověření správnosti sazebního zařazení bývá v praxi také často nutné v rámci kontroly odebrat k potvrzení správnosti přiřazeného kódu kombinované nomenklatury fyzický vzorek zboží, a to buď od samotného dovozce či případně i od zákazníků nebo dodavatelů, neboť v mnoha případech představuje následné laboratorní testování odebraného vzorku zboží jediný způsob, jak ověřit správnost sazebního zařazení. Ačkoliv obecná zákonná lhůta, kdy lze zahájit, resp. ukončit kontrolu po propuštění zboží a oznámit dlužnou částku dlužníkovi, činí 3 roky ode dne vzniku celního dluhu, lze v této souvislosti doporučit zahajovat kontroly po propuštění zboží v co možná nejkratší lhůtě od vzniku celního dluhu, kdy lze předpokládat, že dovezené zboží bude



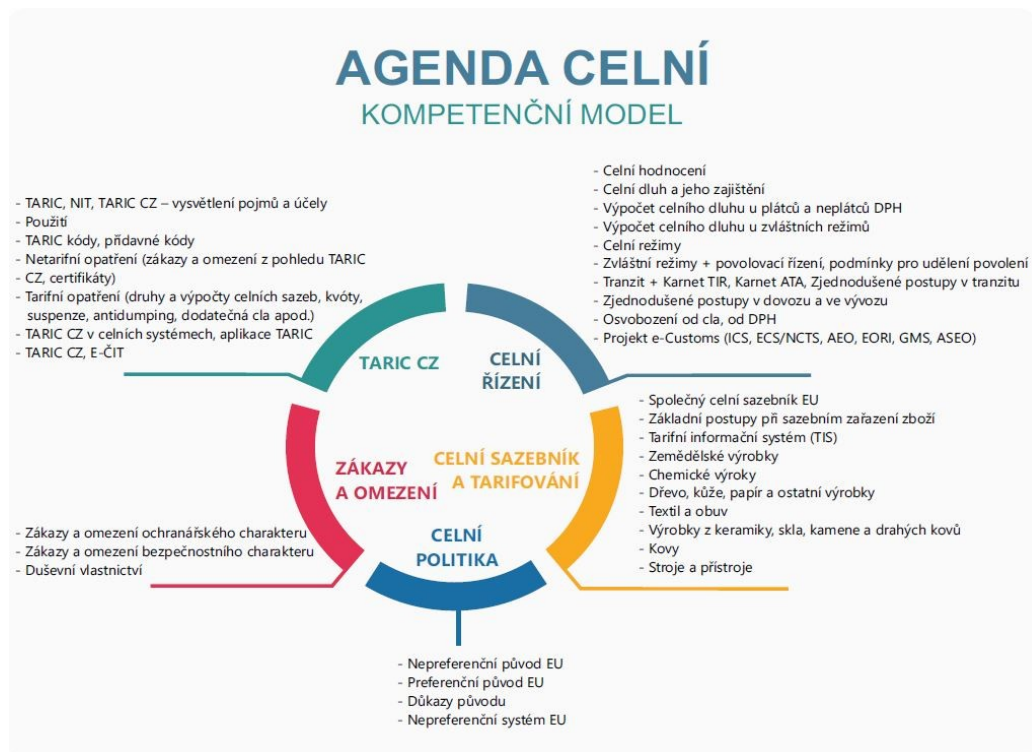
fyzicky při kontrole k dispozici a eliminovat tak situace, kdy již není možné z důvodu nedostupnosti zboží při samotné kontrole odběr vzorků provést.

### 5.3.3 Navrhovaná opatření v oblasti personální politiky a vzdělávání

Kontroly po propuštění zboží, které jsou prováděny na celních úřadech v rámci oddělení Následných kontrol, kladou vysoké nároky na odbornost kontrolorů a vyžadují z jejich strany dokonalou znalost jak hmotněprávních předpisů, tak i procesních postupů.

Efektivita kontrol po propuštění zboží, je tak do značné míry závislá také na znalostech, zkušenostech a dovednostech pracovníků provádějící tyto kontroly na celních úřadech, a to zejména v oblasti celnictví, která je velmi obsáhlá což lze názorně doložit na kompetenčním modelu agendy Celní (Obrázek 26), ale i v oblasti dalších oblastech jako např. vedení účetnictví, skladové evidence kontrolovaných subjektů apod.

Obrázek 26 Kompetenční model agenda Celní



Zdroj: (Celní správa ČR, 2021h)

V rámci Celní správy ČR se dlouhodobě nedaří obsazovat volná místa referentů kontrol, provádějících kontroly po propuštění zboží na oddělení Následných kontrol a pokud k obsazení volného místa dochází, jedná se většinou o pracovníky tzv. z civilu, tedy bez praktických zkušeností s prováděním celního řízení.

Podle platné standardní systemizace Celní správy ČR vykonávají kontroly po propuštění zboží na oddělení Následných kontrol pracovníci zařazení do 6 tarifní třídy s přiznaným rizikovým příplatkem ve výši 3600 Kč.

Při podrobnějším pohledu na ostatní oddělení, kde se provádí kontrolní činnost v rámci CS (Tabulka 10), je patrné na příkladu pracovníka s praxí do 12 let, že oddělení Následných kontrol (referenti kontrol), může podle současné platné systemizace konkurovat v platové oblasti pouze celnímu a daňovému oddělení, kde však činí rozdíl v platovém ohodnocení pouhých 1200 Kč, což dozajista nemotivuje pracovníky k tomu, aby opouštěli stávající pracovní pozice, kde se vyměřují celní poplatky na základě návrhů deklarantů a přestoupili do oddělení Následných kontrol provádět kontroly po propuštění zboží, kde se následně případné celní poplatky doměřují z moci úřední.

Tabulka 10 Porovnání platového ohodnocení referentů kontrol s ostatními odděleními CS

	referent kontrol	referent celního řízení	referent daňového řízení	referent dohledu	referent podpory pátrání	referent pátrání
<b>Nejvyšší možná tarifní třída v rámci oddělení</b>	6	6	6	6	6	8
<b>Tarifní stupeň do 12 let</b>	31 240 Kč	31 240 Kč	31 240 Kč	31 240 Kč	31 240 Kč	36 500 Kč
<b>Rizikový příplatek</b>	3 600 Kč	2 400 Kč	2 400 Kč	6 500 Kč	7 000 Kč	7 000 Kč
<b>Celkem</b>	34 840 Kč	33 640 Kč	33 640 Kč	37 740 Kč	38 240 Kč	43 500 Kč
<b>Rozdíl</b>	- Kč	- 1 200 Kč	- 1 200 Kč	<b>2 900 Kč</b>	<b>3 400 Kč</b>	<b>8 660 Kč</b>

Zdroj: (Vláda ČR, 2019) (Celní správa ČR, 2021i)

Právě dlouholetí pracovníci celních oddělení, kteří prováděli celní řízení, by však mohli při přestupu na oddělení Následných kontrol v rámci završení svého kariérního růstu přispět svými zkušenostmi, znalostmi a dovednostmi ke zvýšení efektivity prováděných kontrol po propuštění zboží.

Z tohoto důvodu navrhuje autor práce jako jedno z opatření vedoucí ke zvýšení odbornosti na oddělení Následných kontrol, které by mohlo následně i přispět k zvýšení efektivity prováděných kontrol po propuštění zboží, zvýšit nejvyšší možnou tarifní třídu

v rámci oddělení Následných kontrol ze současné 6 tarifní třídy na 7 tarifní třídu, a zvýšit rizikový příplatek ze současných 3600 na 7 000 Kč, tedy na srovnatelnou úroveň referentů dohledu či pátrání. Na základě tohoto opatření by se tak oddělení Následných kontrol stalo v této oblasti konkurenceschopné v porovnání s ostatními kontrolními útvarů CS a mohlo by 7 tarifní třídou nabídnou uplatnění i pro vysokoškolsky vzdělané zaměstnance.

V současné době je každý celník, který je zařazen na agendě kontrol po propuštění zboží a provádí tyto kontroly, povinen absolvovat pouze specializační kurz profesní přípravy „Kontroly po propuštění zboží“. Vzhledem k tomu, že bylo v rámci analýzy zjištěno, že nejvíce kontrol po propuštění zboží bylo zaměřeno na kontrolu správnosti sazebního zařazení a že největší doměrky byly zjištěny u kontrol zaměřených na ověření původu zboží, doporučuje autor práce jako další z opatření, které by mohlo zvýšit odbornost kontrolorů a následně i efektivitu prováděných kontrol po propuštění zboží, povinné absolvování specializačních kurzů zaměřených na tuto problematiku jako jsou např. „Celní tarif a zbožíznalství“ či „Celní politika a původ zboží“.

## 6 Závěr

Údaje, které byly v diplomové práci použity vycházejí z veřejně dostupných databází, platné legislativy, studia odborné literatury a z vnitřního informačního systému celní správy. Pro účely analýzy byly jako zdroj dat zvoleny vybrané dostupné údaje o 118 kontrolách po propuštění zboží, provedených v rámci Celního úřadu pro Ústecký kraj v období let 2017 až 2019, ze kterých byly následně vybrány společné rizikové znaky u kontrolovaných subjektů mající potenciální vliv na efektivitu prováděných kontrol po propuštění zboží.

Nejvíce kontrol po propuštění zboží bylo v rámci analyzovaného vzorku dat zaměřeno na kontrolu správnosti sazebního zařazení, které tvořily 92 % všech provedených kontrol, přičemž největší četnost chyb při kontrolách po propuštění zboží s dopadem na výši doměřeného celního dluhu, která dosahovala 62 %, byla zjištěna u sazebních zařazení patřících do Třídy XV a Třídy XVI celního sazebníku, kam patří např. obecné kovy a výrobky z obecných kovů či stroje a mechanická zařízení, elektrická zařízení jejich části a součásti apod.

Největší zjištěné doměrky na cle po pozitivních kontrolách po propuštění zboží pak byly zjištěny u kontrol zaměřených na kontrolu deklarovaného původu zboží, které se na celkové výši doměřeného cla podílely z 82 %, přičemž největší doměrky v celkové výši přesahující 12,5 mil. Kč byly zjištěny u deklarovaného původu zboží ze zemí Taiwan a Indie. Zjištěné doměrky na cle při dovozu z těchto dvou zemí tak představovaly 86 % veškerého doměřeného cla zjištěného po pozitivních kontrolách po propuštění zboží.

V souladu s hlavním cílem práce byla, na základě výstupů z provedené analýzy, navržena některá doporučení či návrhy opatření, které by mohly přispět k efektivnějšímu využívání kontrol po propuštění zboží při eliminaci úniků na cle a to jak v oblasti samotného provádění kontrol po propuštění zboží, kde je na základě prokázané závislosti mezi výsledkem provedené kontroly a užitím zjednodušených postupů v rámci celního řízení resp. výsledkem provedené kontroly a způsobem zastupování v celním řízení doporučeno, zaměřit kontroly po propuštění zboží více na subjekty, které v rámci celního řízení využívají tzv. zjednodušené postupy, případně více zaměřit kontroly po propuštění zboží na subjekty, které jsou v rámci celního řízení zastupovány tzv. přímým způsobem.

Dále je doporučeno, na základě prokázané závislosti mezi výší zjištěného úniku na cle a třídou celního sazebníku, pod které jsou podřazeny jednotlivé deklarované číselné kódy kombinované nomenklatury, zaměřit více kontrolní činnost, v rámci kontrol po propuštění zboží zaměřených na ověření správnosti sazebního zařazení zboží, na číselné kódy kombinované nomenklatury patřící do Tříd XV a XVI celního sazebníku, tedy na oblast s nejvyšší zjištěnou chybovostí, která byla zjištěna jak na celorepublikové úrovni, kde chybovost za sledované období činila 53 %, tak i v rámci analyzovaného vzorku dat z celního úřadu, kde chybovost činila 62 %.

Po procesní stránce provádění kontrol po propuštění zboží pak je doporučeno zahajovat kontroly po propuštění zboží v co možná nejkratší lhůtě od vzniku celního dluhu, tak aby bylo možné při kontrole případně využít dostupnosti zboží k efektivnímu ověření správnosti sazebního zařazení analýzou odebraného vzorku.

V rámci zvýšení zejména fiskální efektivity prováděných kontrol po propuštění zboží bylo doporučeno zaměřit kontroly po propuštění zboží ve zvýšené míře na oblast s nejvyššími zjištěnými doměrky cel, tedy na oblast původu zboží, a to zejména na dovozy zboží ze zemí s preferenčním zacházením, které se svojí geografickou polohou nachází v blízkosti zemí, na které se preferenční zacházení nevztahuje což by ve spojení s navrhovanými legislativními opatřeními v oblasti mezinárodní vzájemné správní pomoci mohlo přispět k větší četnosti zjištěných úniků na cle.

## 7 Seznam použitých zdrojů

Celní správa ČR, 2021a. Strategie Celní správy ČR na roky 2015-2020. [Online] 2021. [cit. 2021-05-05]. Dostupné z WWW: <[http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor10/strategie\\_do\\_2020/default.aspx](http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor10/strategie_do_2020/default.aspx)>.

Celní správa ČR, 2021b. Kompetence. [Online] 2021. [cit. 2021-05-05]. Dostupné z WWW: <<https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/Stranky/celni-sprava.aspx>>.

Celní správa ČR, 2021c. Organizační řád Celní správy České republiky platný od 1. 1. 2021. [Online]. (PDF). 2021. [cit. 2021-05-01]. Dostupné z WWW: <[http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor10/organizace/Organizan%20d/O%C5%98%20od%201.1.2020/O%C5%98%202020-01-01/OR\\_CS\\_%C4%8CR\\_2021\\_01\\_01\\_D13.pdf](http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor10/organizace/Organizan%20d/O%C5%98%20od%201.1.2020/O%C5%98%202020-01-01/OR_CS_%C4%8CR_2021_01_01_D13.pdf)>.

Celní správa ČR, 2021d. Organizační struktura Celní správy České republiky. [Online] (PDF) 2021. [cit. 2021-05-05]. Dostupné z WWW: <<https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Stranky/organizacni-struktura-celni-spravy-ceske-republiky1.aspx>>.

Celní správa ČR, 2021e. Clo. [Online] 2021. [cit. 2021-05-06]. Dostupné z WWW: <<https://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>>.

Celní správa ČR, 2021f. Bulletin. [Online] 2021. [cit. 2021-06-21]. Dostupné z WWW: <<http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/Bulletiny/Forms/obecne.aspx>>.

Celní správa ČR, 2021g. Taric CZ. [Online] 2021. [cit. 2021-07-27]. Dostupné z WWW: <<https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/taric-cz.aspx>>.

Celní správa ČR, 2021h. Kompetenční model CS ČR. [Online] 2021. [cit. 2021-07-27]. Dostupné z WWW: <[http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor40/odd403/SiteAssets/kompetencni\\_model\\_cs\\_cr.aspx](http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor40/odd403/SiteAssets/kompetencni_model_cs_cr.aspx)>.

Celní správa ČR, 2021i. Standardní systemizace CS ČR. [Online] 2021. [cit. 2021-07-27]. Dostupné z WWW: <<http://portalapps.cs.mfcr.cz/aplikace/evestnik.aspx?ActSubj=systemizace>>.

ČESKO. Zákon č. 114/1927 Sb., ze dne 14. července 1927 Celní zákon.

ČESKO. Zákon č. 17/2012 Sb., ze dne 8. prosince 2011 o Celní správě České republiky.

ČESKO. Zákon č. 242/2016 Sb., ze dne 14. července 2016 celní zákon.

Evropská komise, 2013a. *Nářízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie*. 2013. [cit.2021-05-12]. Dostupné z WWW: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32015R2446&from=EN>>

Evropská komise, 2013b. *Nariadení Komise (EU) 2015/2447, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nariadení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie*. 2013. [cit. 2021-05-12]. Dostupné z WWW: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32015R2447&from=EN>>.

Evropský parlament a Rada EU, 2013. *Nariadení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přepřacované znění)*. 2013. [cit. 2021-05-12]. Dostupné z WWW: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013R0952&from=CS>>.

Generální ředitelství cel, 2021. Metodická informace - Postup orgánů Celní správy České republiky při provádění kontroly po propuštění zboží. [Online] 2021 [cit. 2021-07-08]. Dostupné z WWW: <<http://portalapps.cs.mfcr.cz/aplikace/evestnik.aspx?BulletinId=1772>>.

HRBEK, Ladislav. *Kontrola po propuštění zboží do celního režimu*. Brno, 2012. Diplomová práce (Mgr.). Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a národního hospodářství, 72 s. Vedoucí diplomové práce JUDr. Dana Šrámková, Ph.D., MBA.

Deere John, 2021. *Vyvážecí traktor* [Online] [cit. 2021-07-27]. Dostupné z WWW: <<https://www.deere.cz/cs/vy vazeci-traktory/910g/>>.

Kárník, Miroslav, 2012. *Clo a celní politika od A do Z*. Olomouc: Nakladatelství ANAG, ISBN 978-80-7263-779-9.

Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, 2016. *Daňový řád. Komentář*. 3. Praha : C. H. Beck, ISBN 978-80-7400-604-3.

Marková, Hana, 2021. *Daňové zákony 2021, úplná znění platná k 1. 1. 2021*. Praha : GRADA Publishing, a.s., ISBN 978-80-271-4121-0.

Matoušek, P. a Sabelová, L, 2007. *CLO*. MERITUM. Praha : ASPI, a.s., ISBN:978-80-7357-263-1.

Ministerstvo financí ČR, 2021. [Online] 2021. [cit. 2021-05-05]. Dostupné z WWW: <<https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/primo-rizene-organizace>>.

Ministerstvo financí ČR, 2014. Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2013, Příloha č. 2 – Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2013. [Online] (PDF) 2014. [cit. 2021-06-28]. Dostupné z WWW: <[https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-002\\_2013\\_Informace-o-cinnosti-Celni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-002_2013_Informace-o-cinnosti-Celni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf)>

Ministerstvo financí ČR, 2015. Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014, Příloha č. 2 – Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2014. [Online] (PDF) 2015. [cit. 2021-06-28]. Dostupné z WWW: <[https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-002\\_2014\\_Zprava-o-cinnosti-FS-CR-a-CS-CR-za-rok-2014.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-002_2014_Zprava-o-cinnosti-FS-CR-a-CS-CR-za-rok-2014.pdf)>

Ministerstvo financí ČR, 2016. Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2015, Příloha č. 2 – Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2015. [Online] (PDF) 2016. [cit. 2021-06-28]. Dostupné z WWW: <[https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-002\\_2015\\_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-za-rok-2015.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-002_2015_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-za-rok-2015.pdf)>

Ministerstvo financí ČR, 2017. Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2016, Příloha č. 2 – Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2016. [Online] (PDF) 2017. [cit. 2021-06-28]. Dostupné z WWW: <[https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-002\\_2016\\_Informace-o-cinnosti-CS-CR-za-rok-2016.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-002_2016_Informace-o-cinnosti-CS-CR-za-rok-2016.pdf)>

Ministerstvo financí ČR, 2018. Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2017, Příloha č. 2 – Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2017. [Online] (PDF) 2018. [cit. 2021-06-28]. Dostupné z WWW: <[https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-002\\_2017\\_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-002_2017_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf)>

Ministerstvo financí ČR, 2019. Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2018, Příloha č. 2 – Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2018. [Online] (PDF) 2019. [cit. 2021-06-28]. Dostupné z WWW: <[https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-002\\_2018\\_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-002_2018_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf)>

Ministerstvo financí ČR, 2020. Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2019, Příloha č. 2 – Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2019. [Online] (PDF) 2020. [cit. 2021-06-28]. Dostupné z WWW: <[https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane\\_Vyhodnoceni-Pr-002\\_2019\\_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni-Pr-002_2019_Informace-o-cinnosti-CS-CR.pdf)>

Pavlíček, Zdeněk, 2018. *Následky aneb kontroly ex officio. CLO-DOUANE, měsíčník Celní správy České republiky*. Turnov: UNIPRESS, spol. s r.o., stránky 10-11.

Rada EU, 2020. ROZHODNUTÍ RADY (EU, Euratom) 2020/2053 ze dne 14. prosince 2020 o systému vlastních zdrojů Evropské unie a o zrušení rozhodnutí 2014/335/EU, Euratom. [Online] 2020. [cit. 2021-05-07]. Dostupné z WWW: <<http://data.europa.eu/eli/dec/2020/2053/oj>>.

Seznam.cz, a.s., 2021. [Online] [cit. 2021-07-27]. Dostupné z WWW: <<https://mapy.cz/zakladni?planovani-trasy&x=121.2533429&y=20.1383231&z=5&rc=yS-jzwKLsVx1Vj99626X&rs=osm&rs=osm&ri=13190053&ri=13683482&mrp=%7B%22c%22%3A111%7D&xc=%5B%5D&rut=1>>.

Svatošová, Libuše a Kába, Bohumil, 2008. *Statistické metody II*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, Katedra Statistiky, ISBN 978-80-213-1736-9.



Šrámková, Dana a kolektiv, 2012. *Celní správa ve funkčním pojetí*. Brno : Masarykova univerzita, ISBN 978-80-210-6063-0.

Vláda ČR, 2016. Důvodová zpráva k zákonu č. 242/2016 Sb., celní zákon. [Online] 2016. [cit. 2021-05-11]. Dostupné z WWW: <<https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&ct=716&ct1=0>>.

Vláda ČR, 2019. Nařízení vlády č. 336/2019 Sb., kterým se stanoví stupnice základních tarifů pro příslušníky bezpečnostních sborů [Online] 2021. [cit. 2021-06-28]. Dostupné z WWW: <<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2019-336>>.

Zatloukal, Tomáš, 2011. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, ISBN 978-80-7400-366-0.



