





# **CELNÍ SPRÁVA VE FUNKČNÍM POJETÍ**

**Dana Šramková a kolektiv**

Masarykova univerzita  
Brno 2012

Vydání této publikace bylo financováno z prostředků specifického výzkumu  
Masarykovy univerzity č. 2012/22/MUNI/B/0935/2011  
„Role celního práva a celní správy ve světle globalizace“.

Recenzovali: prof. JUDr. Hana Marková, CSc.  
JUDr. Pavel Matoušek

© 2012 Dana Šramková a kolektiv  
© 2012 Masarykova univerzita

ISBN 978-80-210-6063-0

### **Autorský kolektiv:**

Ing. František Brázda:	kapitola 2.3
Mgr. Jaroslav Čada:	kapitola 3.1
JUDr. Lubomír Čunderlík, Ph.D.:	kapitola 8.3
Mgr. Aleš Florián:	kapitola 3.2
JUDr. Simona Hesecková:	kapitola 8.1 a 8.2 (spoluautorka)
Mgr. Miroslav Horák:	kapitola 2.2 a 2.4
Mgr. Ladislav Hrbek, DiS:	kapitola 2.4 a 7
JUDr. Vladislav Mičátek:	kapitola 8.1 a 8.2 (spoluautor)
Ing. Mojmír Mucha:	kapitola 5
Bc. Jan Ondrášek:	kapitola 4
Mgr. Ing. Pavel Polák:	kapitola 2.1
Mgr. Petr Schummer:	kapitola 1.2 a 3.3
JUDr. Jana Šimonová, Ph.D.:	kapitola 8.4
JUDr. Dana Šramková, Ph.D., MBA:	eds., kapitola 1.1 a 6, úvod, závěr



# Obsah

Úvod.....	13
<b>1 Obecná část .....</b>	<b>17</b>
1.1 Právní regulace celnictví.....	17
1.2 Celnictví v EU .....	19
1.2.1 Úvodem .....	19
1.2.2 Volný pohyb zboží.....	20
1.2.3 Obecné kompetence EU v oblasti celnictví.....	22
1.2.4 „Quo vadis“ evropské celnictví?.....	24
1.2.4.1 Ochrana finančních zájmů EU a jejich obyvatel.....	25
1.2.4.2 Podpora konkurenceschopnosti .....	27
<b>2 Oblast celní .....</b>	<b>31</b>
2.1 Cla.....	31
2.1.1 Úvodem .....	31
2.1.2 Relevantní právní předpisy .....	31
2.1.3 Etapy správy cla se zaměřením na celně schválená určení.....	39
2.1.3.1 Celní formality od vstupu zboží do přidělení celně schváleného určení.....	42
2.1.3.2 Druhy celních režimů.....	48
2.1.4 Vznik celního dluhu a vyměňování cla.....	57
2.2 Netarifní opatření.....	67
2.2.1 Oblast ochrany spotřebitele a bezpečnost výrobků.....	69
2.2.1.1 Bezpečnost potravin.....	70
2.2.1.2 Biocidní přípravky .....	71
2.2.1.3 Geneticky modifikované organismy a produkty .....	72
2.2.1.4 Chemické látky a přípravky.....	74
2.2.1.5 Chmel a produkty z chmele.....	75
2.2.1.6 Krmiva.....	76
2.2.1.7 Léky.....	76
2.2.1.8 Návykové látky .....	78
2.2.1.9 Produkty ekologického zemědělství .....	78
2.2.1.10 Reprodukční materiál lesních dřevin .....	79
2.2.1.11 Rozmnožovací materiál.....	80
2.2.1.12 Tkáně a orgány lidského původu.....	81
2.2.1.13 Veterinární zboží.....	82
2.2.1.14 Rostlinolékařské zboží .....	83
2.2.1.15 Zdravotnické prostředky .....	84
2.2.2 Oblast ochrany životního prostředí .....	84

2.2.2.1	<i>CITES – ochrana druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin</i> .....	85
2.2.2.2	<i>Obaly</i> .....	86
2.2.2.3	<i>Ochrana ovzduší</i> .....	86
2.2.2.4	<i>Odpady</i> .....	87
2.2.3	<i>Oblast politicko-bezpečnostních opatření</i> .....	88
2.2.3.1	<i>Agens a toxiny (biologické a toxinové zbraně)</i> .....	89
2.2.3.2	<i>Chemické zbraně</i> .....	90
2.2.3.3	<i>Mezinárodní sankce</i> .....	91
2.2.3.4	<i>Zboží dvojího užití</i> .....	92
2.2.3.5	<i>Mučící nástroje</i> .....	92
2.2.3.6	<i>Radioaktivní materiál</i> .....	93
2.2.3.7	<i>Střelné zbraně, střelivo a výbušniny</i> .....	94
2.2.3.8	<i>Vojenský materiál</i> .....	95
2.2.4	<i>Oblast společné zemědělské a rybářské politiky</i> .....	96
2.2.5	<i>Ostatní oblasti</i> .....	98
2.2.5.1	<i>Předměty kulturního dědictví</i> .....	98
2.2.5.2	<i>Duševní vlastnictví</i> .....	98
2.2.6	<i>Shrnutí netarifních opatření</i> .....	99
2.3	<i>Správa tradičních vlastních zdrojů Společenství</i> .....	100
2.3.1	<i>Úvod</i> .....	100
2.3.2	<i>Výpočet a zaúčtování částky cla</i> .....	102
2.3.3	<i>Dodatečné zaúčtování cla</i> .....	103
2.3.4	<i>Lhůty pro zaúčtování a dodatečné zaúčtování cla</i> .....	104
2.3.5	<i>Evidence zaúčtovaného cla v aplikaci TOR a jeho odvod ve prospěch rozpočtu EU</i> .....	105
2.3.6	<i>Lhůty pro sdělení částky cla dlužníkovi</i> .....	108
2.3.7	<i>Lhůty pro placení částky cla dlužníkem</i> .....	109
2.3.8	<i>Úhrada částky cla</i> .....	110
2.3.9	<i>Vrácení nebo prominutí částky cla</i> .....	112
2.3.10	<i>Hlášení podvodů a nesrovnalostí v oblasti TOR</i> .....	113
2.3.11	<i>Shrnutí k oblasti TOR</i> .....	113
2.4	<i>Kontrola po propuštění zboží</i> .....	114
2.4.1	<i>Zahájení a průběh kontroly</i> .....	114
2.4.1.1	<i>Postup při neumožnění zahájení a provedení kontroly</i> .....	115
2.4.1.2	<i>Opakování kontroly po propuštění zboží</i> .....	115
2.4.1.3	<i>Provedení kontroly</i> .....	116
2.4.1.4	<i>Ukončení kontroly</i> .....	119
2.4.2	<i>Doměření cla</i> .....	121
2.4.2.1	<i>Doměření cla a kontrola po propuštění zboží</i> .....	121
2.4.2.2	<i>Osoba, které může být doměřen únik na cla</i> .....	122
2.4.3	<i>Celní audit</i> .....	123



<b>3 Oblast daňová .....</b>	<b>125</b>
3.1 Spotřební daně.....	125
3.1.1 Příslušnost celních orgánů.....	125
3.1.2 Vývoj v oblasti spotřebních daní.....	127
3.1.2.1 <i>Vývoj spotřebních daní.....</i>	127
3.1.2.2 <i>Vývoj správy spotřebních daní.....</i>	128
3.1.3 Spotřební daně v daňovém systému České republiky .....	129
3.1.3.1 <i>Minerální oleje.....</i>	130
3.1.3.2 <i>Lih.....</i>	132
3.1.3.3 <i>Pivo.....</i>	132
3.1.3.4 <i>Víno a meziprodukty.....</i>	133
3.1.3.5 <i>Tabákové výrobky.....</i>	133
3.1.4 Daňová povinnost a platba daně .....	134
3.1.5 Osвобоzení od daně.....	138
3.1.6 Doprava vybraných výrobků.....	139
3.1.7 Kontrolní oprávnění celních orgánů .....	143
3.1.7.1 <i>Obecná kontrolní oprávnění.....</i>	143
3.1.7.2 <i>Speciální kontrolní oprávnění při správě jednotlivých daní.....</i>	145
3.1.8 Sankční oprávnění celních orgánů na úseku spotřebních daní.....	154
3.2 Ekologické daně .....	162
3.2.1 Základní právní rámec.....	162
3.2.2 Správce daně .....	163
3.2.3 Předmět, základ a sazba daně.....	164
3.2.3.1 <i>Zemní plyn.....</i>	164
3.2.3.2 <i>Pevná paliva.....</i>	164
3.2.3.3 <i>Elektrina.....</i>	165
3.2.4 Základní principy zdanění .....	165
3.2.5 Vznik daňové povinnosti.....	167
3.2.6 Nabytí energetických produktů bez daně.....	168
3.2.6.1 <i>Povolovací řízení.....</i>	168
3.2.6.2 <i>Zánik a zrušení povolení.....</i>	168
3.2.7 Osвобоzení od daně.....	169
3.2.7.1 <i>Ekologické dopady osvobození od daně.....</i>	170
3.2.7.2 <i>Povolovací řízení.....</i>	171
3.2.8 Správní delikty .....	172
3.2.9 Shrnutí k ekologickým daním.....	173
3.3 Správa DPH.....	173
3.3.1 DPH při dovozu zboží ze třetích zemí.....	173
3.3.2 Režim 4200 .....	175
<b>4 Oblast dohledová .....</b>	<b>177</b>
4.1 Mobilní dohled Celní správy České republiky .....	177

4.2	Stávající organizační uspořádání mobilního dohledu celní správy a jejich činnost.....	178
4.3	Nové organizační uspořádání mobilního dohledu celní správy.....	184
4.4	Kontrolně technické prostředky používané složkami mobilního dohledu ....	185
4.5	Shrnutí k mobilnímu dohledu .....	185
<b>5</b>	<b>Oblast pátrání .....</b>	<b>187</b>
5.1	Oblast pátrání – trestné činy de lege lata a de lege ferenda .....	187
5.2	Pověřené orgány celní správy .....	189
5.3	Oprávnění vyplývající z trestního řádu .....	190
5.4	Skutkové podstaty trestných činů .....	192
5.5	Perspektiva pověřených orgánů celní správy.....	199
<b>6</b>	<b>Oblast dělené správy .....</b>	<b>201</b>
6.1	Úvodem .....	201
6.2	Dělená správa procesní a věcná (organizační).....	203
6.3	Příklady dělené správy de lege lata.....	204
<b>7</b>	<b>Oblast statistiky mezinárodního obchodu – sběr a kontrola statistických informací.....</b>	<b>215</b>
7.1	Statistika zahraničního obchodu .....	215
7.2	Extrastat.....	216
7.3	Intrastat.....	217
7.3.1	Sběr údajů Intrastatu .....	218
7.3.2	Následná kontrola údajů Intrastatu.....	219
7.4	Zhodnocení kompetencí celní správy v oblasti statistiky zahraničního obchodu.....	220
<b>8</b>	<b>Colnictvo v Slovenskej republike .....</b>	<b>221</b>
8.1	Colná oblasť.....	221
8.1.1	Organizácia colnej správy Slovenskej republiky.....	221
8.1.2	Colná správa SR vo svetle projektu UNITAS .....	225
8.2	Daňová oblasť .....	235
8.2.1	Daň z alkoholických nápojov.....	236

---

8.2.2	Daň z tabakových výrobkov.....	238
8.2.3	Daň z minerálnych olejov.....	240
8.2.4	Daň z elektriky, uhlia a zemného plynu.....	241
8.2.5	Daň z pridanej hodnoty.....	243
8.3	Oblasť colného dohľadu.....	244
8.3.1	Colná kontrola.....	246
8.3.2	Následná kontrola.....	249
8.3.3	Colné konanie.....	253
8.3.3.1	<i>Začatie a priebeh colného konania.....</i>	<i>257</i>
8.3.3.2	<i>Rozhodnutia v colnom konaní.....</i>	<i>258</i>
8.3.4	Iný postup colného orgánu.....	259
8.4	Colné delikty a trestné činy – administratívnoprávna a trestnoprávna zodpovednosť za porušenie colných predpisov.....	260
	<b>Záver.....</b>	<b>269</b>
	<b>Prameny.....</b>	<b>271</b>



---

## Úvod

Monografie „Celní správa ve funkčním pojetí“ je výsledkem dlouhodobé spolupráce Katedry finančního práva a národního hospodářství Právnické fakulty Masarykovy univerzity s kolegy z dalších akademických pracovišť, absolventy a dalšími odborníky z praxe. Na rozdíl od první publikace, která byla zpracována v loňském roce a která představovala vybrané kapitoly celní správy v organizačním i funkčním pojetí, se nyní autoři této knihy zaměřili pouze na druhou oblast – tedy na problematiku činností vykonávaných, resp. zabezpečovaných celní správou. Výraz „pouze“ je přitom stále poněkud nadnesený, jelikož i v současném pojetí se jedná o velmi rozsáhlou materii, která zahrnuje řadu různorodých činností.

Před započítím prací na vlastním textu bylo stěžejním úkolem rozhodnout, jak téma systémově pojmut, resp. jaké členění kapitol zvolit. Nabízí se totiž hned několik kritérií klasifikace činností zabezpečovaných orgány celní správy, která reflektují různé možnosti systémového pojetí zkoumané problematiky. Jedna z variant například umožňuje věnovat se činnostem zabezpečovaným jednotlivými útvary celních orgánů. Tento přístup by však nutně vyžadoval průběžnou reflexi všech strukturálních změn, které jsou kromě stránky funkční mnohdy ovlivněny i aspekty jinými (historickými, organizačními a v neposlední řadě i ekonomickými). Protože již brzy nabude účinnosti nový zákon upravující Celní správu České republiky, nebyla by volba tohoto kritéria nejšťastnější, navíc by vyžadovala přísně komparační pojetí z pohledu aktuálně platné a účinné i budoucí právní úpravy, což by mohlo odpoutat pozornost od stěžejního tématu, kterým nyní není vlastní organizační struktura orgánů Celní správy České republiky, ale naopak činnosti těmito orgány vykonávané. Při důsledném dodržení naznačeného schématu by mohlo docházet i k řadě duplicitních výkladů v případech, kdy je dané problematice celní správou věnována pozornost na různých úrovních.

Poněkud odlišný by byl výsledek zkoumání v případě, kdy by při dělení celní správy ve funkčním pojetí byly vzaty v potaz především odlišné formy činností podle kritéria přímého uplatnění celní správy v administrativních a neadministrativních procesech. Pokud by bylo dále využito např. kritéria fóra, tedy odděleného pohledu na interní a externí administrativní činnosti, mohl by se výklad dále odvíjet podle toho, komu je adresován výsledek realizace norem práva hmotného

– zda nepřekračuje organizační schéma orgánů celní správy či zda směřuje vně celního orgánu. Přestože i v tomto případě by šlo o hledisko navýsost zajímavé, nevýhodou by byla pro dané účely až příliš výrazná přednost procesních hledisek před hmotněprávními.

Odhlédneme-li od aspektů unijních či mezinárodních, jimž je v obecné rovině částečně věnována první kapitola, představuje pojem celní správa ve funkčním pojetí i v podmínkách samotné České republiky hned několik svým způsobem samostatných okruhů činností, přičemž ani jeden z nich není zcela homogenní. Jedním z prvních z cílů autorského kolektivu proto bylo nalézt takové řešení, které by v rámci stanoveného rozsahu umožnilo čtenáři podat přehled o stěžejních úkolech, které celní správa plní. Autoři se též snažili u příslušných pasáží poukázat na skutečnost, zda se jedná o tradiční činnosti vykonávané orgány celní správy či zda byla daná agenda svěřena celní správě teprve nedávno, případně jaké jsou perspektivy *de lege ferenda*, případně *de lege applicata*.

Pro účely předkládané monografie bylo nakonec jako hlavní zvoleno systematické řazení jednotlivých částí knihy podle zásadních oblastí, v nichž Celní správa České republiky sehrává významnou úlohu. Jedná se o oblast cel, daní, mobilního dohledu a pátrání, dělení správy a statistiky mezinárodního obchodu. V dalším členění se však kapitoly liší nejen podle významu, ale i podle diverzifikace činností a roztržičnosti právní úpravy, která daně oblasti reguluje.

Jako v pořadí první byla samozřejmě zvolena tradiční oblast celní, kde je po základním rozboru vlastní správy cel (včetně její právní úpravy, etapizace a zvláštního výkladu ke vzniku celního dluhu a vyměřování *cl*) nastíněna i související problematika tzv. netarifních opatření a vysvětlena problematika správy tzv. TOR (tradičních vlastních zdrojů), přičemž celou kapitolu uzavírá pojednání o nezbytných kontrolách po propuštění zboží.

Předmětem dalšího zkoumání je oblast daňová, zahrnující správu spotřebních daní, správu tzv. ekologických (či energetických) daní a roli celních orgánů při správě daně z přidané hodnoty. Přestože podle dikce daňového řádu by se pod správu daně v širším pojetí mohla zahrnout i tzv. dělená správa, je uvedená oblast (obdobně jako správa cel) zpracována v samostatné, v tomto případě šesté kapitole. Před rozbořem této oblasti se totiž autoři věnují ještě otázkám souvisejícím s mobilním

dohledem a pátráním. Výklad z pohledu české právní úpravy završuje kapitola věnovaná statistice mezinárodního obchodu, tedy činností souvisejícím se sběrem a kontrolou statistických informací.

Výklad zaměřený v kapitolách 2 až 7 na situaci v České republice doplňuje v rámci kapitoly osmé pohled na celnictví na Slovensku, který umožňuje dílčí srovnání se situací u našich východních sousedů. Opět se jedná nejprve o výklad k oblasti celní a daňové, na něž navazují pojednání o oblasti dohledu a následných kontrolách. S ohledem na odlišné postavení orgánů celní správy v případě řešení celních deliktů, přestupků a trestných činů, je této problematice věnována samostatná pozornost v poslední kapitole 8. 4.

Autoři jsou si vědomi, že vedle vlastního obsahu (který s ohledem na stanovený rozsah musel pro vyvážení určité míry komplexnosti a přehlednosti, místy setrvat v rovině značně okleštěné a tím i více deskriptivní) již samotné řazení textu a struktura jednotlivých kapitol může být předmětem další diskuse.





---

# 1 Obecná část

## 1.1 Právní regulace celnictví

Předkládaná publikace se zabývá celním právem ve funkčním pojetí, přičemž pro označení těchto činností používá mnohdy termín „celnictví“. Otázka, kterou je třeba zodpovědět hned na počátku, se proto týká obsahu uvedeného pojmu.

Celnictví může být různými autory vnímáno odlišně. Pro účely této publikace zahrnuje všechny činnosti, které vykonávají orgány Celní správy České republiky, přičemž důraz je pochopitelně kladen na činnosti směřující především vně celní správy – ať již ve vztahu subjektům, vůči nimž celní orgány vystupují vrchnostensky, nebo ve vztahu k jiným vrchnostenským orgánům, tedy především jiným orgánům moci výkonné.

Výše uvedené pojetí v zásadě koresponduje s legální definicí celnictví podle ustanovení § 2 písm. a) současného zákona o Celní správě České republiky<sup>1</sup>, podle něhož se celnictvím rozumí *plnění úkolů celními orgány podle tohoto zákona a zvláštních právních předpisů, včetně plnění úkolů při správě daní a poplatků (dále jen „daně“) podle zvláštních předpisů a při správě cel*. Přestože je uvedená definice zákonodárcem míněna pouze pro účely tohoto zákona, lze ji využít širěji a v jisté míře zjednodušení tedy i pro účely dané publikace, neboť za ony zvláštní zákony lze v podstatě označit většinu předpisů dále citovaných.

Definice pojmu daň sice není hlavním předmětem zkoumání, nicméně nemůže stát ani zcela stranou zájmu, neboť citované ustanovení vymezuje v rámci definice celnictví „daně“ výrazně úžeji, než je tomu pro účely správy daní v daňovém řádu<sup>2</sup>. Pro další výklad je tedy v této obecné části třeba alespoň ve zkratce doplnit následující:

Ačkoliv zákon o Celní správě České republiky specifikuje vlastní pojetí pojmu „daň“, lze pod pojem celnictví de facto zahrnout nejen tyto činnosti při správě daní a poplatků, ale i další činnosti ve smyslu § 2 daňového řádu<sup>3</sup>, mezi něž patří

---

1 Zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění platném do konce roku 2012, tedy do nabytí účinnosti nového zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.

2 Viz zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

3 Viz zejm. § 2 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

především plnění úkolů při správě cel, ale například i činnosti vykonávané v souvislosti s tzv. dělenou správou, které lze pro účely zákona o Celní správě České republiky podřadit pod ono plnění úkolů celními orgány podle zvláštních zákonů, případně jiných právních předpisů.

Vazbu mezi celnictvím a konkrétními orgány či osobami, které ho vykonávají, řeší v obecné rovině již § 1 zákona o Celní správě České republiky<sup>4</sup>, podle něhož jsou správními úřady pro oblast celnictví vedle Generálního ředitelství cel stávající celní ředitelství a celní úřady. Úkoly celní správy pak plní fyzické osoby – celníci *vykonávající v celní správě službu podle zákona upravujícího služební poměr příslušníků bezpečnostních sborů nebo občanskí zaměstnanců*.

Nový zákon o Celní správě České republiky<sup>6</sup>, který bude účinný od 1. 1. 2013, již *expressis verbis* s pojmem celnictví neoperuje. Na druhou stranu i v tomto právním předpise lze nalézt ustanovení, podle kterých celním orgánům zůstávají svěřeny shora charakterizované okruhy činností. Za jedno ze základních ustanovení podle nové právní úpravy bude možné považovat mimo jiné § 8 tohoto zákona, který stanoví věcnou působnost celního úřadu v případech, kdy jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie stanoví, že dané působnosti vykonávají celní orgány. Dále je věcná působnost celním úřadům svěřena v oblasti správy cel a správy daní a jiných peněžitých plnění, stanoví-li tak jiný právní předpis, přičemž zákon mj. výslovně stanoví, že celní úřad je *obecným správcem daně podle správního řádu a vykonává správu placení peněžitých plnění v rámci dělené správy, která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávných celků*<sup>7</sup>.

Přestože tedy nový zákon již definici celnictví neobsahuje, okruh činností, které jsou celním orgánům svěřeny, zůstává obdobný. I kdybychom však tímto otázkou vymezení pojmu celnictví považovali za vyřešenou, nabízí se otázka nová, resp. svým způsobem staronová – nakolik je praktické, aby zákon výslovně a taxativně vymezoval okruh činností zvláště (podle nové organizační struktury) pro celní úřady a pro Generální ředitelství cel. Na jednu stranu sice celní orgány mohou svou moc vykonávat jen v případech, mezích a způsoby, které stanoví zákon. Na straně druhé však u rozsáhlých výčtů uvedených odděleně pro jednotlivé orgány stále hrozí,

4 Viz § 1 odst. 1 a 2 zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky.

5 Viz § 1 odst. 9 zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky.

6 Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.

7 Viz zejm. § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.

že dojde k opomenutí a nadřízený orgán nebude oprávněn k provádění činností, které budou spadat výlučně do působnosti celních úřadů. Při změnách, které se historicky okruhů činností svěřených orgánům celní správy dotýkají, a při současném nastavení legislativního procesu nemusí být tato úvaha jen ryze akademickou.

Stručné vymezení pojmu celnictví se zatím omezilo jen na několik základních předpisů. Pokoušet se však na tomto místě o konkrétní přehled všech právních předpisů, které se celnictví dotýkají, by bylo nadbytečné a snad i nemožné. S ohledem na dobu nutnou od sestavení autorských textů do vydání knihy a četnost změn by se stal takový výčet zastaralým ještě dříve, než by se ocitl černě vtištěný na bílých stránkách této publikace. A byť jen prostý výčet těchto právních předpisů by zabral podstatnou část knihy, aniž by přinesl čtenáři vyšší přidanou hodnotu a aniž by bylo možné (přes veškerou péči) takový seznam označit za taxativní. V potaz je totiž třeba brát nejen předpisy vzešlé z legislativního procesu na území České republiky, ale i příslušné předpisy na úrovni práva EU a v neposlední řadě též relevantní normy obsažené v řadě předpisů mezinárodního práva, ať se již jedná o mezinárodní smlouvy nebo předpisy z oblasti tzv. práva WTO.

Protože však bez alespoň příkladného výčtu by výklad o činnostech vykonávaných celními orgány nemohl být úplný, jsou dále v rámci rozboru jednotlivých oblastí uvedeny alespoň základní či vybrané právní předpisy. S ohledem na výše uvedené je však třeba ještě jednou výslovně zdůraznit, že nejde a ani nemůže jít o výčty úplné. V závěrečném přehledu pramenů pak jsou uvedeny opět jen vybrané (základní) předpisy<sup>8</sup>, na něž je v textu průběžně odkazováno.

## 1.2 Celnictví v EU

### 1.2.1 Úvodem

Jelikož bylo v souvislosti se 40. výročím založení Celní unie EU<sup>9</sup> k tomuto tématu napsáno mnoho článků a publikací, nebude se tato kapitola zabývat historickými

8 Není-li dalším v textu uvedeno jinak, jsou všechny právní předpisy citovány v platném znění, tedy ve znění k 1. 11. 2012, resp. do 31. 12. 2012. Tam, kde jednotliví autoři alespoň částečně reflektují novou právní úpravu, která dosud není účinná, to z příslušných textů jednoznačně vyplývá.

9 Založení Celní unie EU dne 1. 6. 1968.

aspekty, které vedly k ustanovení ekonomického prostoru s volným pohybem zboží, ale zaměří se na současný faktický stav, který vyplývá z historického vývoje celní problematiky EU.

Pokud v dnešní době vzrůstají polemiky nad tím, zda zavedení jednotné evropské měny bylo správným krokem, tak o správnosti rozhodnutí o zavedení volného pohybu zboží na území zemí EU pochybnosti není. Přestože i volný pohyb zboží mezi zeměmi EU přináší jistá negativa, tak z ekonomického pohledu pozitivna převažují. Právě na tyto pozitivní a negativní aspekty volného pohybu zboží mezi členskými zeměmi EU z pohledu celní problematiky se zaměří následující text.

### 1.2.2 Volný pohyb zboží

Před tím než byla zavedena zóna volného obchodu a následným vznikem celní unie, existovaly mezi ekonomikami evropských zemí významné překážky obchodu ve formě cel a kvót<sup>10</sup>. Stejně tak každá členská země uplatňovala vlastní obchodní politiku vůči ostatním zemím. Hlavním smyslem těchto obchodních bariér byla snaha zemí chránit vlastní trh před zahraniční konkurencí.

Vstupem zemí do celní unie a tím pádem i akceptací podmínek volného pohybu zboží byly celní poplatky, kvóty a jiné překážky volného obchodu mezi zúčastněnými zeměmi odstraněny. Byl stanoven jednotný celní sazebník uplatňovaný při obchodu s nečlenskými zeměmi, vytvořena příslušná legislativní opatření a dohodnuta společná obchodní politika vůči nečlenským zemím.

V dnešní době jsou členské země EU součástí celního území EU s jednotnou celní legislativou<sup>11</sup>, byly zrušeny celní kontroly na hranicích mezi členskými zeměmi EU (mimo mezinárodních letišť), a tyto kontroly byly přesunuty na vnější hranice EU. Vybrané clo je členskými zeměmi EU odesíláno do rozpočtu EU s tím, že 25% vybraného cla si ponechává členská země k pokrytí nákladů, které jsou spojené se správou a výběrem cla, a zbylých 75% je příjmem rozpočtu EU. Příjem finančních prostředků do společné kasy EU není nikterak zanedbatelným faktorem. Tradiční

---

10 Stanovené množství zboží, které daná země povolí, aby vstoupilo na její trh či bylo vyvezeno do zahraničí.

11 např. nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen "celní kodex"), v platném znění;  
nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění.

vlastní zdroje tvořené právě z velké části celními poplatky představují přibližně 12% financování rozpočtu Evropské unie. Přestože tato částka není jistě zanedbatelná, existuje v rámci EU značný prostor pro zlepšení výběru poplatků souvisejících s dovozem zboží ze třetích zemí. EU v důsledku celní integrace zaplatila nemalou daň právě za komplikovaný výběr poplatků spojených s dovozem zboží ze třetích zemí. V době, kdy každá členská země EU „strážila“ své vlastní hranice a nesla plnou odpovědnost za výběr uvedených poplatků, byl systém dohledu nad takovým zbožím ze strany státních orgánů jednodušší a efektivní. Zboží bylo pod celním dohledem od vstupu na území dané země a bylo jasně specifikováno v jaké lhůtě a u jakého celního úřadu bude zboží celně projednáno.

Evropská celní integrace v globálním hledisku používá obdobný postup, nicméně je více liberální což v důsledku přináší zmíněná negativa ve formě množících se celních podvodů s negativními fiskálními dopady do rozpočtu EU. Každá společnost dovážející zboží na území EU ze třetích zemí se na vnější hranici EU, tzn., kde zboží fyzicky vstupuje na území EU, může rozhodnout, zda zboží bude celně projednáno na tomto vstupním celním úřadu, nebo bude tranzitováno k celnímu projednání do jiné země EU. V praxi to znamená, že například česká společnost dovážející zboží z Číny, se může v přístavu v Rotterdamu rozhodnout, že hodlá zboží celně projednat buďto přímo v Rotterdamu anebo například v Maďarsku. Zmíněných 25% z vybraného cla zůstává zemi, kde bylo clo vybráno. Toto rozhodnutí v rámci liberalizace světového obchodu je naprosto legitimní a musí být akceptováno. Zde je nutno podotknout, že většina zboží je na vstupu do EU podrobena celní kontrole z hlediska bezpečnosti. To znamená, že zboží prochází rentgeny, provádí se kontroly na bezpečnost výrobků z pohledu ochrany spotřebitele EU a samozřejmě se provádí kontrola na nedovolenou přepravu osob, drog, vojenského materiálu, apod. Za výběr celních poplatků je však odpovědný celní úřad určení. Nicméně pokud se dovozce rozhodne tranzitovat zboží právě do zmíněného Maďarska, může mít toto rozhodnutí několik aspektů. Lze chápat situaci, kdy takovéto rozhodnutí je založeno pouze na ekonomických důvodech, kdy uvedený dovozce má sice sídlo v České republice, ale zboží bude zpracováno ve výrobní pobočce v Maďarsku. Nicméně tato benevolence je často zneužívána právě v souvislosti s celními podvody. Přestože v rámci EU existuje snaha o harmonizaci právních předpisů, a v rámci rovného postavení hospodářských subjektů na trhu EU by měly být dodržovány stejné kontrolní standardy v rámci členských zemí EU,

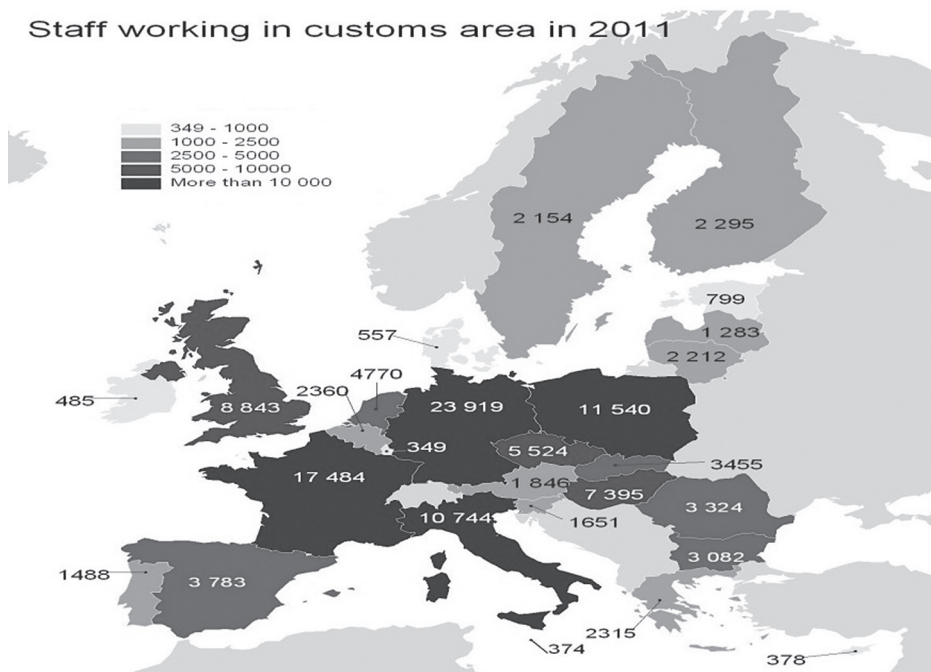
existují určité rozdíly, které podvodné společnosti náležitě umí zneužít. Z laického pohledu by se dalo konstatovat, že existuje závazný jednotný celní sazebník pro členské země EU a tudíž by měl být výběr celních poplatků jednotný bez ohledu v jaké zemi EU je zboží celně projednáno. Z praktického hlediska si je třeba uvědomit, že ne vždy je v nákladovém prostoru naloženo to, co je deklarováno a ne vždy faktura, která je základem pro výpočet celního dluhu odpovídá ceně skutečně za zboží zaplacené. Zde je právě prostor pro celní kontrolu a to jak při dovozu zboží nebo kontrolu po propuštění zboží do navrženého celního režimu. Přes snahu EU harmonizovat kontrolní postupy v rámci členských zemí EU, existují značné rozdíly jak v přístupu ke kontrolám tak i v jejich četnosti a především kvalitě. Logicky vzato, dovozce s úmyslem neodvést řádně poplatky spojené s dovozem zboží ze třetí země si vybere jako „cílovou destinaci“ právě zemi, kde nejsou (nebo se neočekávají) celní kontroly v takové šíři a kvalitě jako by mohly nastat v zemi, kde má dovozce sídlo. V případě, že je rozhodnutí dovozce vylít zboží v jiném členské zemi EU založeno na výše uvedených myšlenkových pochodech, dalo by se hovořit o aspektu neekonomickém, ale „podvodném“. Dále pak volbu kde zboží vylít může paradoxně ovlivnit i samotná liberalizace celních postupů. Některé členské země se v rámci zjednodušování celních formalit snaží eliminovat dohled nad dovezeným zbožím až na úplné minimum, což v důsledku může přitahovat obchodníky, kteří tohoto zvýhodnění zneužívají ve víře, že zboží nebude podrobeno celní kontrole v rámci celního řízení.

### 1.2.3 Obecné kompetence EU v oblasti celnictví

Zásadní vliv na kompetence orgánů EU historicky zajišťujících správu cla měla právě evropská integrace. Tento fakt lze jednoduše ukázat na příkladu České republiky, která 1. 5. 2004 vstoupila do EU. Tímto dnem se ČR integrovala do prostoru EU, čímž přišla o vnější hranice s třetími zeměmi. Tato integrace měla na Celní správu České republiky zásadní dopad, neboť přímé spojení se třetími zeměmi zůstalo už pouze na mezinárodních letištích. Personální zdroje působící do té doby na hranicích bylo nutné přemístit do vnitrozemí a zajistit pro jejich činnost nové dosud nevykonávané kompetence. S tímto faktem se historicky vyrovnávaly všechny země EU a hledaly pro tento personální potenciál nové činnosti.

Z tohoto důvodu je dnes v rámci EU možné se setkat s celníky prakticky všude a pro veřejnost je často těžko pochopitelné, proč stát zaměstnává stále tolik mnoho celníků při neexistenci vnějších hranic s třetími zeměmi.

### Staff working in customs area in 2011



(Zdroj: Evropská komise, Stav zaměstnanců celních správ EU v roce 2011)

Odpovědí je právě převzetí mnoha kompetencí, které celní správy v minulosti nevykonávaly. Kromě tradiční správy cla, mezi významné kompetence celních správ EU patří zejména tyto činnosti:

- kontrola zboží. Celní úředníci EU mají pravomoc kontrolovat zboží pro účely vyšetřování a odhalování celních deliktů nebo provádět prohlídky tohoto zboží, a to v průběhu celního odbavení i po něm na celém území EU;
- kontrola osob. Úředníci všech evropských celních služeb mají pravomoc provádět kontroly osob za účelem vyšetřování a odhalování trestných činů. Mohou provádět zjištění totožnosti, výslechy osob a prohlídky osob a jejich zavazadel;

- kontrola dopravních prostředků. Ve všech zemích EU mají celní úředníci pravomoc provádět kontroly pozemních, námořních a říčních nebo leteckých dopravních prostředků;
- správa spotřební daně. Nejčastěji se jedná o alkohol a alkoholické nápoje, tabákové výrobky a minerální oleje;
- dohled nad nedovoleným obchodem s omamnými a psychotropními látkami;
- dohled nad obchodem s vojenským materiálem a zbožím dvojího užití,
- oblast ochrany práv k duševnímu vlastnictví;
- dozor nad šířením pornografie, pedofilie a zboží, jež ohrožuje veřejnou mravnost;
- kontrola kapitálu. Celní úředníci EU dohlížejí nad povinností deklarovat peněžní částky nebo cenné papíry z důvodu možného praní špinavých peněz nebo možné podpory terorismu;
- ochrana životního prostředí. Jedná se i o dozor na přeshraniční dovoz odpadů a jaderného materiálu;
- CITES<sup>12</sup>;
- kontrola práce bez pracovního povolení včetně dohledu nad přistěhovalecstvím;
- ochrana spotřebitele.

Z výše uvedeného výčtu nejvýznamnějších kompetencí lze odvodit, že v rámci EU celní problematika prošla významnou transformací, kdy od tradičního zaměření na fiskální oblast postupně přechází zejména do oblasti bezpečnosti. Jedná se o přirozenou reakci na aktuální potřeby EU využít personální potenciál, který celníci skýtají na takových místech, kde to je potřebné, účinné a efektivní.

### 1.2.4 „Quo vadis“ evropské celnictví?

Aby celní orgány EU mohly v budoucnu efektivně plnit svěřené kompetence a naplňovat očekávané cíle, je třeba si uvědomit některé základní skutečnosti. Celníci jsou zaměstnanci státu, a tudíž nesou plnou odpovědnost za svoji činnost směrem k občanům. Občané by si na druhou stranu měli uvědomit, že aby celní orgány mohly odpovědně plnit svá poslání, je někdy nezbytné strpět určitá opatření nebo kontroly ze strany této státní složky, byť je někdy určitým způsobem limitují nebo omezují. Členské země EU by si měly uvědomit, že pokud jednou přistoupily na volný pohyb zboží, osob a kapitálu, nemohou účinně provádět svěřené

12 Úmluva o mezinárodním obchodu s ohroženými druhy volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin (CITES) byla sjednána v roce 1973 ve Washingtonu.



kompetence bez úzké spolupráce s ostatními členskými zeměmi EU. Aby takováto spolupráce mohla být účinná a efektivní bylo nezbytné přijmout společnou strategii dalšího vývoje směřování celnictví v EU. Předmětná strategie je založená na následujících dvou pilířích:

#### *1.2.4.1 Ochrana finančních zájmů EU a jejich obyvatel*

Slovo „ochrana“ je nutné v této souvislosti chápat ve dvou zásadních rovinách. Jednak se jedná o ochranu finančních zájmů EU, ale také neméně důležitou roli celních orgánů v oblasti ochrany občanů EU.

Jak bylo uvedeno v úvodu tohoto článku, cla hrají velice významnou položku v rozpočtu EU. Z tohoto důvodu je logickou prioritou pro celní orgány členských zemí EU zajistit v maximální možné míře správný výběr poplatků v souvislosti s dovozem zboží ze třetích zemí. K naplnění těchto cílů je zapotřebí přijmout zejména následující opatření. Je nezbytné zavést účinnou a efektivní spolupráci včetně výměny informací mezi členskými zeměmi EU v rámci boje proti celním podvodům. Modelovým podvodům uvedených v předchozí kapitole se dá zabránit efektivně nastavenou spoluprací mezi členskými zeměmi EU. Pokud mají být adekvátně ochráněny finanční zájmy EU, musí být správně nastaven systém kontrol. V tomto případě se jedná jak o kontroly v rámci celního řízení, kdy je zboží propouštěno do navrženého celního režimu, tak o kontroly po propuštění zboží do navrženého režimu. Vzhledem právě k zmíněné liberalizaci celní politiky a s tím související ubývání fyzických kontrol při dovozu zboží, roste význam kontrol po propuštění zboží ve formě ověření účetních a obchodních dokladů ze strany celních orgánů. Předmětem takovýchto kontrol bývá ověřování, zda předmětné operace byly provedeny v souladu s právními předpisy a zda celní poplatky byly uhrazeny v řádné výši. Stejně tak se očekává v budoucnu nárůst tzv. auditů po propuštění zboží. Oproti kontrole po propuštění zboží, která je primárně založena na kontrole konkrétních celních prohlášení, audit po propuštění zboží je založen na komplexní kontrole systému držitele povolení pro zjednodušování celních formalit. Jednoduše řečeno, pokud nějaká společnost obdrží po splnění určitých kritérií od celní správy určité výhody pro celní řízení, bude tato společnost v určité periodicitě v budoucnu prověřována celním auditem, zda stále splňuje kritéria, za jakých jí byly určité výhody v minulosti poskytnuty.

Druhá významná část strategického cíle „ochrany“, je ochrana obyvatel EU. Oproti výběru cla, kdy celní sazby mají stále sestupnou tendenci, problematika ochrany vnitřního trhu roste na své důležitosti. V době ekonomických krizí logicky nejen v EU, roste poptávka po levném zboží. Jeden z významných faktorů ovlivňující cenu zboží je jeho kvalita. Právě z důvodu eliminace výrobních nákladů je v dnešní době vyráběno obrovské množství méně kvalitního zboží, které je rovněž transportováno do EU. Významná úloha celních orgánů je posoudit hranici, zda se jedná pouze o méně kvalitní zboží, nebo zda už se jedná o nebezpečný výrobek ohrožující spotřebitele EU. Vzhledem ke skutečnosti, že celníci přichází s tímto zbožím do styku při dovozu zboží „v první linii“, jedná se o velice odpovědné rozhodnutí, zda takovéto zboží bude vpuštěno na území EU či nikoliv. Jelikož zde již opravdu jde o zdraví občanů, byla tato oblast prioritně zařazena mezi budoucí strategické cíle.

Do strategického cíle „ochrany“ patří rovněž i boj proti padělání a pirátství. Vedle negativních ekonomických dopadů na majitele práv k duševnímu vlastnictví, může tato oblast opět přímo ohrožovat obyvatele EU. K přímému ohrožení sice asi nedojde, pokud si někdo oblékne neoriginální tričko s originálním označením, nebo pokud si někdo přehraje pirátské DVD, na které se vztahují autorská práva. Bohužel se množí padělky výrobků, které již zdraví občanů ohrožují přímo. Jedná se například o padělky léčiv, léčivých přípravků a potravin. Významný vzrůst mají záchyty padělků pro automobilový průmysl a již byl zaznamenán i záchyt padělaného náhradního dílu pro letadlo typu Boeing. Vzhledem k značnému množství takovýchto případů, budou celní orgány hledat i v budoucnu účinné nástroje, které povedou k eliminaci dovozů a následného prodeje takovýchto výrobků.

Při výkladu o ochraně obyvatel EU a s tím související úloze celních orgánů nelze opomenout boj proti obchodu s drogami, ochranu před terorismem a trestnou činností. Rovněž tyto oblasti nadále zůstávají pro celní orgány prioritou. Poměrně novým strategickým cílem pro oblast celnictví je schopnost rychle reagovat na vzniklé krize. Jedná se především o to, aby celní orgány byly připravené rychle reagovat například na ekologické katastrofy, zdravotní nebo veterinární události, nebo na případné teroristické činy. Právě první z uvedených případů vyvolal nutnost včas a účinně reagovat na tyto události. V souvislosti s krizí způsobenou nehodou v jaderné elektrárně ve Fukušimě v Japonsku, bylo nezbytné přijmout

okamžitá opatření v podobě okamžitého zákazu dovozu určitých produktů z postižené oblasti do EU<sup>13</sup>. Pouze takovýmto rychlým zásahem lze ochránit občany EU před možnými negativními dopady.

Z výše popsaných strategických cílů jednoznačně vyplývá, že celní orgány v budoucnu nebudou výhradně orientovány pouze na správu cla, ale jejich činnost se bude stále více posouvat do tzv. bezpečnostní roviny.

#### 1.2.4.2 Podpora konkurenceschopnosti

Druhý pilíř, na kterém je postavena budoucnost celnictví v EU, je podpora konkurenceschopnosti. Tento pilíř je postaven na následujícím modelu. Celní orgány jsou součástí správního systému členských zemí a členské země jsou součástí EU. EU může efektivně fungovat, pokud bude zajištěn dostatečný finanční příjem do společné pokladny EU. Finanční příjem do společné pokladny je značnou měrou závislý na konkurenceschopnosti hospodářských subjektů EU vůči třetím zemím. Aby mohla být zajištěna takováto konkurenceschopnost, musí celní orgány EU zajistit pro hospodářské subjekty adekvátní podmínky pro co nejjednodušší obchodní činnost bez zbytečných byrokratických bariér. Z výše uvedeného modelu vyplývá, že celní orgány na jedné straně dohlíží na správný výběr celních poplatků a provádějí kontrolní a dohledové činnosti nad tímto výběrem, a na druhé straně je nezbytné, aby svým pro klientským přístupem v maximální možné míře usnadňovaly obchod se třetími zeměmi. Je a bude velice složité najít relevantní hranici, kam až v rámci liberalizace můžou celní orgány zajít, aby liberalizace samotná neovlivnila negativně výběr cla.

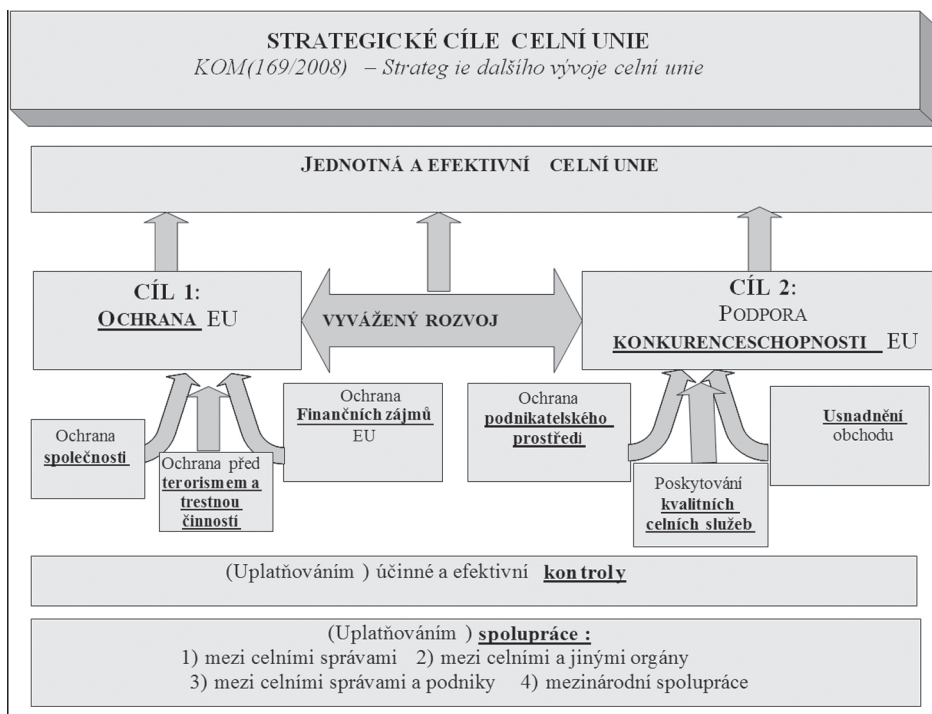
Liberalizací obchodu z pohledu celnictví se rozumí zejména následující. Je nezbytné efektivně využívat moderní elektronické nástroje pro komunikaci. V mnoha členských zemích EU dnes již funguje elektronické celní řízení a s tím související přechod na bezpapírové prostředí a v dalších zemích již započal proces přechodu na elektronické celní řízení. Tento moderní způsob komunikace mezi soukromým sektorem a celními orgány přináší hospodářským subjektům nejen značnou časovou ale i finanční úsporu. Zájmem každého hospodářského subjektu je zboží co

13 např. prováděcí nařízení komise (EU) č. 297/2011 ze dne 25. března 2011, kterým se stanoví zvláštní podmínky pro dovoz krmiv a potravin pocházejících nebo odesílaných z Japonska po havárii v jaderné elektrárně Fukušima.

nejrychleji dopravit na místo určení a zajistit rychlou distribuci k cílovému zákazníkovi. Z tohoto důvodu se v budoucnu uvažuje o tzv. systému samovyčlívání. Tento systém by mohl být povolen prověřenému výrobnímu podniku, který by *de facto* prováděl při dovozu zboží ze třetích zemí obdobné úkony, jako dnes provádí celní orgány. Hospodářský subjekt by si sám provedl kontrolu zboží, vypočítal celní poplatky a odvedl je na příslušný účet celní správě. Takovýto subjekt by měl výhodu v eliminaci dodatečných nákladů (např. skladné v přístavu, poplatky speditorem) a zboží by bylo v maximálně možném čase společnosti k dispozici. Nicméně v dnešní době již celní orgány EU zjednodušují celní řízení formou různých povolení pro zjednodušování celních formalit. Na základě žádosti a následného prověření žadatele mohou celní orgány vydat takové povolení, kdy držitel povolení předkládá fyzicky zboží k celnímu řízení pouze na základě požadavku celního orgánu, což opět zrychluje obchodní transakce a přispívá k větší konkurenceschopnosti. K tomu, aby výše uvedené cíle byly naplněny, je nezbytná legislativní opora ze strany EU. Právě s ohledem na ekonomickou krizi a nutnou podporu obchodu se třetími zeměmi byl v roce 2008 přijat Modernizovaný celní kodex<sup>14</sup>, který však doposud není plně účinný. Hlavním cílem tohoto nového kodexu je usnadnit obchodování a zároveň zaručit vysokou úroveň bezpečnosti na hranicích. Modernizovaný celní kodex má dále pak za cíl plně podporovat používání nových informačních technologií s cílem eliminovat náklady jak pro členské země EU, tak pro hospodářské subjekty.

---

14 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství.



**(Zdroj: Zpráva o pokroku u strategie pro další vývoj celní unie)**

Pokud bychom měli stručně charakterizovat cíle, které si evropské celnictví vytýčilo a které zároveň od něj očekává soukromý sektor, vlády zemí EU i sama EU, tak by se tyto cíle daly shrnout do následujícího modelu. Celní orgány by na jedné straně měly modernizovat svoje postupy s využitím nových technologií, s cílem zajistit efektivní správu celních poplatků souvisejících s dovozem zboží ze třetích zemí a provádět takové efektivní a účinné kontroly, které by zabezpečily ochranu občanů EU. Na druhé straně se od celních orgánů očekává pro klientský přístup s podporou zákonného obchodu, jehož hlavním cílem bude konkurenceschopnost EU. Pro splnění uvedených strategických cílů bude nezbytná úzká spolupráce nejen mezi celními orgány členských zemí EU, ale také lepší spolupráce mezi správními orgány členských zemí u sdílených kompetencí<sup>15</sup>. Významnou roli

<sup>15</sup> Např. při kontrolách bezpečnosti výrobků užší spolupráce mezi celní správou, obchodní inspekcí, státní potravinářskou inspekcí dané země.

bude v budoucnu hrát i spolupráce mezi celními orgány a veřejným sektorem. Je nezbytné, aby tyto dva sektory spolu úzce komunikovaly a spolupracovaly. Pouze vzájemná výměna informací může dopomoci k naplnění uvedených cílů. Celní orgány by soukromému sektoru měly transparentně objasnit, že mají aktivní zájem se podílet na zjednodušování obchodu a jejich konkurenceschopnosti. Měly by být jasně stanoveny a vysvětleny podmínky, za jakých je možné dosáhnout maximálního zjednodušení obchodních operací. Na druhou stranu si musí být hospodářské subjekty vědomy skutečnosti, že pokud dostanou určité úlevy, například v rámci celního řízení za účelem zrychlení obchodních operací a s tím související redukcí nákladů, tak na druhé straně mohou očekávat například již zmíněnou kontrolu po propuštění zboží nebo audit po propuštění zboží. Tímto celní orgány naplní oba hlavní stanovené cíle. Na jedné straně umožní hospodářskému subjektu provést obchodní transakci bez zbytečných byrokratických bariér (konkurenceschopnost) a na druhé straně kontrolou po propuštění zboží se přesvědčí, zda nebyly ohroženy finanční zájmy EU (ochrana).

Pokud má být do budoucna tato strategie EU naplněna, bude kromě vynaloženého úsilí celníků zapotřebí také podpory kompetentních orgánů EU a podpory národních vlád jednotlivých členských zemí EU.

---

## 2 Oblast celní

### 2.1 Cla

#### 2.1.1 Úvodem

Právní úprava v celní oblasti se přistoupením České republiky k EU přenesla významnou měrou do oblasti komunitárního práva. Uvedené je důsledkem toho, že EU, jako integrační seskupení států, je založena na celní unii, která zahrnuje zrušení cel na vnitřních hranicích (tj. hranicích mezi jednotlivými členskými státy EU), společný systém proclívání zboží při obchodu se třetími zeměmi (státy, které nejsou členem EU) a zrušení pravidelných kontrol na vnitřních hranicích. Společný systém proclívání zboží při obchodu se třetími zeměmi zajišťuje jednotnou obchodní politiku EU, ochranu vnitřního trhu, obyvatel a území, ochranu finančních zájmů EU a příjem do rozpočtu EU a členských zemí a v neposlední řadě také bezpečnost EU. V současné době lze jako priority EU v této oblasti jmenovat bezpečnost a ochranu finančních zájmů EU, ochranu spotřebitele a zvýšení konkurenceschopnosti EU. Nástroje k zabezpečení všech těchto cílů jsou **celní formality**, tj. stanovené postupy a úkony celních orgánů a zúčastněných osob při dovozu a vývozu, **sazební opatření**, tj. **cla**, a **nesazební opatření**, mezi která se řadí všechna obchodně politická opatření.

#### 2.1.2 Relevantní právní předpisy

Předpisem, který výše uvedené nástroje (celní formality, sazební a nesazební opatření) integruje do jednoho celku, je **nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství** (dále jen „celní kodex“). Tento právní předpis nabyl účinnosti 1. 1. 1994 a lze ho označit za základní celní předpis, který shromáždil do jednoho předpisu a dále doplnil dosud roztříštěnou komunitární celně právní úpravu (viz Preambule a čl. 251 tohoto předpisu). Integrační funkci celního kodexu pak lze konkrétně demonstrovat tím, že přímo stanovuje celní formality, souhrnně pojmenovává obchodně politická opatření (jsou to např. ochranná, množstevní omezení, zákazy dovozu apod. stanovené v tisících zvláštních předpisů) a stanovuje, kdy se tato budou uplatňovat (např. podle čl. 79 celního kodexu se tato uplatní při propuštění zboží do celního režimu volný oběh,

naproti tomu při propuštění zboží do celního režimu aktivního zušlechťovacího styku podle čl. 114 odst. 1 písm. a) celního kodexu zboží obchodně politickým opatřením podléhat nebude). Integrovaná funkce celního kodexu se dále projevuje v čl. 20, který integruje Společný celní sazebník – nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, a v článku 184, jenž integruje Systém Společenství pro osvobození od cla – nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009. Jakkoli je integrující role celního kodexu nezpochybnitelná, bylo by mylné se domnívat, že celní kodex je jediným celním předpisem upravujícím veškeré právní vztahy a otázky související se clem, resp. s dovozem, vývozem a tranzitem zboží z, do a přes území EU. Celní kodex jako základní právní úprava vyžaduje konkretizaci, a to jak na komunitární úrovni, tak na úrovni národní. Uvedené lze vysledovat hned v čl. 1 celního kodexu, podle kterého celní předpisy se skládají z tohoto kodexu a z předpisů přijatých k jeho provádění na úrovni Společenství nebo na vnitrostátní úrovni. K provedení celního kodexu na komunitární úrovni bylo vydáno **nařízení Komise č. 2454/93 ze dne 2. 7. 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství** (dále jen „prováděcí nařízení“), které stejně jako celní kodex nabylo účinnosti 1. 1. 1994 a bylo vydáno právě na základě zmocnění v celním kodexu. Postup přijetí prováděcího předpisu je upraven v čl. 247 až 248a celního kodexu a rozumí se tím projednání ve Výboru pro celní kodex a schválení jeho návrhu Komisí EU. Věcné zmocnění je pak vždy uvedeno u příslušného ustanovení celního kodexu a může mít podobu zmocnění fakultativního nebo obligatorního. Příkladem fakultativního zmocnění je čl. 34 celního kodexu, podle kterého k určení celní hodnoty nosičů dat pro zařízení na zpracování dat obsahující data nebo instrukce **lze přijmout** zvláštní pravidla postupem projednávání ve výboru. Typicky obligatorní zmocnění je uvedeno v čl. 109 odst. 4 celního kodexu, podle kterého seznam forem manipulace podle odstavců 1 a 2 **se stanoví** postupem projednávání ve výboru.

Provedení a doplnění celního kodexu na národní úrovni bylo zajištěno především **zákonem č. 13/1993 Sb., celní zákon** a k němu vydané **vyhláškou č. 171/2011 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona** (tzv. prováděcí vyhláška k celnímu zákonu) a **vyhláškou č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství** (tzv. statistická



vyhláška k celnímu zákonu). Uvedené předpisy byly přijaty buď na základě výslovného odkazu na platné předpisy u konkrétního ustanovení celního kodexu, nebo bez odkazu v souladu s článkem 10 Smlouvy o založení Evropského společenství, podle kterého členskými státy přísluší zajistit provádění právních předpisů Společenství na svém území. Příkladem odkazu na platné předpisy je znění článku 233 celního kodexu, podle kterého *platba musí být provedena v hotovosti nebo jinými obdobnými platebními prostředky v souladu s platnými právními předpisy. Lze ji provést také započtením, pokud to platné právní předpisy dovolují*. Ustanovení § 270 celního zákona pak stanoví vyčerpávajícím způsobem způsoby a pořadí úhrady. Příkladem přijetí bez odkazu je čl. 196 první pododstavec celního kodexu, podle kterého *ručitel se písemně zaváže, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu při jeho splatnosti*, ustanovení § 256 odst. 5 celního zákona pak odkazuje na vyhlášku se vzory záručních listin. Dalším příkladem přijetí bez odkazu je oblast správního trestání v celním právu. Celní kodex totiž neobsahuje skutkové podstaty celních přestupků a deliktů, sankce a ochranná opatření ani procesní pravidla. Uplatní se tedy národní právní úprava v § 293 až § 298 celního zákona.

V souvislosti s uvedením celního kodexu jako základního celního předpisu a nejvýznamnějších předpisů, které ho provádí na komunitární a národní úrovni, je třeba poukázat ještě na jednu významnou skutečnost související s působností celního kodexu a aplikací právních předpisů, které jej provádějí. Celní kodex je právním předpisem Společenství vydaným ve formě nařízení, je tedy ve smyslu čl. 249 Smlouvy o založení Evropského společenství, právním předpisem, který má obecnou působnost, je závazný v celém rozsahu a přímo použitelný ve všech členských státech, resp. bezprostředně závazný i pro všechny subjekty usazené v České republice ode dne přistoupení České republiky do EU (tj. od 1. 5. 2004). Jakkoli celní kodex předpokládá v čl. 1 existenci předpisů přijatých k jeho provedení i na národní úrovni (toto obecné pravidlo pak nachází svůj konkrétní odraz v dalších ustanoveních, kde je přímo uvedeno, že členské státy přijmou předpisy o určitých postupech /viz např. čl. 245/ nebo připouští existenci vnitrostátních předpisů pro úpravu některých otázek /to je případ ustanovení čl. 241), **neměly by tyto předpisy být s nařízením, které provádí, v rozporu**. Uvedený závěr je vysledovatelný z dosavadní judikatury Evropského soudního dvora zabývající se přímou použitelností, resp. přímou aplikovatelností, nařízení a hlásí se k němu i drtivá většina

odborné literatury<sup>16</sup>. Celní zákon, jako opatření přijaté na vnitrostátní úrovni k provedení celního kodexu, by proto neměl být v rozporu s celním kodexem a ve smyslu této zásady by proto měl být také aplikován a měla by být interpretována jeho ustanovení. Totéž lze konstatovat u všech ostatních prováděcích předpisů.

Celní kodex jako základní celní předpis byl od roku 1994, kdy nabyl účinnosti, hned několikrát novelizován, absentuje však právně závazné úplné znění tohoto předpisu, což práci s touto normou výrazně ztěžuje, zejména pro „necelnickou“ veřejnost. Ještě složitější situace je s prováděcím nařízením, které od svého vydání bylo novelizováno desítkami nových právních předpisů. Evropskému zákonodárci tak lze jistě doporučit, aby zvážil vydávání závazných úplných znění v Úředním věstníku u těch předpisů, které prošly významnou novelizací. Při hodnocení celního kodexu lze rovněž konstatovat větší kazuistiku oproti normám v národním právním řádu a hojné používání alinei (nečíslovaných odstavců), které jsou označovány za pododstavce.

Dalším velmi významným právním předpisem – mezinárodní smlouvou, který upravuje přechodná ustanovení při přistoupení České republiky k EU, je **Akt o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, republiky Slovinsko a Slovenské republiky a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie**, jenž byl publikován pod č. 44/2004 Sb.m.s. a v Úředním věstníku 2003, L 236, s. 33 (dále „Akt o přistoupení“). Pro aplikaci celních předpisů je zejména významná příloha IV, část 5. celní unie, seznam uvedený v čl. 22, kde jsou upravena přechodná ustanovení ve vztahu k celnímu kodexu a některým dalším významným celním předpisům.

V souvislosti s aplikací Aktu o přistoupení a především celního kodexu a prováděcího nařízení bezprostředně po vstupu České republiky do EU je významnou skutečností datum, kdy byly celní kodex a prováděcí nařízení vyhlášeny v Úředním věstníku v českém jazyce. Celní kodex byl česky vyhlášen ve zvláštním vydání

16 Viz např. Týč, V.: *Základy práva Evropské unie*, 5. aktualizované vydání, Linde Praha, a. s., 2006, s. 94-95.

Úředního věstníku, kap. 2, sv. 4, s. 307 356, a to dne 27. srpna 2004. Prováděcí nařízení bylo česky vyhlášeno ve zvláštním vydání Úředního věstníku, kapitola 2, sv. 6, s. 3 - 516, a to dne 27. srpna 2004<sup>17</sup>.

Dne 11. prosince 2007 rozhodl Soudní dvůr Evropské unie věc *SkomaLux, s. r. o. proti Celnímu ředitelství Olomouc*, C-161/06<sup>18</sup>. V této věci rozhodl Soudní dvůr o předběžné otázce Krajského soudu v Ostravě, týkající se aplikace celního kodexu, a to pro období před vyhlášením tohoto kodexu v češtině. Jak Soudní dvůr v odpovědi na předběžnou otázku českého správního soudu uvedl, již ze samotného znění čl. 254 odst. 2 Smlouvy o založení Evropského společenství (nyní čl. Smlouvy o fungování Evropské unie) vyplývá, že nařízení může vyvolávat právní účinky, pouze pokud bylo vyhlášeno v Úředním věstníku Evropské unie. Z ustanovení článku 58 Aktu o přistoupení ve spojení s články 4, 5 a 8 nařízení Rady č. 1 ze dne 15. dubna 1958 o užívání jazyků v Evropském hospodářském společenství (Úř. věst. 1958, 17, s. 385; české Zvl. vyd. 01/01, s. 3), ve znění Aktu o přistoupení, vyplývá, že v případě členského státu, jehož jazyk je úředním jazykem Unie, je třeba řádné vyhlášení nařízení Společenství chápat jako vyhlášení tohoto aktu v uvedeném jazyce v Úředním věstníku Evropské unie (body 33 - 34 rozhodnutí *SkomaLux*). Soudní dvůr zdůraznil ústavněprávní a lidskoprávní rovinu tohoto problému, když uvedl cit.: *Kategorický požadavek právní jistoty vyžaduje, aby právní úprava Společenství umožnila dotčeným osobám seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá, což lze zaručit pouze řádným vyhlášením v úředním jazyce adresáta. Bylo by mimoto v rozporu se zásadou rovného zacházení uplatňovat stejné povinnosti uložené právní úpravou Společenství ve starých členských státech, kde mají jednotlivci možnost seznámit se s těmito povinnostmi v Úředním věstníku Evropské unie v jazyce těchto států, a v přistoupivších členských státech, kde to nebylo možné z důvodu opožděného vyhlášení. Dodržování takových základních zásad není v rozporu se zásadou efektivní práva Společenství, jelikož poslední uvedená zásada se nemůže týkat pravidel, která vůči jednotlivcům ještě nelze uplatňovat* (body 38 – 40 rozhodnutí *Skoma-Lux*). Soudní dvůr odmítl, že by nedostatek řádného vyhlášení právního předpisu EU v Úředním věstníku mohl být zhojen dostupností téhož předpisu na internetu (bod 48 rozhodnutí *Skoma-Lux*). Proto Soudní dvůr vyslovil k první otázce českého správního soudu právní názor, podle něhož *článek 58 Aktu*

17 Data vyhlášení zjištěna dle oficiálního dopisu Úřadu pro úřední tisky Evropských společenství předsedovi Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2005, č. j. DIRGEN(05) D/15074, Ref: TLC/ma-d15074 j.baxa.

18 Publikováno ve Sbírce rozhodnutí Soudního dvora s. I-10841. Dostupné z: <http://curia.europa.eu>.

*o podmínkách přistoupení brání tomu, aby povinnosti obsažené v právní úpravě Společenství, která nebyla vyhlášena v Úředním věstníku Evropské unie v jazyce nového členského státu, ačkoliv je tento jazyk jedním z úředních jazyků Unie, mohly být uloženy jednotlivcům v tomto státě, i když se tyto osoby mohly seznámit s touto právní úpravou jinými způsoby (bod 51 rozhodnutí Skoma-Lux).*

Soudní dvůr též omezil temporální dopady svého rozhodnutí o neaplikovatelnosti nepublikovaných evropských předpisů. Podle Soudního dvora totiž členské státy na základě práva Společenství nejsou povinny zpochybnit správní nebo soudní rozhodnutí přijatá na základě v domácím jazyce nepublikovaných evropských předpisů, pokud jsou takováto rozhodnutí podle příslušných vnitrostátních pravidel již konečná (bod 72 a 73 rozhodnutí Skoma-Lux); to se ovšem netýká těch rozhodnutí, která byla k datu rozsudku ve věci *Skoma-Lux*, tedy ke dni 11. prosince 2007, napadena opravným prostředkem v rámci správního nebo soudního řízení (bod 71 rozhodnutí Skoma-Lux).

Problémem pozdního publikování celního kodexu a prováděcího nařízení v českém jazyce v Úředním věstníku EU se zabýval v konkrétních případech i Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 18. 6. 2008, č. j. 1 Afs 21/2008 - 98, publikovaném pod č. 1678/2008 Sb. NSS dospěl k následujícím závěrům. „*Pokud by Nejvyšší správní soud nepřiblížil k faktu, že pro vydání dodatečného platebního výměru neexistoval žádný zákonný základ (v tomto případě základ v podobě vnitrostátně přímo aplikovatelného nařízení jakožto tzv. sekundárního pramene práva Společenství), porušil by svým rozhodnutím čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, a čl. 4 odst. 1 Listiny, podle něhož povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Procesní normy soudního řádu správního totiž nelze vnímat jako samoučelné, které by mohly založit překážku pro aplikaci ústavně zaručeného základního práva. Proto může Nejvyšší správní soud přímo aplikovat čl. 11 odst. 5 a čl. 4 odst. 1 Listiny i za situace, kdy stěžovatelka tuto námitku v kasační stížnosti vůbec neuplatnila.*“ V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že celní kodex a prováděcí nařízení nebyly v období od 1. 5. 2004 do 27. 8. 2004 publikovány v Úředním věstníku EU a nelze je tudíž v tomto období aplikovat a k této skutečnosti by měly správní soudy přihlídnout i bez námitky. Obdobný závěr lze nepochybně přijmout i pro činnost správních orgánů, v tomto případě celních orgánů.

V souvislosti s právní úpravou cla je nutné dále učinit odkaz na **nařízení Rady č. 2658/1987 z 23. 7. 1987 o tarifní a statistické nomenklatuře a společném celním tarifu**, publikovaném v Úředním věstníku EU 7. 9. 1987 pod číslem L 256. Na základě tohoto nařízení byl vydán společný celní sazebník EU, který se vydává vždy pro každý kalendářní rok, resp. každoročně se aktualizuje. Na podkladě tohoto předpisu Komise EU ustanovuje integrovaný tarif Evropského společenství nazývaný TARIC (tarif intégré communautaire). Cílem zavedení tohoto integrovaného tarifu bylo sestavení společného celního tarifu a **jednotlivých prvků obchodní legislativy**, která by napomohla, resp. zajistila, provádění jednotné aplikace práva v členských zemích. Taric přebírá kombinovanou nomenklaturu, na které je založen společný celní sazebník EU, tj. osmimístné kódy prostřednictvím kterých se klasifikuje zboží a ke každému kódu (podpoložce) vyjmenovává veškeré relevantní právní předpisy, které dopadají na dovoz, vývoz nebo tranzit zboží. S přihlédnutím k velkému množství právních předpisů v této oblasti (jedná se např. o předpisy, kterými se k určitým druhům zboží zavádějí antidumpingová cla, celní kvóty, zákazy, omezení apod.) a jejich neustálé změny, lze Taric označit za důležitý nástroj při aplikaci komunitárních celních předpisů.

Dalším důležitým předpisem na úrovni EU je **nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1182/71 ze dne 3. 6. 1971, kterým se určují pravidla pro lhůty, data a termíny**. Tento předpis stanoví jednotná pravidla pro používání lhůt a termínů v aktech Rady a Komise. Uvedené nařízení se například zabývá pojmy pracovní den, svátek a způsoby určování lhůt. V této souvislosti stojí za zmínku, že předpokládá i možnost ukládání lhůt stanovených v hodinách.

Mezi základní celní předpisy na komunitární úrovni je třeba uvést i **nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. 4. 2008, kterým se vydává celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex)**. Jedná se o předpis, který by měl nahradit nařízení Rady č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství. Jeho účinnost je až na několik výjimek navázána na přijetí prováděcího předpisu na úrovni Společenství (ten však dosud přijat nebyl), nejpozději však nabude účinnosti 23. 6. 2013. Oproti původním předpokladům by však tento právní předpis měl být dříve, než nabude plné účinnosti zrušen a nahrazen zcela novým právním předpisem – celním kodexem EU.

Při identifikaci relevantních právních předpisů upravujících správu cla na národní úrovni je třeba uvést ještě dva významné předpisy. Prvním je **zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky** (dále jen „zákon o celní správě“), který je předpisem upravujícím kompetence a organizaci státních orgánů vykonávajících správu cla. I když cílem a zaměřením této publikace není Celní správa České republiky v institucionálním, resp. organizačním, pojetí, je uvedení tohoto předpisu relevantní, neboť jako v jediném je v něm explicitně použit termín **správa cla** a základní, byť obecné, definiční východisko pro správu cla. Podle ustanovení § 5 odst. 3 písm. f) zákona o celní správě celní úřad spravuje cla v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní (v současné době zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád) pokud zvláštní právní předpis (přímý odkaz na celní zákon, celní kodex a prováděcí nařízení) nestanoví jinak. Stejnou úpravu pak lze nalézt i v § 4 odst. 5 zákona o celní správě upravující činnosti celního ředitelství a v § 3 odst. 5 písm. d) zákona o celní správě upravující činnosti Generálního ředitelství cel, kde kromě toho, že Generální ředitelství cel spravuje cla v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak, je navíc uvedeno, že převádí cla podle právních předpisů Společenství. Uvedené se pak promítá i do znění § 320 odst. 1 celního zákona, podle kterého nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány kromě případů vymezených v písm. a) a b) obecné předpisy o správě daní a poplatků, tedy především zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. **Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád** je oním druhým významným předpisem pro správu cla, resp. aplikaci celních předpisů na národní úrovni. Zjednodušeně by se dal charakterizovat jako základní procesní předpis pro správu cla a celní řízení jako takové. I když celní kodex a prováděcí nařízení obsahují celou řadu procesních ustanovení, jedná se přece jenom především o předpisy hmotně právní a evropský zákonodárce přenechává stanovení procesních pravidel a postupů při správě cla, resp. celním řízení a pro další celní formality v rozhodující míře na vnitrostátních úpravách členských států, viz např. článek 245 celního kodexu.

Na závěr této kapitoly je třeba ještě zařadit jeden významný komunitární předpis, a to **nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 1150/2000 ze dne 22. 5. 2000, kterým se provádí rozhodnutí 2000/597/ES, Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství**, kterým se, mimo jiné, členským státům stanovují způsoby, kterými

tyto státy odvádějí Komisi vlastní zdroje určené Společenství, určují se pravomoci Komise sledovat a podávat návrhy týkající se právní úpravy pro vybírání vlastních zdrojů a především toto nařízení definuje pojem stanovení vlastních zdrojů a stanovení podrobných pravidel, podle kterých je plněna povinnost stanovit vlastní zdroje uvedené v čl. 2 odst. 1 písm. a) a b) rozhodnutí 94/728/ES, Euratom. Za účelem zlepšení průhlednosti systému vlastních zdrojů Společenství je nařízením stanovena pro správní orgány členských států zajišťujících výběr a odvádění vlastních zdrojů Společenství celá řada specifických povinností, včetně povinnosti provádět kontroly a šetření týkající se stanovování a odvádění vlastních zdrojů Společenství. Právní vztahy a postupy upravené uvedeným nařízením lze podřadit pod pojem správy cla, neboť stanovuje pravidla pro evidování vyměřeného cla, jeho odvádění a kontrolu správného stanovení. Čili dotýká se činností, které zcela nepochybně je třeba pod pojem správy cla subsumovat (viz např. zmiňovaná evidence vyměřeného cla). Navíc v širším pojetí je správou cla třeba rozumět proces směřující nejen ke správnému a včasnému vyměření a vybrání, **ale i odvedení cla ve prospěch účtu EU**, kterým se celý proces správy cla završuje. A právě správnost stanovení vlastních zdrojů, tedy i cla, a jejich včasné odvádění ve prospěch účtu EU je jeden z hlavních cílů přijetí uvedeného nařízení. Ve světle uvedeného nařízení lze konstatovat i nezanedbatelný význam fiskální funkce cla na úrovni Společenství, když clo je vnímáno jako důležitý prostředek k zajištění finančních prostředků nezbytných pro činnost EU a jejich orgánů.

### 2.1.3 Etapy správy cla se zaměřením na celně schválená určení

Pojem „správa cla“ není v celních předpisech explicitně definován. Lze však vyjít z definice správy daně provedené zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, v § 1 odst. 2, který se na řízení před celními orgány použije subsidiárně<sup>19</sup>. Správou cla je tak možné rozumět postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení cel a zabezpečení jejich úhrady.

<sup>19</sup> Viz § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona.

Správu cla pak lze rozdělit do několika etap:

- a) registrační – dochází k registraci hospodářských subjektů a přidělení tzv. čísla EORI (registrační a identifikační číslo hospodářských subjektů) podle nařízení Komise č. 312/2009 ze dne 16. dubna 2009, kterým se mění prováděcí nařízení,
- b) vyměřovací (stanovení a zaúčtování cla a jeho následné sdělení dlužníkovi)
- c) inkasní správa (placení cla, včetně jeho případného vymáhání).

V dalším výkladu bude blíže představena fáze vyměřovací, představující těžiště správy cla. Podle způsobu zahajování řízení ji lze rozdělit na:

- a) řízení o přidělení celně schváleného určení–řízení zahajovaná na základě podání návrhu na celní řízení, který při správě cla plní obdobnou funkci jako daňové příznání při správě daní<sup>20</sup>.
- b) řízení o vyměření celního dluhu zahajovaná ex offo jako důsledek protiprávního nakládání se zbožím.

Celně schváleným určením zboží se dle čl. 4 odst. 15 celního kodexu rozumí propuštění do celního režimu, umístění zboží do svobodného celního pásma nebo svobodného skladu, zpětný vývoz zboží z celního území Společenství, zničení zboží a přenechání zboží ve prospěch státu. Je vhodné zmínit, že modernizovaný celní kodex od tohoto pojmu již ustupuje, byť fakticky tato určení zachována zůstanou<sup>21</sup>. Tento významný institut je spojován s přípustnými způsoby nakládání se zbožím, přičemž u celních režimů jde o obvyklé a předpokládané způsoby nakládání se zbožím, naproti tomu zpětný vývoz, zničení zboží a přenechání zboží ve prospěch státu představují nepředpokládané, výjimečné způsoby nakládání se zbožím. O přidělení celně schváleného určení zboží rozhoduje příslušný celní úřad na základě žádosti osoby (dovozce, vývozce, dopravce, vlastníka apod.). V případě celních režimů, které zcela nepochybně patří k nejvýznamnějším a nejpoužívanějším celně schváleným určením, se tak děje na základě právními předpisy formalizovaného podání, které je nazýváno celní prohlášení. Celní kodex v čl. 4 odst. 17 uvádí, že celním prohlášením se rozumí úkon, jímž osoba projevuje předepsanou formou a způsobem vůli, aby bylo zboží propuštěno do příslušného režimu. Propuštěním zboží se pak podle čl. 4 odst. 20 celního kodexu rozumí úkon, kterým celní orgány umožňují

20 Viz § 40 odst. 2 věta třetí zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

21 ŠRAMKOVÁ, D. *Celní právo*. In RADVAN, M. a kol.: *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*, MU Brno 2008, s. 491.



nakládat se zbožím za podmínek celního režimu, do něž je zboží propuštěno. Pro práci s celně schválenými určeními, jejich správné pochopení a vysvětlení jednotlivých druhů je nezbytné definovat některé významné pojmy. Prvním významným pojmem je **celní území Společenství**, které je vymezeno v čl. 3 celního kodexu. V této souvislosti je třeba upozornit, že celní území se nekryje s územím členských států EU, něco chybí (příklad: chybí Grónsko z Dánského království) a něco zase přebývá (příklad: navíc Monacké knížectví).

Dalším velmi významným pojmem je **celní status**, kterým se rozumí postavení zboží vyjadřující, že se jedná o zboží Společenství, nebo o zboží, které není zbožím Společenství – viz čl. 4 odst. 6 celního kodexu. Podle čl. 4 odst. 7 celního kodexu se pak zbožím Společenství rozumí zboží:

- a) zcela vyrobené nebo získané na celním území Společenství za podmínek uvedených v článku 23
- b) dovezené ze zemí nebo území, které tvoří součást celního území Společenství, a propuštěné do volného oběhu
- c) vyrobené nebo získané na celním území Společenství buď zcela ze zboží uvedeného pod písmenem b) nebo ze zboží uvedeného pod písmeny a) a b).

Zbožím, které není zbožím Společenství, se pak rozumí jiné zboží než zboží uvedené pod písmeny a) až c).

Dalšími důležitými pojmy jsou **celní dohled** a **celní kontrola** upravené v čl. 4 odst. 13 a 14 celního kodexu a § 48 až 50 celního zákona. Za celní dohled je považována obecná činnost celních orgánů, jíž se zajišťuje dodržování celních a případně dalších předpisů vztahujících se na zboží pod celním dohledem. Při dovozu podle čl. 37 celního kodexu zboží podléhá celnímu dohledu od vstupu na celní území Společenství (nikoliv na základě nějakého úkonu, ale ex lege). U zboží Společenství tento dohled trvá do zjištění jeho statusu. U zboží, které není zbožím Společenství, do změny jeho statusu (k tomu dochází na základě propuštění zboží do celního režimu volný oběh) nebo zpětného vývozu nebo zničení pod celním dohledem, případně jeho umístěním do svobodného pásma nebo skladu, která se nepovažují za celní území Společenství. Pokud jde o trvání celního dohledu při vývozu, je třeba vyjít z čl. 59 odst. 2, 162 a 183 celního kodexu. Na základě těchto ustanovení je zboží Společenství pod celním dohledem od okamžiku přijetí celního prohlášení na propuštění zboží do celního režimu vývozu, tranzitu nebo pasivního

zušlechtovacího styku. Dohled trvá do skutečného výstupu zboží z celního území Společenství nebo do zničení zboží pod celním dohledem případně do zrušení platnosti celního prohlášení. Význam celního dohledu lze spatřovat v zajištění možnosti podrobit dovážené a vyvážené zboží celním kontrolám (čl. 37 odst. 1 věta druhá, čl. 183 celního kodexu) za účelem prosazení náležitého nakládání se zbožím. Úkony celního dohledu pak slouží k získání podkladů pro stanovení celního dluhu a v případě porušení předpisů také pro další opatření (např. odnětí povolení, správní trestání, prodej zboží celními orgány ex offio apod.).

#### *2.1.3.1 Celní formalities od vstupu zboží do přidělení celně schváleného určení*

Celní formalities od vstupu zboží na celní území Společenství do přidělení příslušného celně schváleného určení lze rozdělit do čtyř základních etap:

1. Vstup zboží na celní území Společenství
2. Předložení zboží k celnímu řízení
3. Dočasné uskladnění zboží
4. Přidělení celně schváleného určení

První z nich, vstup zboží na celní území Společenství, je v celním právu významnou právní skutečností a celní předpisy mu věnují zvýšenou pozornost. Celní kodex v této souvislosti zakládá osobám dopravujícím zboží na celní území Společenství veřejnoprávní povinnosti (čl. 36a a násl. celního kodexu). Tou nejzákladnější je dopravit zboží bez zbytečného odkladu a případně po cestě určené celními orgány způsobem, který tyto orgány stanoví, k celnímu úřadu určenému celními orgány (tímto úřadem je tzv. vstupní celní úřad, v dřívější vnitrostátní celní terminologii nazývaný pohraničním celním úřadem) nebo na jiné místo určené nebo schválené těmito orgány nebo do svobodného pásma, jestliže má být dovezeno do tohoto svobodného pásma přímo vodní nebo vzdušnou cestou nebo po zemi, aniž by prošlo jinou částí celního území Společenství. Stejnou povinnost má i osoba, která převzala za zboží odpovědnost v důsledku překládky. Nesplnění či porušení těchto povinností je kvalifikováno jako nezákonný dovoz a spojováno se vznikem celního dluhu (čl. 202 celního kodexu). Navíc osoba, která uvedené povinnosti poruší, se dopouští podle konkrétních okolností buď přestupku<sup>22</sup>, nebo správního deliktu<sup>23</sup> a může jí být uložena sankce pokuty až do výše 100.000,— Kč, resp. 4.000.000,— Kč

22 § 293 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon.

23 § 294 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon.

ve spojení se sankcí propadnutí zboží. Smyslem vstupních povinností je zajistit, aby si celní orgány mohly promptně ověřit, jaké zboží skutečně vstoupilo na celní území Společenství, proto je také zboží od vstupu pod celním dohledem (viz čl. 37 celního kodexu). Celní kodex po bezpečnostní novele provedené nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 648/2005 ze dne 13. 4. 2005 zavedl tzv. vstupní souhrnná celní prohlášení (čl. 36a až 36c celního kodexu). Ta se podávají elektronicky nejdříve 200 dní před dovozem, nejpozději 24 hodin před vstupem jiným než po moři, je-li po moři, tak 4 hodiny před vplutím lodi do přístavu. Vstupní souhrnné celní prohlášení je informační dokument, na jehož základě se provádí analýza rizik (čl. 4 odst. 25 a 26 celního kodexu), může vést až k zákazu vstupu. Do 31. 12. 2010 bylo podávání vstupního celního prohlášení dobrovolné, po tomto datu je povinné.

V rámci druhé etapy se zboží předkládá prvnímu celnímu úřadu po vstupu (vstupní celní úřad) a podává se souhrnné celní prohlášení pro dočasné uskladnění ve smyslu čl. 40 celního kodexu. Souhrnné celní prohlášení lze přitom nahradit celním prohlášením na zamýšlený celní režim, pokud dovozce nebo jeho zástupce mají k dispozici všechny potřebné doklady, případně nemají pochyb, jak se zbožím naložit, resp. jaký celní režim použít. Po předložení zboží celnímu úřadu může být zboží prohlíženo dovozcem, dopravcem nebo jejich zástupci nebo jimi mohou být odebrány vzorky (čl. 42 celního kodexu a čl. 187a prováděcího nařízení). Lze tak učinit pod dohledem celních orgánů a na základě jejich povolení (i ústního). Cílem je zajištění správných údajů pro celní prohlášení na příslušný celní režim, čímž se deklarantovi, tzn. osobě, která činí celní prohlášení, umožňuje dostat odpovědnosti za správnost a pravdivost údajů deklarovaných v celním prohlášení tak, jak na něj tyto klade čl. 199 odst. 1 prováděcího nařízení. Podáním souhrnného celního prohlášení nebo celního prohlášení (formální aspekt) a předložením zboží (materiální aspekt) získává zboží postavení dočasně uskladněného zboží (čl. 50 celního kodexu). Toto postavení má zboží až do přidělení celně schváleného určení (nejčastěji propuštění do celního režimu). K tomu výstižně rozsudek Evropského soudního dvora C – 140/04 ve věci United Antwerp Maritime Agencies<sup>24</sup>.

Zboží v postavení dočasně uskladněného zboží lze skladovat pouze v dočasných skladech (čl. 51 celního kodexu a čl. 185 prováděcího nařízení). Zboží může být podrobena pouze předem povoleným manipulacím, které slouží k uchování

24 Rozsudek Evropského soudního dvora C – 140/04 ze dne 15. září 2005. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu>>

zboží v nezměněném stavu (čl. 52 celního kodexu). Zboží lze přemístit pod přímý dohled celních orgánů, je-li podezření z porušování podmínek dočasného uskladnění (čl. 53 odst. 2 celního kodexu). Význam dočasného uskladnění zboží spočívá v zachování zboží v nezměněném stavu do doby, kdy dovozce navrhne propuštění zboží do celního režimu nebo požádá o přidělení jiného celně schváleného určení. Až v celním řízení se bude posuzovat celní hodnota, sazební zařazení zboží a další charakteristiky zboží. Proto je významné uchování zboží ve stavu, v jakém vstoupilo na celní území Společenství.

Čtvrtou etapou, kterou je proces celních formalit při dovozu zboží završen, je přidělení dováženému zboží příslušného celně schváleného určení. V této souvislosti je vhodné zmínit, že podle čl. 48 celního kodexu má dovozce povinnost navrhnout celně schválené určení. K tomu se mu poskytují následující lhůty:

- a) 45 dnů od podání souhrnného celního prohlášení u námořní přepravy
- b) 20 dnů u ostatní přepravy (čl. 49 celního kodexu)

Řízení o přidělení celně schváleného určení (celní řízení) je vždy návrhové, tj. přísně ovládané zásadou dispozice. Není-li návrh (žádost) na přidělení celně schváleného určení dovozcem podán ve stanovených lhůtách uvedených výše pod písm. a) nebo b), konají celní orgány ex offio s cílem přijmout bez prodlení všechna nezbytná opatření, aby upravily postavení zboží. V této souvislosti mohou zboží i prodat (čl. 53 odst. 1 celního kodexu) nebo zničit (čl. 56 celního kodexu).

Nejfrekventovanějším řízením o přidělení celně schváleného určení je řízení o propuštění zboží do celního režimu. Jak bylo uvedeno již výše, toto je zahajováno na základě právními předpisy formalizovaného podání (návrhu), tzv. celního prohlášení. Celní předpisy předvídají možnost podání celního prohlášení ve třech základních formách:

- a) v písemné podobě nebo
- b) prostřednictvím zařízení na zpracování dat, jestliže to umožňuje přímo prováděcí nařízení nebo jestliže to povolil celní orgán (celní prohlášení podané elektronicky) nebo
- c) ústním prohlášením nebo jiným úkonem, jímž držitel zboží vyjádří svou vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu, pokud tuto možnost upravuje prováděcí nařízení.

Právě objem podávání celního prohlášení elektronicky a provádění celního řízení „elektronicky“ je v poslední době zvýšeným předmětem zájmu na úrovni Společenství a lze sledovat tendence k prosazování „**elektronického celního řízení**“. Nejdříve bylo dosaženo plné „elektronizace“ u celních režimů tranzit a vývoz, kde celní prohlášení, stejně tak vydávání rozhodnutí o propuštění zboží do těchto režimů, je plně elektronické (včetně potvrzování o dodání zboží či výstupu z celního území Společenství) a písemné celní prohlášení se podává v podstatě jen v případech vyšší moci nebo při nastoupení jiných zákonem předvídaných výjimečných důvodů. V současné době je dokončen a plně se prosazuje i projekt směřující k plné elektronizaci dovozního celního řízení. V mezinárodním porovnání představuje stupeň elektronizace celního řízení významný parametr pro hodnocení efektivity správy cla a nutno dodat, že Česká republika si v tomto ohledu vede velmi dobře, když zastává jedno z předních míst v rámci členských států EU. Mise Světové obchodní banky uskutečněné v letech 2008 a 2009 v České republice hodnotila stupeň elektronizace řízení vedených celními orgány na vysoké úrovni se závěrem, že tato oblast zcela nepochybně patří k silným stránkám správy cla v České republice. V tomto směru by se mohla správa cla stát inspirací i pro postupy při správě daní, kde objem elektronizace v podobě podávání daňových tvrzení a dalších úkonů je zatím poměrně velmi nízký.

Celní prohlášení lze označit za zvláštní druh podání, jehož náležitosti jsou upraveny kromě celního kodexu především prováděcím nařízením, které obsahuje závazné tiskopisy pro celní prohlášení a způsob jejich vyplňování. Na národní úrovni jsou významné prováděcí vyhláška a statistická vyhláška k celnímu zákonu, které upravují také některé povinnosti při vyplňování celního prohlášení, což je důsledkem komunitární úpravy, která v podobě prováděcího nařízení explicitně uvádí, že vyplňování některých odstavců, případně i způsobu jejich vyplňování, je ponecháno na členských státech a jejich vnitrostátní úpravě. Prováděcí nařízení současně definuje i doklady, které musí deklarant k celnímu prohlášení v souvislosti s jeho podáním předložit. Tak například podle čl. 218 prováděcího nařízení k celnímu prohlášení s návrhem na propuštění zboží do volného oběhu se příkládají:

- a) faktura, na jejímž základě se podává prohlášení o celní hodnotě zboží podle čl. 181,
- b) prohlášení o údajích pro výpočet celní hodnoty zboží, na které se vztahuje celní prohlášení, podle čl. 178, pokud je uvedený článek vyžaduje,

- c) doklady nezbytné k uplatnění systému preferenčního sazebního zacházení nebo jiného opatření odchylného od obecné právní úpravy, které se vztahuje na zboží uvedené v celním prohlášení,
- d) všechny ostatní doklady nezbytné podle předpisů upravujících propuštění zboží, na které se vztahuje celní prohlášení, do volného oběhu (např. veterinární osvědčení, licence vydaná Ministerstvem průmyslu a obchodu apod.)

Pro podávání celního prohlášení a vedení celního řízení rozlišuje celní kodex dva základní procesní režimy:

- a) běžný postup, kdy je potřebné podat celní prohlášení zcela vyplněné a se všemi stanovenými doklady a je nutno také předložit veškeré zboží, na které se celní prohlášení vztahuje
- b) zjednodušený postup, který představuje úlevy v některém z parametrů uvedených pod písmenem a), tzn., že celní prohlášení nemusí být vyplněno úplně nebo být doloženo všemi doklady nebo nemusí být předkládáno zboží.

Pokud jde o **běžný postup**, lze proceduru shrnout do čtyř bodů: podání celního prohlášení, přijetí celního prohlášení, ověřování celního prohlášení a propuštění zboží. Pro podání celního prohlášení platí, že musí být podepsáno a obsahovat veškeré předepsané náležitosti pro použití navrhovaného režimu, tzn. vyplnění všech předepsaných údajů pro daný režim. Současně, jak bylo uvedeno již výše, musí být k celnímu prohlášení připojeny veškeré doklady, které jsou nezbytné pro daný režim a musí být předloženo veškeré deklarované zboží, jinak musí být deklarant vyzván, aby zboží ve stanovené lhůtě předložil (viz čl. 62 celního kodexu a čl. 201 prováděcího nařízení). Při splnění těchto podmínek se celní prohlášení přijme. Formálně se tato skutečnost projeví tím, že se celní prohlášení zapíše do evidence a obdrží evidenční číslo. Přijetí celního prohlášení současně vyvolává určité právní účinky. Za prvé podle čl. 201 celního kodexu u režimů volný oběh a dočasné použití s částečným osvobozením od cla vzniká celní dluh, tj. povinnost zaplatit příslušné dovozní clo. Přijetím celního prohlášení současně vzniká právo celních orgánů ověřovat celní prohlášení (čl. 68 celního kodexu) a nakonec při propuštění zboží se uplatní předpisy platné ke dni přijetí celního prohlášení (čl. 67 celního kodexu). Ověřování celního prohlášení pak spočívá v kontrole celního prohlášení a dokladů k němu přiložených, přičemž k ověření správnosti údajů lze požadovat další doklady. Do ověřování celního prohlášení je rovněž nezbytné zařadit kontrolu zboží včetně případného odběru vzorků. Ověřování celního prohlášení je celním

kodexem koncipováno jako oprávnění celních orgánů, nikoli jejich povinnost. Je tedy na uvážení celního úřadu, který celní prohlášení přijal, zda bude celní prohlášení ověřovat či nikoli. Není-li celní prohlášení ověřováno, opírá se použití celních předpisů aplikovaných při propuštění zboží o údaje uvedené v celním prohlášení. Je-li celní prohlášení ověřováno, výsledek ověření je podkladem pro použití celních předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží propuštěno. Jsou-li splněny podmínky stanovené pro dotyčný režim a na zboží se nevztahují žádné zákazy a omezení, propustí celní orgány zboží ihned poté, co byly údaje uvedené v celním prohlášení ověřeny nebo přijaty bez ověření. Nelze-li ověření v přiměřené době ukončit (např. při laboratorní analýze vzorků) a zboží již není k dalšímu ověřování třeba, mohou celní orgány rozhodnout o propuštění před skončením ověřování. Pokud se na základě výsledků ověřování ukáže, že některé údaje nebyly správné a v důsledku toho došlo k nesprávnému vyměření cla, celní orgány buď rozhodnou o dodatečném vyměření cla, nebo vrácení cla. Uvedený postup, tj. rozhodnout o propuštění před dokončením ověřování celního prohlášení, však není možné, pokud dosavadní výsledky ověřování nasvědčují existenci zákazů a omezení stran daného zboží (viz čl. 248 odst. 3 prováděcího nařízení).

**U zjednodušených postupů**, tak jak bylo uvedeno výše, se některé povinnosti při podávání celního prohlášení a předkládání zboží nevyžadují či zjednodušují. Celní kodex k tomu v čl. 76 vyjmenovává tři základní způsoby zjednodušení, když připouští, aby

- a) podané celní prohlášení neobsahovalo některé údaje nebo k němu nebyly předloženy některé doklady, jejichž předložení je celními předpisy stanoveno jako povinné,
- b) byl na místo celního prohlášení předložen obchodní nebo úřední doklad spolu s žádostí propustit zboží do daného režimu,
- c) celní prohlášení ke zboží pro daný režim bylo provedeno zápisem do protokolu s tím, že v takovém případě mohou celní orgány zprostit deklaranta povinnosti předložit zboží k celnímu řízení.

Nutno konstatovat, že povolování uvedeného zjednodušení má svá přísná pravidla, stanovená zejména v prováděcím nařízení, která kladou vysoké nároky na osoby, které o uvedené zjednodušení žádají (solventnost, řádné plnění celních povinností

a dodržování celních předpisů v minulosti, resp. absence páchaní přestupků a správních deliktů). Aby mělo uvedené zjednodušení smysl, je jako jedna z podmínek stanovena určitá frekvence dovozních či vývozních operací.

V souvislosti s ověřováním celního prohlášení jako kontrolního oprávnění celních orgánů směrem k celnímu prohlášení a dokladů k němu se vztahujících, které je možné realizovat před propuštěním zboží do celního režimu, je vhodné zmínit další významný kontrolní institut, a to kontrolu po propuštění zboží upravenou v čl. 78 celního kodexu a § 127 celního zákona. Tento institut je důsledkem toho, že v celním kodexu není, jak bylo rozebráno výše, stanovena povinnost ověřovat celní prohlášení (v opačném případě by se délka celního řízení nepřijatelně prodloužila a činnost celních orgánů by tak mohla narušovat mezinárodní obchod). U některých operací údaje při propuštění zboží není možné ani relevantně ověřit. Kontrola po propuštění zboží je zaměřena na správnost údajů uvedených v celním prohlášení a provádí se kontrolou dokladů a údajů (včetně účetnictví) deklaranta a dalších osob zúčastněných na dovozní nebo vývozní operaci po propuštění. Výhodou tohoto kontrolního institutu oproti ověřování celního prohlášení je promítnutí operace v účetnictví, nevýhodou většinou již nepřítomné zboží. Toto pojetí kontroly po propuštění konkretizuje na národní úrovni § 127 celního zákona, který v této souvislosti v rozhodující míře odkazuje na pravidla stanovená pro tzv. daňovou kontrolu zákonem č. 80/2009 Sb., daňový řád. O takto provedené kontrole se sepisuje vždy zpráva a celním orgánům je stanovena povinnost přijmout opatření k nápravě, jsou-li kontrolou zjištěny nedostatky. Takovým opatřením je například oprava údajů v celním prohlášení prostřednictvím opravných prostředků, dodatečné zaúčtování cla (čl. 220 celního kodexu), vrácení cla (čl. 236 celního kodexu). K tomu blíže rozsudek ESD C – 468/03 ve věci *Overland Footwear Ltd.*<sup>25</sup>

### 2.1.3.2 *Druhy celních režimů*

Celní kodex rozlišuje osm různých celních režimů: volný oběh, tranzit, uskladňování v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk, přepracování pod celním dohledem, dočasné použití, pasivní zušlechťovací styk a vývoz. Samotný celní kodex pak provádí přímo klasifikaci těchto režimů, když vyjmenovává režimy s podmíněným osvobozením od cla, tzn. režimy, u kterých nevzniká propuštěním zboží

<sup>25</sup> Rozsudek Evropského soudního dvora C– 468/03 ze dne 20. října 2005. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu>>



celní dluh a při propuštění zboží se tak nevy měruje clo a režimy s hospodářským účinkem, u kterých je dovozován hospodářský účinek směrem k osobám, kterým bylo zboží do tohoto režimu propuštěno. Za režimy s podmíněným osvobozením od cla pak celní kodex v čl. 84 odst. 1 písm. a) označuje vnější tranzit, uskladňování v celním skladu, aktivní zušlechtovací styk v podmíněném systému, přepracování pod celním dohledem a dočasné použití. Celní režimy s hospodářským účinkem se podle čl. 84 odst. 1 písm. b) celního kodexu rozumějí uskladňování v celním skladu, aktivní zušlechtovací styk, přepracování pod celním dohledem, dočasné použití a pasivní zušlechtovací styk. Za významné klasifikační hledisko celních režimů, byť celním kodexem explicitně nepředvídané, je dělení celních režimů na režimy dovozní (umožňují nakládání se zbožím dovezeným na území Společenství) a režimy vývozní (umožňují nakládání se zbožím Společenství směřující k jejich vývozu mimo území Společenství). Podle tohoto klasifikačního kritéria lze mezi dovozní celní režimy zařadit volný oběh, uskladňování v celním skladu, aktivní zušlechtovací styk, přepracování pod celním dohledem a dočasné použití. Pod vývozní celní režimy se pak řadí vývoz a pasivní zušlechtovací styk.

Před rozebráním jednotlivých druhů celních režimů je vhodné vymezit pojem deklarant. Deklarant je v celním kodexu definován v čl. 2 odst. 18 jako osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je celní prohlášení činěno (formální aspekt) a v čl. 64 celního kodexu, podle kterého může celní prohlášení učinit každá osoba, která může příslušnému celnímu úřadu předložit předmětné zboží nebo zajistit jeho předložení se všemi doklady, jejichž předložení je nezbytné pro použití předpisů upravujících celní režim, do kterého je zboží navrženo v celním prohlášení (materiální aspekt). Každý se přitom může nechat v jednaní s celními orgány zastoupit pro provádění všech úkonů a formalit, tzn. i pro podání celního prohlášení a celé řízení o propuštění zboží do celního režimu (čl. 5 celního kodexu). Zastoupení může být:

- a) přímé—zástupce jedná jménem a na účet jiné osoby
- b) nepřímé—zástupce jedná vlastním jménem a na účet jiné osoby.

Volba zastoupení má přímý vliv na postavení deklaranta a tím i na odpovědnost za správnost údajů v celním prohlášení směrem k celnímu úřadu a plnění povinností vyplývajících z propuštění zboží do daného režimu. U zastoupení přímého jedná zástupce jménem a na účet osoby, kterou zastupuje a zastupovaná osoba

bude mít postavení deklaranta a v podstatě bude odpovídat za jednání svého zástupce. Naproti tomu u nepřímého zastoupení zástupce jedná vlastním jménem, byť na účet jiné osoby, což v případě podání celního prohlášení bude znamenat, že jej činí vlastním jménem. Ve smyslu čl. 2 odst. 18 celního kodexu pak je nutné konstatovat, že zástupce u nepřímého zastoupení bude deklarantem.

Požadavky na osobu deklaranta lze shrnout do čtyř bodů: projevení vůle podáním celního prohlášení, předložení předmětného zboží, předložení všech nezbytných dokladů a usazení ve Společenství vyjma tranzitu a dočasného použití. U zástupce celní kodex v čl. 5 odst. 2 druhý pododstavec celního kodexu členským státům umožňuje omezit právo činit celní prohlášení jako přímý nebo nepřímý zástupce. V České republice pak je na základě uvedeného omezeno právo být přímým zástupcem na osoby s příslušným živnostenským oprávněním (§ 102 odst. 1 věta druhá celního zákona).

Při aplikaci celních předpisů se řešila otázka, kdo může být deklarantem, resp. zda jím může být i osoba, které není ze zahraničí fakturováno a nemá postavení dovozce ani vývozce. Na položenou otázku lze souhrnně odpovědět tak, že předpisům neodporuje, je-li deklarantem osoba, která jedná vlastním jménem ve vlastní prospěch, přestože není dovozcem nebo vývozcem zboží (tzn. osobou, která fakturuje nebo jí je fakturováno zboží, popřípadě zboží přijímá nebo odesílá). Uvedený závěr je podpořen i dostupnou judikaturou Ústavního soudu<sup>26</sup> a v podrobnostech lze odkázat i na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 162/2000 ze dne 20. 2. 2001. V drtivé většině případů však má postavení deklaranta dovozce nebo vývozce.

Tak jak bylo uvedeno již výše, celní režimy souvisí s nakládáním se zbožím a celní úřad rozhoduje o propuštění do celního režimu na základě návrhu. Je tedy na dovozci nebo vývozci, aby celnímu úřadu navrhl, do jakého celního režimu chce zboží propustit. Uvedená volba je pro dovozce či vývozce důležitá, neboť jednotlivé režimy umožňují určitým způsobem nakládat se zbožím, proto by měl dovozce či vývozce volit celní režim, který mu umožní se zbožím nakládat zamýšleným způsobem. Dalším významným kritériem při volbě celního režimu jsou fiskální dopady spojované s propuštěním zboží do celního režimu. Existují režimy,

---

<sup>26</sup> usnesení Ústavního soudu sp.zn. II ÚS 279/01 ze dne 14. srpna 2001. Dostupné z: <<http://nalus.usoud.cz>>

kteří jsou fiskálně neutrální, tzn., v souvislosti s propuštěním se clo vůbec nevy měřuje a nevybírání nebo je zboží částečně od cla osvobozeno. **Zejména dovozce by proto měl zvažovat nejen, který z celních režimů mu umožní dosáhnout zamýšleného nakládání se zbožím, ale který pro něj bude současně fiskálně nejvýhodnější.** A třetí významné hledisko při volbě celních režimů je rozsah uplatňování obchodně politických opatření. Při propuštění do některých režimů zboží obchodně politickým opatřením nepodléhá nebo jen v omezené míře. V této souvislosti je vhodné obecně zmínit, že cílem uplatňování obchodně politických opatření je řídit a kontrolovat druh a množství dovozu a vývozu a v rámci dovo lených mezí chránit průmysl EU. V praxi pak taková opatření mohou představovat významnou překážku pro zamýšlený dovoz, vývoz či jiné nakládání se zbožím.

Nejčastěji používaným celním režimem je **volný oběh**. Je upraven v čl. 79 až 83 celního kodexu. Zboží získává propuštěním do tohoto celního režimu status Společenství. Z toho logicky i vyplývá, že po propuštění přestává být zboží pod celním dohledem a lze s ním volně nakládat v mezích právního řádu. Propuštění zboží do celního režimu volný oběh zahrnuje stanovení a vybrání cla, podléhá-li propouštěné zboží clu a není-li od cla osvobozeno. Clu nepodléhá zboží, které je v celním sazebníku EU označeno za zboží bez cla (jedná se zpravidla o nerostné suroviny a jiné, na území Společenství nedostupné, zboží). Současně propuštění zboží do celního režimu volný oběh zahrnuje plné uplatnění obchodně politických opatření (netarifním opatřením). V této souvislosti je vhodné zmínit některé významné právní předpisy reprezentující obchodně politická opatření při dovozu. Jde o nařízení Rady (ES) č. 3285/94 o společných pravidlech dovozu ze třetích zemí, ve znění následných doplňků a změn a nařízení Rady (ES) č. 519/94 o společných pravidlech dovozu z určitých třetích zemí, ve znění následných doplňků a změn. Posledně zmiňované nařízení se uplatňuje na dovozy ze zemí s netržní (centrálně řízenou) ekonomikou. Obě nařízení jsou časově neomezená a dopadají na všechny druhy zboží. Časově omezenou úpravu představuje nařízení Rady (ES) č. 427/03 o přechodném ochranném mechanismu pro určité dovážené produkty pocházející z Čínské lidové republiky a o změně nařízení Rady (ES) č. 519/94 o společných pravidlech dovozu z některých třetích zemí, ve znění následných doplňků a změn. Jako komoditně omezené předpisy, tzn. předpisy dopadající pouze na dovoz některých druhů zboží, lze uvést nařízení Rady (ES) č. 3030/93 o společných pravidlech dovozu některých textilních výrobků pocházejících ze třetích

zemí, ve znění doplňků a změn zůstalo v platnosti, pokud jde o vztah k Číně (regulace obchodu s textilními výrobky musela být svěřena na základě závazků přijatých na půdě WTO tarifním nástrojům – celním sazbám) a dále pak nařízení Rady (ES) č. 517/94 o společných pravidlech pro dovoz textilních výrobků z některých třetích zemí, na něž se nevztahují bilaterální smlouvy, protokoly či jiné dohody nebo jiná zvláštní dovozní pravidla<sup>27</sup>. K netarifním opatřením blíže viz samostatná kapitola této publikace.

Dalším celním režimem je celní režim **tranzit**. Ten se dále člení na vnější tranzit a vnitřní tranzit. Vnější tranzit je upraven v čl. 91 až 97 celního kodexu. V jeho rámci je umožněna přeprava zboží mezi dvěma místy na celním území Společenství bez uplatnění cla a obchodně politických opatření. Je určen především pro zboží, které není zbožím Společenství. O propuštění zboží do tohoto režimu rozhoduje celní úřad nazývaný v této souvislosti celním úřadem odeslání. Osoba, které bylo zboží do tohoto režimu propuštěno, tj. deklarant, který je v režimu tranzit nazýván hlavním povinným, je povinna předložit zboží ve stanovené lhůtě celnímu úřadu určenému v nezměněném stavu a dodržet přitom opatření přijatá celními orgány ke ztotožnění zboží (např. neporušit celní závěru). Režim vnějšího tranzitu je ukončen a závazky držitele režimu (hlavního povinného) jsou splněny, když je zboží propuštěné do tohoto režimu s požadovanými doklady předloženo celnímu úřadu určenému v souladu s podmínkami stanovenými pro tento režim. K vyřízení tohoto režimu pak dojde na základě porovnání údajů, které má k dispozici celní úřad odeslání, s údaji, které má k dispozici celní úřad určení. Pokud je z tohoto porovnání zřejmé, že režim byl řádně ukončen, celní orgány režim vyřídí. V souvislosti s tímto režimem je vhodné uvést, že se velmi často používá u dovozních operací při vstupu na celní území Společenství, kdy na vstupním celním úřadu se zboží navrhne k propuštění do režimu tranzit k navrženému vnitrozemskému celnímu úřadu, kde po ukončení režimu tranzitu dojde k přidělení konečného celně schváleného určení. V této souvislosti je významné znění čl. 55 celního kodexu, podle kterého jakmile je zboží, které není zbožím Společenství a nachází se v tranzitním režimu, dopraveno na místo určení na celním území Společenství a předloženo k celnímu řízení v souladu s platnými režimy upravujícími tranzit, vztahují se na ně čl. 42 až 53 celního kodexu. Jinými slovy, pomocí režimu tranzit se mohou přenést veškeré celní formality směřující k přidělení konečného celně schváleného určení

27 Rozehnalová, N.: Právo mezinárodního obchodu, Praha: ASPI, a. s., 2006, s. 143-144

na příslušný vnitrozemský celní úřad. Uvedené je jednak důsledkem toho, že právní úprava umožňuje propouštět zboží na vstupním úřadu jen do některých celních režimů, a to ještě u zboží, u kterého lze snadno a účinně provést celní kontrolu zboží. Navíc dopravu zboží na území Společenství zpravidla provádí dopravce, který není dovozcem, příjemcem ani vlastníkem zboží, pouze pro tyto osoby na základě smlouvy zboží dopravuje a není schopen splnit ani všechny vyžadované celní formalilty.

**Vnitřní tranzit** umožňuje přepravu zboží Společenství mezi dvěma místy nacházejícími se na celním území Společenství přes území třetí země beze změny jeho celního statusu. Blíže je upraven v čl. 163 až 165 celního kodexu.

Celní režim **uskladňování v celním skladu** umožňuje skladovat v celním skladu zboží, které není zbožím Společenství, aniž toto zboží podléhá dovoznímu clu nebo obchodně politickým opatřením. Celním skladem se přitom rozumí jakékoliv místo schválené celními orgány a pod jejich dohledem, kde je zboží skladováno za předepsaných podmínek. Tento režim je tedy vhodné použít v situaci, kdy na území Společenství je dovezeno zboží, které chce býti dále na území Společenství obchodováno, v okamžiku dovozu však ještě není znám kupující nebo je zřejmé, že uzavření dalšího obchodu, např. kupní smlouvy, bude časově náročné. Do doby, než se zboží podaří prodat tak může být propuštěno do celního režimu uskladňování zboží v celním skladu, který je celně neutrální (při propuštění se nevyměří clo) a v souvislosti s propuštěním zboží se ani neuplatňují obchodně politická opatření. Teprve až se podaří obchod dojednat, může být zboží propuštěno do volného oběhu, čímž se docílí oddálení platby cla. Samotný prodej zboží a změna jeho vlastníka ještě však není skutečností, na základě které by se tento režim musel ukončit, zboží může být v režimu ponecháno i v případě změny vlastnictví, pouze existuje oznamovací povinnost vůči příslušnému celnímu úřadu. V podstatě lze shrnout, že celní režim uskladňování zboží v celním skladu je institutem umožňujícím přiblížit placení cla co nejbliže k jeho skutečné spotřebě na území Společenství. Jeho úpravu můžeme nalézt v čl. 98 až 113 celního kodexu.

Celní režim **aktivní zušlechtovací styk** se může použít ve dvou různých systémech: v podmíněném systému a v systému navracení. V podmíněném systému je umožněno, aby pro účely jedné nebo několika zušlechtovacích operací (opracování, zpracování, oprava, montáž, přizpůsobení jinému zboží, obnova, seřízení apod.)

na celním území Společenství bylo použito zboží, které není zbožím Společenství a které má být vyvezeno zpět ve formě zušlechtěných výrobků (zušlechtěné výrobky = všechny produkty, které jsou výsledkem zušlechtovacích operací), aniž by podléhalo dovoznímu clu a obchodně politickým opatřením. Zjednodušeně řečeno, lze režimu v podmíněném systému použít pro dočasný dovoz zboží, které není zbožím Společenství, k provedení zpracovatelských operací s tím, že po jejich provedení bude zpětně ve formě zušlechtěných výrobků vyvezeno, a to vše bez vyměrování a placení cla a bez uplatňování obchodně politických opatření. Jeho použití může být hospodářsky významné pro subjekty, které dováží zboží na území Společenství jako důsledek uzavření smlouvy o dílo s tím, že na tomto zboží podniknout zpracovatelské operace (např. dovoz plechu, který se bude stříhat a ohýbat podle dodané projektové dokumentace) a po jejich provedení zboží zpět vyvezou. Do uvedeného režimu je možné propustit zboží jen na základě zvláštního povolení celních orgánů, ve kterém se stanoví podmínky, za jakých bude režim použit. Zejména se určí, jakým konkrétním zušlechtovacím operacím bude zboží podrobeno, stanoví se způsob identifikování dočasně dovezeného zboží v zušlechtěných výrobcích, procento výtěžnosti (tzn. % odpadu), lhůta, ve které musí být zušlechtěné výrobky vyvezeny, soulad zpracovatelských operací s jinými zvláštními předpisy (např. na úseku ochrany životního prostředí) apod.

Aktivní zušlechtovací styk v systému navracení spočívá v propuštění zboží do volného oběhu s vrácením nebo prominutím dovozního cla, kterému toto zboží podléhá, je-li vyvezeno z celního území Společenství ve formě zušlechtěných výrobků. Kromě rozdílu ve fiskálním dopadu oproti podmíněnému systému, kde se clo vůbec nevyměruje, je potřeba zdůraznit rozdíl v používání jednotlivých systémů. Podmíněný systém je možné použít tam, kde od samého počátku existuje předpoklad, že zboží bude po provedení zušlechtovacích operací vyvezeno a jiné ukončení režimu než zpětným vývozem v podstatě ani není možné. Celní kodex to umožňuje jen ve výjimečných odůvodněných případech. Naproti tomu systém navracení se používá tam, kde po provedení zušlechtovacích operací není zřejmé, že zboží bude zpětně vyvezeno nebo je předpoklad, že část zušlechtěných výrobků zůstane na území Společenství a vyvezena bude pouze jejich část.

Celní režim **přepřerování pod celním dohledem** umožňuje podrobit zboží, které není zbožím Společenství, na celním území Společenství takovým operacím, které změní jeho vlastnosti nebo stav, aniž by podléhalo dovoznímu clu nebo obchodně

politickým opatřením, a propustit do volného oběhu výrobky vzniklé z těchto operací s **použitím pro ně platných dovozních cel**. Cílem použití tohoto režimu, pro který je řazen mezi režimy s hospodářským účinkem, je dosáhnout nižší sazby cla u přepracovaného zboží nebo zajistit soulad dováženého zboží s technickými normami. Jeho použití je tedy významné tam, kde dovozce u dováženého zboží předpokládá změnu vlastností či stavu zboží po jeho dovozu a zboží vzniklé těmito úpravami podléhá nižší celní sazbě. I do tohoto režimu je, stejně jako u režimu aktivního zušlecht'ovacího styku, možné zboží propustit jen na základě zvláštního povolení celních orgánů, které má obdobné obsahové náležitosti. Při rozhodování o tom, zda se takové povolení vydá, je však celními předpisy kladen zvýšený důraz na zkoumání dodržení tzv. hospodářských podmínek. Ty se považují za splněné tehdy, pokud jsou splněny podmínky nutné k tomu, aby tento režim přispěl k vytvoření nebo zachování přepracování zboží ve Společenství, aniž by byly nepříznivě dotčeny zásadní zájmy výrobců podobného zboží ve Společenství. Prováděcí nařízení pak poměrně rozsáhle a sofistikovaně stanovuje případy, kdy je možné hospodářské podmínky považovat za splněné. V souvislosti s tímto režimem je vhodné zdůraznit dva významné aspekty, kterými se tento režim odlišuje od režimu aktivního zušlecht'ovacího styku. Režim přepracování pod celním dohledem může být ukončen výhradně propuštěním zboží do volného oběhu a clo, které se v souvislosti s propuštěním zboží vyměřuje, je založeno na celních sazbách platných pro přepracované (nikoli dovezené) zboží. U režimu aktivního zušlecht'ovacího styku v podmíněném systému je propuštění zboží do volného oběhu systémově zapovězeno, možné je jen ve výjimečných odůvodněných případech. Pokud však je v takových případech propuštění zboží do volného oběhu umožněno, vyměřuje se clo, bez ohledu na stupeň zpracování zboží, vždy podle sazeb platných pro dovezené zboží v okamžiku dovozu, resp. v okamžiku, kdy bylo navrženo do režimu aktivního zušlecht'ovacího styku. Základní právní úpravu celního režimu přepracování pod celním dohledem můžeme nalézt v čl. 130 až 136 celního kodexu.

Celní režim **dočasně použití** je upraven v čl. 137 až 144 celního kodexu. Tento režim umožňuje, aby zboží, které není zbožím Společenství a které má být vyvezeno zpět v nezměněném stavu, kromě běžného snížení hodnoty způsobeného jeho použitím, bylo na celním území Společenství používáno s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla a aniž by se na tento dovoz vztahovala obchodně politická opatření. Podmínky, za kterých je možné zboží propuštěnému do tohoto

režimu přiznat úplné osvobození od dovozního cla jsou uvedeny v čl. 555 až 584 prováděcího nařízení. Nesplňuje-li dovážené zboží nebo osoba, která jej hodlá používat, podmínky pro přiznání úplného osvobození od dovozního cla, bude zboží propuštěno s částečným osvobozením. To je založeno na principu, že clo se vypočte a k vyměření se přistupuje až při ukončení režimu ve výši, která odpovídá 3 % z „plného cla“ za každý započatý měsíc užívání.

Celní režim **pasivní zušlechťovací styk** je upraven v čl. 145 až 160 celního kodexu. Tento režim umožňuje, aby zboží Společenství bylo dočasně vyvezeno z celního území Společenství za účelem podrobení zušlechťovacím operacím a aby výrobky vzniklé z těchto operací byly propuštěny do volného oběhu s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla. V podstatě se jedná o aktivní zušlechťovací styk v obráceném směru. I tento režim je možné použít pouze na základě zvláštního povolení celního úřadu se stanovením podmínek. Úplné nebo částečné osvobození od cla při zpětném dovozu spočívá v tom, že se od částky dovozního cla na zušlechtně výrobky propuštěné do volného oběhu odečte částka dovozního cla, které by bylo ke stejnému dni použitelné na dočasně vyvážené zboží v případě, že by bylo dovezeno na celní území Společenství ze země, v níž byla provedena zušlechťovací operace.

Posledním osmým celním režimem je celní režim **vývoz**. Je upraven v čl. 161 a 162 celního kodexu a jeho základním významem je, že umožňuje, aby zboží Společenství opustilo celní území Společenství. Zboží musí opustit celní území Společenství ve stejném stavu, v jakém se nacházelo v okamžiku přijetí vývozního celního prohlášení. Propuštění zboží do tohoto režimu zahrnuje uplatnění výstupních formalit pro dané zboží včetně obchodně politických opatření a případného vybrání vývozního cla. V současné době v EU není vývozní clo vůbec zavedeno a nevyměřuje se. Uvedené je důsledkem společné obchodní politiky v rámci EU, jejímž základním cílem je ve vztahu EU – třetí (nečlenské) země, kromě kontroly množství dovozu, také **maximalizace vývozu**<sup>28</sup>. Celní režim vývoz je rovněž nástrojem pro kontrolu exportu a uplatňování obchodně politických opatření při propouštění do tohoto režimu pak dává možnost pro omezení či vyloučení vývozu zboží tam, kde existují určité specifické zájmy státu. Základ právní úpravy na úseku uplatňování takových opatření tvoří nařízení Rady (EHS) č. 2603/69 stanovící společná pravidla pro

28 Týč, V.: Základy práva Evropské unie, 5. aktualizované vydání, Linde Praha, a. s., 2006, s. 215.



vývoz, ve znění doplňků. Uvedené nařízení je deklarací liberalizace vývozu a jeho postupné novelizace a doplňující nařízení směřovala k postupnému odbourávání jakýchkoli netarifních překážek. V současné době tak můžeme zjednodušeně uvést dvě základní oblasti, kde se regulace v podobě omezování či zákazu vývozu vyskytuje. Jde o obchod s předměty kulturní povahy a obchod se zbožím a technologiemi dvojího použití. Pokud jde o první oblast tak lze konstatovat, že vývoz předmětů kulturní povahy patřil a patří mezi citlivá témata. Je předmětem jak legislativy EU<sup>29</sup>, tak i vnitrostátních předpisů<sup>30</sup>. Řada závazků existuje i na mezinárodní úrovni (viz UNESCO, UNIDROIT). Druhou oblastí, tzv. obchodem se zbožím a technologiemi dvojího použití, je obchod se zbožím, které lze použít jak pro vojenský, tak i civilní účel. Patřil po dlouhou dobu k problémovým oblastem z hlediska pravomocí Společenství, neboť tato otázka leží na průsečíku politiky obchodní a zahraničně-bezpečnostní. S uzavřením Lisabonské smlouvy by se však tento problém měl zcela smazat. Základ právní úpravy tvoří nařízení Rady (ES) č. 1334/2000, kterým se zavádí režim Společenství pro kontrolu vývozu zboží a technologií<sup>31</sup>. Blíže viz kapitola netarifní opatření.

#### 2.1.4 Vznik celního dluhu a vyměrování cla

Celním dluhem se podle čl. 4 odst. 9 celního kodexu rozumí povinnost osoby zaplatit dovozní nebo vývozní clo, které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů Společenství. Celní dluh nemůže vzniknout u zboží, které je ve společném celním sazebníku EU označeno jako zboží beze cla. Dále celní dluh nemůže vzniknout u padělaných peněz a drog, které jsou předmětem trestné činnosti (čl. 212 věta druhá celního kodexu). U ostatního zboží celní dluh vzniká bez ohledu na to, že se na něj vztahují zákazy a omezení při dovozu nebo vývozu (čl. 212 věta první celního kodexu).

Celní dluh je povinnost hmotně právní povahy, proto se clo vyměřuje podle podkladů pro vyměrování (celní sazby, celní hodnoty apod.) v okamžiku, kdy celní dluh vznikl. Uvedené pravidlo je vysledovatelné z čl. 214 odst. 1 celního kodexu a prolíná se i do dalších ustanovení celního kodexu (viz např. čl. 67 celního kodexu). Jestliže nelze zjistit skutečný okamžik vzniku celního dluhu, je jím okamžik, kdy

29 Nařízení Rady (EHS) č. 3911/92 o vývozu kulturních statků, ve znění dodatků.

30 Zákon č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty.

31 Rožehnalová, N.: Právo mezinárodního obchodu, Praha: ASPI, a. s., 2006, s. 150-152.

celní orgány zjistí, že zboží se nachází v situaci, kdy celní dluh vzniká. Celní orgány však mají povinnost pokusit se zjistit nejbližší okamžik, ve kterém bylo možno na základě dostupných informací zjistit existenci celního dluhu (čl. 214 odst. 2 a 3 celního kodexu). Například při celní kontrole celního skladu se zjistí, že se tam nenachází zboží, které tam má být uskladněno. V první řadě je nutné prověřit evidenci celního skladu nebo požadovat vysvětlení skladovatele, případně provést další úkony za účelem zjištění, kdy bylo zboží neoprávněně vyskladněno a tak odňato celnímu dohledu s následkem vzniku celního dluhu podle čl. 203 celního kodexu. Pokud budou šetření bezvýsledná, má se za to, že celní dluh vznikl v okamžiku jeho zjištění, tj. v době provedení celní kontroly.

Význam celního dluhu podtrhuje skutečnost, že vzniká ex lege. Zákon výslovně stanoví všechny způsoby (právní důvody) vzniku celního dluhu a obecnými znaky stanoví také všechny možné dlužníky, vždy v závislosti na důvodu vzniku. Je-li za celní dluh odpovědně více dlužníků, považují se za společné a nerozdílné dlužníky, tzv. dlužnická solidarita (viz čl. 213 celního kodexu). Důsledky dlužnické solidarity v celním právu se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud<sup>32</sup>. Na základě dostupné judikatury Nejvyššího správního soudu a obsahu čl. 213 celního kodexu lze konstatovat, že smyslem tohoto ustanovení je upřesnit povahu dlužnické plurality v celním řízení. Společné závazky se totiž mohou vyskytovat ve dvou podobách, a to jako závazky dílčí (v kterémžto případě je každý z dlužníků povinen plnit jen část z dlužného celku a takovým plněním zaniká jen jeho vlastní závazek, zatímco závazky ostatních dlužníků trvají) a jako závazky solidární (každý dlužník je povinen poskytnout věřiteli celé plnění; učiní-li tak, zaniká tím i povinnost ostatních dlužníků plnit). Ustanovení čl. 213 celního kodexu tak blíže určuje vzájemný vztah společných dlužníků a celního orgánu jako věřitele; neplyne z něj však, že by celní orgán musel v rozhodnutí o vyměření celního dluhu vždy konkrétně určit všechny (či všechny dosud známé) solidární dlužníky, tedy například jmenovitě označit osobu, která odňala zboží celnímu dohledu, osobu, která se tohoto odnětí vědomě účastnila, osobu, která vědomě přijala a držela odňaté zboží, a osobu, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo z režimu, do kterého bylo zboží propuštěno. Pasivní solidarita (tedy solidarita na straně dlužnické) je institutem prospívajícím věřiteli: zlepšuje jeho postavení, neboť mu umožňuje

32 Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 1 Afs 46/2004-61 ze dne 30.března 2005. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>

zvolit si jakéhokoli z dlužníků a žádat po něm poskytnutí celého plnění. V praxi se často objevují případy, kdy osoby, které jsou celními orgány povolány k plnění celního dluhu, poukazují na to, že rozhodující celní úřad vyměřil celní dluh pouze jemu a již se nezabýval dalšími osobami, které mají postavení dlužníka a v rozhodnutí je neoznačil, což zejména v situaci, kdy míra zavinění těchto dalších osob na vzniku celního dluhu je vyšší, je považováno za nezákonné a subjektivně vnímáno jako nespravedlivé. Celní orgán coby věřitel, ale není při výběru dlužníka vázán úvahami o tom, kdo ze solidárních dlužníků nese vinu na vzniku celního dluhu či v jaké míře se na něm každý z nich podílel (toto pravidlo platí obecně u všech způsobů vzniku celního dluhu), a už vůbec se jeho výběr neřídí pořadím dlužníků podle výčtu obsaženého v celním kodexu. Jeho volba je vedena pouze snahou o to, aby celní dluh byl uhrazen včas a řádně, tedy v plné výši. Solidarita dlužníků má celnímu orgánu usnadňovat vyměření celního dluhu; kdyby však byl celní orgán povinen zjišťovat např. při odnětí zboží celnímu dohledu existenci a totožnost všech potenciálních dlužníků podle čl. 213 celního kodexu, bylo by jeho postavení naopak ztíženo a vybrání cla a případně i daní by bylo oddáleno, ne-li ohroženo, což jistě není účelem pasivní solidarity. Může-li celní orgán dosáhnout plnění od jednoho dlužníka, je vyhledávání dalších dlužníků nejen nadbytečné, ale též v rozporu se zásadou procesní ekonomie. Aby pravděpodobnost, že celní dluh bude uhrazen, byla co nejvyšší a postup při určování osoby povinné k jeho úhradě – tedy postup věřitele při výběru dlužníka – byl co možná nejsnazší, je pasivní solidarita stanovena přímo právním předpisem Společenství. Rozhodně tak nelze přisvědčit názoru, že povaha společného závazku k úhradě celního dluhu je určována až rozhodnutím celního orgánu. Solidární dlužníci sice jsou v celním kodexu vymezeni pouze svými obecnými znaky a povinnost nelze samozřejmě uložit blíže neurčené neznámé osobě, která (například) odňala zboží celnímu dohledu, nýbrž konkrétní osobě, která se takového jednání podle zjištění celního orgánu dopustila v konkrétní věci; to však není otázka povahy společného závazku, nýbrž řádného a určitého označení příjemce rozhodnutí jako jedné z náležitostí správního rozhodnutí vydávaného v řízení o vyměření cla.

Způsoby vzniku celního dluhu, tj. určení, kdy a na základě jakých právních skutečností celní dluh vzniká, včetně vymezení celních dlužníků, jsou blíže upraveny

v celním kodexu v čl. 201 až 205. V zásadě existují dva způsoby vzniku celního dluhu:

- a) legální – na základě jednání zákonem předvídaného, konkrétně pak přijetím celního prohlášení,
- b) nelegální – na základě jednání zákonem neaprobovaného, porušením celních předpisů.

Celní dluh podle čl. 201 celního kodexu vzniká propuštěním zboží do celního režimu volného oběhu nebo dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Vzniká, resp. vznikne, již přijetím celního prohlášení, kterým deklarant navrhuje propustit zboží do některého z uvedených celních režimů, pokud bude zboží následně propuštěno. Tato konstrukce, byť se může na první pohled jevit jako nestandardní, je nutná, aby bylo možné celní dluh vypočítat a vybrat před propuštěním nebo určit jeho výši pro účely jeho zajištění. Čl. 201 odst. 3 celního kodexu pak upravuje, kdo je dlužníkem. Uvedené ustanovení zní: „*Dlužníkem je deklarant. V případě nepřímého zastoupení je dlužníkem také osoba, jejíž jménem se celní prohlášení činí. Je-li celní prohlášení s návrhem na propuštění do některého z režimů uvedených v odstavci 1 učiněno na podkladě údajů, v jejichž důsledku nebyly clo splatné v souladu s právními předpisy nebo jeho část vybrány, může být každá osoba, která poskytla údaje ke sestavení prohlášení a která si byla nebo měla být vědoma, že údaje nejsou pravdivé, rovněž považována za dlužníka v souladu s platnými vnitrostátními právními předpisy.*“. Výkladové a aplikační potíže nastaly v určení dlužníka při nepřímém zastoupení. Příčinnou problému je zřejmě chybná jazyková verze čl. 201 odst. 3 věta druhá celního kodexu (výše zvýrazněno), neboť český překlad slovního spojení, „**jejíž jménem se celní prohlášení činí**“ významově neodpovídá ostatním jazykovým verzím, jelikož téměř ve všech ostatních jazykových verzích se dotčené slovní spojení překládá jako „**na jejíž účet se celní prohlášení činí**“ nebo „**v jejíž prospěch je celní prohlášení činěno**“. Při porovnání významu dotčeného ustanovení ve všech jazykových verzích lze dojít k závěru, že česká verze způsobuje značné výkladové pochybnosti v oblasti vzniku celního dluhu, neboť se de facto zpochybňuje postavení dlužníka v případě nepřímého zastoupení. Jazykový výklad by měl zahrnovat porovnání všech autentických jazykových verzí (komparativní neboli srovnávací jazykový výklad) zejména v těch případech, kdy je národní jazyková verze nejednoznačná nebo je pramenem výkladových pochybností. S přihlédnutím k judikatuře Evropského soudního dvora lze dovodit, že i když je národní jazyková verze

jasná a jednoznačná, nelze ve světle znění ostatních jazykových verzí vyloučit její jiný význam nebo výklad než je ten, který vyplývá z jejího jasného a jednoznačného znění. Například ve věci *Ferriere Nord* (C-219/95)<sup>33</sup> se jednalo o to, že italská verze článku 81 Smlouvy o ES jasně a srozumitelně stanovila, že zakázány jsou ty dohody, jejichž cílem **a** výsledkem je narušení soutěže na společném trhu. Všechny ostatní jazykové verze čl. 81 Smlouvy ale stanovily, že zakázány jsou ty dohody, jejichž cílem **nebo** výsledkem je narušení soutěže na společném trhu. Evropský soudní dvůr konstatoval v bodech 13-15 svého rozhodnutí, že vzhledem k nutnosti vykládat a aplikovat komunitární právo jednotně je třeba vykládat italskou verzi v souladu se všemi ostatními verzemi.

Povinnost porovnávání různých jazykových verzí je v České republice zakotvena například v usnesení Vlády České republiky ze dne 12. října 2005 č. 1304 o Metodických pokynech pro zajišťování prací při plnění legislativních závazků vyplývajících z členství České republiky v EU, konkrétně v čl. 15, který stanoví, že „*pojmy obsažené v předpisech Evropské unie se vykládají tak, aby jim byl přisouzen význam užívaný v právu Evropské unie. Vzniknou-li pochybnosti o významu určitého pojmu v předpisech EU, které nelze odstranit ani s přihlédnutím k preambuli tohoto předpisu, primárnímu právu, judikatuře ani jiným pramenům práva EU, stanoví se význam tohoto pojmu porovnáním jednotlivých jazykových verzí dotčeného předpisu EU, popř. porovnáním implementačních úprav přijatých jednotlivými členskými státy*“.

Oporu pro tvrzení, že český překlad čl. 201 odst. 3 věta druhá celního kodexu v porovnání s ostatními jazykovými verzemi zjevně nezapadá do kontextu celého článku 201 lze nalézt v čl. 211 odst. 3 celního kodexu, kde je text druhé věty přeložen správně. Porovnáním znění těchto dvou odstavců s jinými jazykovými verzemi lze zjistit, že textové znění se v nich, na rozdíl od české verze, neliší. Např. v anglické verzi zní věta druhá čl. 201 odst. 3 a věta druhá čl. 211 odst. 3 „*In the event of indirect representation, the person on whose behalf the declaration is made shall also be a debtor.*“ naprosto stejně.

Na základě výše uvedeného se lze přiklonit k závěru, že čl. 201 odst. 3 celního kodexu je nutno vykládat následovně: Dlužníkem je deklarant. V případě nepřímého zastoupení je dlužníkem také osoba, na jejíž účet se celní prohlášení činí.

33 Rozsudek Evropského soudního dvora C-219/95 ze dne 17. července 1997. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu>>

I přes uvedený závěr je ale nutné konstatovat, že se jedná o otázku velice problematickou, neboť na základě aplikace uvedeného ustanovení se jednotlivci ukládá povinnost, přičemž každý jednotlivec má právo na to, aby mohl přesně zjistit rozsah svých povinností vyplývajících pro něho v daném případě z celního kodexu, který byl vydán ve formě nařízení a představuje nepochybně tzv. sekundární pramen práva EU. Je pak otázkou, zda v případě, kdy lze nejednoznačnost odstranit poměrně jednoduše porovnáním ostatních jazykových verzí, se může tvrdit, že právo jednotlivce konstatované v předchozí větě nebylo narušeno. S přihlédnutím k výše uvedenému a s odkazem na komunitární princip právní jistoty lze učinit doporučení decizní sféře (v daném případě Ministerstvu financí, resp. Vládě České republiky), aby učinila kroky směřující k nápravě a českou verzi překladu čl. 201 celního kodexu uvedla do souladu s ostatními jazykovými mutacemi.

Další způsob vzniku celního dluhu je upraven v čl. 202 celního kodexu. Dle čl. 202 odst. 1 celního kodexu vzniká při dovozu celní dluh protiprávním vstupem zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území Společenství. Pro účely tohoto článku se protiprávním vstupem rozumí jakýkoliv vstup zboží v rozporu s články 38 až 41 a čl. 177 druhou odrážkou. Celní dluh vzniká okamžikem protiprávního vstupu zboží. K protiprávnímu vstupu na celní území Společenství ve smyslu čl. 202 celního kodexu dochází u zboží, které se poté, co překročilo vnější pozemní hranici Společenství, nachází na uvedeném území za prvním celním úřadem, aniž by k němu bylo dopraveno a aniž by bylo předloženo k celnímu řízení, výsledkem čehož je fakt, že celní orgány neobdržely od osob zodpovědných za splnění této povinnosti informaci o vstupu tohoto zboží.

Podle čl. 202 odst. 3 celního kodexu jsou za celní dluh v případě protiprávního vstupu zboží na celní území Společenství odpovědné tři kategorie osob, a sice osoby, které tento vstup uskutečnily, osoby, které se tohoto vstupu účastnily a byly nebo měly si být vědomy, že tento vstup je protiprávní a osoby, které získaly nebo držely dotyčné zboží a byly, nebo měly si být vědomy, že zboží vstoupilo na celní území Společenství protiprávně.

Z judikatury Evropského soudního dvora<sup>34</sup> vyplývá, že čl. 202 odst. 3 první odrážka celního kodexu se vztahuje na „osobu“, která uskutečnila protiprávní vstup zboží

34 Rozsudek Evropského soudního dvora C-195/03 ze dne 3. března 2005. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu>>

na celní území Společenství v samotném okamžiku protiprávního vstupu, tj. v okamžiku, kdy je nesporné, že formální náležitosti upravené zejména v člancích 38 až 41 celního kodexu nebyly splněny. Za celního dlužníka tedy může být považována jakákoliv osoba ve smyslu tohoto ustanovení, která může být považována kvůli svému jednání za původce protiprávního vstupu. Evropský soudní dvůr rovněž rozhodl, že i když mohou být pro stejné zboží prohlášeny za dlužníka i jiné osoby na základě jiných ustanovení zmíněného čl. 202 odst. 3 celního kodexu, osoba, která skutečně uskutečnila vstup zboží na celní území Společenství, aniž by toto zboží uvedla v celním prohlášení, je dlužníkem podle ustanovení první odrážky tohoto odstavce.

Naproti tomu kvalifikace dlužníka ve smyslu čl. 202 odst. 3 druhé a třetí odrážky celního kodexu podléhá podmínkám spočívajícím na subjektivním hodnocení znaků jednání. Skutečnost, že někdo je považován za dlužníka ve smyslu tohoto ustanovení je tak podmíněna tím, že osoba zúčastnivší se protiprávního vstupu „si byla nebo měla být vědoma“, že byl protiprávní.

Dalším způsobem vzniku celního dluhu je tzv. nezákonné odnětí zboží celnímu dohledu. Blíže je tento způsob upraven v čl. 203 celního kodexu. Podle tohoto ustanovení vzniká celní dluh nezákonným odnětím zboží celnímu dohledu. Tento pojem, tj. nezákonné odnětí zboží celnímu dohledu, nemá legální definici. Rozumí se jím každé aktivní protiprávní jednání, kterým je znemožněno provádění celního dohledu. I u tohoto způsobu vzniku celního dluhu celní kodex rozeznává několik kategorií dlužníků, a to konkrétně čtyři. Za první je to osoba, která zboží celnímu dohledu odňala, dále pak každá osoba, které se odnětí zúčastnila, a byla si vědoma, že je zboží odnímáno celnímu dohledu (u této kategorie se vyžaduje naplnění subjektivního znaku), každá osoba, která získala nebo držela dotyčné zboží a v tomto okamžiku si byla, nebo si měla být, vědoma, že je zboží odnímáno (i u této kategorie osob se vyžaduje naplnění subjektivního znaku), a případně také osoba, která má plnit povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo použití celního režimu. Příkladem vzniku celního dluhu podle tohoto ustanovení je zcizení zboží z dočasného skladu nebo celního skladu bez vědomí celních orgánů a bez současného přidělení příslušného celně schváleného určení.

Dále může celní dluh vzniknout podle čl. 204 celního kodexu, a to:

- a) nesplněním některé povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží nebo celního režimu, např. nepředložením zboží dopravovaného v režimu tranzit celnímu úřadu určení ve stanovené lhůtě – čl. 96 celního kodexu nebo v dočasném uskladnění nepředložením zboží na žádost celních orgánů – čl. 184 prováděcího nařízení
- b) nedodržením některé podmínky pro propuštění zboží do režimu nebo pro osvobození od cla nebo jeho snížení.

Čl. 204 celního kodexu se však uplatní jen za předpokladu, že nejde o odnětí celnímu dohledu ve smyslu čl. 203 celního kodexu a nedostatky mají zásadní vliv na provádění dočasného uskladnění nebo režimu (čl. 859 prováděcího nařízení a contrario). Příkladem vzniku celního dluhu podle čl. 204 celního kodexu je manipulace s dočasně uskladněným zbožím, které změnilo jeho charakter. Celní dluh vzniká okamžikem, kdy přestane být plněna povinnost, nebo okamžikem propuštění zboží, pokud podmínky pro propuštění s osvobozením od cla nebyly splněny. Dlužníkem je osoba mající plnit povinnosti nebo podmínky.

Dalším ustanovením zabývajícím se vznikem celního dluhu je čl. 205 celního kodexu, podle kterého vzniká celní dluh v svobodném pásmu nebo skladu spotřebou nebo použitím zboží za jiných podmínek, než jsou stanoveny (např. nepovolené manipulace). Spotřebou se rozumí i zmizení zboží.

Celní kodex stanoví i způsoby vzniku celního dluhu při vývozu. Tato ustanovení však lze v současné době označit za „mrtvá“, protože vzhledem k neexistenci vývozních cel celní dluh při vývozu vzniknout nemůže.

Celní dluh trvá od svého vzniku do zániku, který podle čl. 233 celního kodexu nastává zaplacením nebo prominutím cla. Celní dluh podle uvedeného článku dále zaniká i tehdy, pokud je u zboží navrženého v celním prohlášení do režimu s povinností zaplatit clo platnost celního prohlášení zrušena, zboží před propuštěním buď zajištěno a současně či následně zabaveno, nebo zničeno na pokyn celních orgánů, zničeno nebo přenecháno ve prospěch státu podle čl. 182, nebo zničeno či nenahraditelně ztraceno v důsledku jeho povahy nebo následkem nepředvídatelných okolností nebo vyšší moci.

**Vyměření celního dluhu se v terminologii celního kodexu rozumí jeho vypočtení, zaúčtování a navazující sdělení jeho výše dlužníkovi (čl. 217 a 221**



odst. 1 a 2 celního kodexu). Vyměření celního dluhu tedy představuje proces, v rámci kterého je vypočítáno clo a po jeho zaúčtování (zaevidování) je založena povinnost jej zaplatit individuálně určené osobě – dlužníkovi. Velmi významnou právní událostí při vyměřování celního dluhu je běh času. Tak jako v jiných právních odvětvích nelze povinnosti ukládat v časově neomezené lhůtě i celní legislativa stanovuje časové limity, ve kterých je možné celní dluh vyměřit. Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích<sup>35</sup> zdůraznil, že ani při vyměření celního dluhu nemohou jednat státní orgány bez omezení, přičemž právě stanovení doby, během níž lze celní dluh vyměřit, je významným limitem jinak neomezené státní moci. Podle čl. 221 odst. 3 věta první celního kodexu sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí tří let ode dne vzniku celního dluhu, přičemž uvedené ustanovení je nutné vykládat tak, že toto sdělení, resp. vyměření, je třeba v uvedené lhůtě učinit pravomocně. V této souvislosti lze odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu k aplikaci § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků<sup>36</sup>, upravující lhůty pro vyměření daní, která je plně využitelná i pro vyměření cla.

Na rozdíl od vyměření daní je ale v celním kodexu, v čl. 221 odst. 3 věta druhá, stanoveno, že běh tříleté lhůty pro sdělení dlužníkovi se staví ode dne podání opravného prostředku podle čl. 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku. Lhůta pro vyměření cla je lhůtou prekluzivní. Jejím uplynutím právo celních orgánů vyměřit dlužníkovi clo zaniká a lze konstatovat, že následky prekluze jsou srovnatelné se zánikem celního dluhu. Celní kodex však obsahuje výjimku z uvedeného pravidla, když v čl. 221 odst. 4 stanoví, že vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty stanovené v odst. 3. Jak velmi přílehlavě uvedl ve svém rozsudku Nejvyšší správní soud<sup>37</sup> „Účelem této výjimky je umožnit dodatečné vyměření cla i s delším časovým odstupem, než jaký je jako maximální stanoven v obecném pravidle, nebylo-li clo vyměřeno z důvodu kvalifikovaného

35 Rozsudky Nejvyššího správního soudu sp.zn. 5 Afs 64/2008-88 ze dne 28. května 2009 a 1 Afs 15/2009-105 ze dne 19. února 2009. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>

36 Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 5 Afs 42/2004-61 ze dne 31. května 2006. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>

37 Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2 Afs 51 /2006 ze dne 30.srpna 2007. Dostupné z: <<http://www.nssoud.cz>>

*nekalého jednání, na jehož postihu je intenzivní veřejný zájem značně převyšující zájem na právní jistotě.*“ Na základě rozboru čl. 221 odst. 4 celního kodexu pak lze konstatovat dvě podmínky pro jeho aplikaci:

- a) celní dluh vznikl v důsledku činu (jednání), který byl v době, kdy byl spáchán trestný,
- b) platné předpisy musí stanovit podmínky pro takový způsob sdělení celního dluhu dlužníkovi.

K první podmínce z aktuální judikatury Evropského soudního dvora<sup>38</sup> vyplývá, že celní orgány jsou oprávněny si učinit úsudek o tom, zda je daný čin (jednání) trestný, tzn., že nemusí čekat na výsledek případného trestního řízení (tomuto výkladu svědčí i jiné jazykové verze celního kodexu, zejména anglická, německá, ale i slovenská), a dále, že pachatelem daného činu nemusí být dlužník.

K druhé podmínce lze v podmínkách České republiky odkázat na znění § 265 celního zákona, podle kterého vznikl-li celní dluh, jehož výše může být sdělena dlužníkovi i po uplynutí lhůty stanovené přímo použitelným předpisem EU, v důsledku činu, který v době, kdy byl spáchán, mohl být důvodem pro zahájení trestního řízení, lze tento celní dluh vyměřit dlužníkovi do 10 let ode dne vzniku celního dluhu. Celní předpisy Společenství totiž žádné bližší podmínky pro možnost sdělení celního dluhu dlužníkovi i po uplynutí tříleté lhůty nestanoví (takovou úpravu obsahuje až modernizovaný celní kodex, který stanoví pro takové vyměření delší, desetiletou lhůtu—dosud ovšem není účinný), proto je stanovení podmínek pro vyměření celního dluhu v takovém případě svěřena vnitrostátnímu zákonodárství jednotlivých členských států. V této souvislosti je vhodné srovnání s jinými členskými státy EU, které bližší podmínky pro možnost sdělení celního dluhu dlužníkovi i po uplynutí tříleté základní lhůty mají obsaženy ve vnitrostátním právu. Jedná se například o Německo, kdy německý daňový řád stanoví desetiletou prekluzivní lhůtu v případě spáchání daňových podvodů, Itálii, kdy podle prezidentského dekretu odkazujícího přímo na čl. 221 celního kodexu se uplatní tříletá lhůta počítaná však od právní moci rozhodnutí trestního soudu (ne od vzniku celního dluhu), Francii, kdy podle francouzského celního zákoníku se uplatní při spáchání trestného činu lhůta třicetiletá.

38 Rozsudek Evropského soudního dvora C-124/08 a C-125/08 ze dne 16.července 2009. Dostupné z: <<http://curia.europa.eu>>

## 2.2 Netarifní opatření

Mezi velice důležitou oblast, která je bohužel v očích široké veřejnosti nepříliš známá a nepříliš vnímaná, patří uplatňování tzv. netarifních opatření ze strany celních orgánů. Uplatnění netarifních opatření v rámci celního řízení má na rozdíl od rozhodování o výši cla a daní svou specifickou povahu. Co si lze pod pojmem netarifní opatření představit? Především dohled nad dodržováním jiných, tzv. necelních opatření *sensu stricto*, a to hlavně v rámci řízení, při kterém je zboží přidělováno některé celně schválené určení. Celní orgány jsou povinné nejenom vyměřit ze zboží, které vstupuje na území ČR (potažmo EU) příslušné daně, cla či jiné poplatky, ale současně musí dohlédnout na to, aby takové zboží neporušovalo jiné (necelní) právní předpisy ČR a EU, a to především v oblastech ochrany spotřebitele, ochrany životního prostředí, ochrany politicko-bezpečnostních zájmů EU a ČR, oblasti ochrany společné zemědělské politiky a v dalších oblastech. To ovšem neznamená, že na veškeré druhy zboží, které je celním orgánům předkládáno se vztahují veškerá netarifní opatření. Existují netarifní opatření, která se mohou uplatnit v podstatě na jakékoli zboží<sup>39</sup>, ale na druhou stranu i opatření, která lze uplatnit pouze na určité skupiny zboží<sup>40</sup> s ohledem na jejich povahu, nebo s ohledem na jejich použití<sup>41</sup>. Speciální oblast pak tvoří netarifní opatření, která nejsou zaměřena na konkrétní zboží, ale na konkrétní osoby, skupiny<sup>42</sup> nebo státy podléhající se na obchodu.

Formy, jakými je v právních předpisech regulován obchod podléhající netarifním opatřením, je možné rozdělit do několika úrovní.

1. **Absolutní zákaz.** Existují určité komodity, se kterými je dle právních předpisů upravujících netarifní opatření, obchod absolutně zakázán. Obchod s takovou komoditou není možné legálně provést, ani na takový obchod získat řádné povolení<sup>43</sup>. Stejně tak se mohou absolutní zákazy uplatňovat i vůči jednotlivým osobám, skupinám nebo státům.

39 Např. odpadem může být v podstatě jakýkoli druh zboží.

40 Např. opatření v oblasti bezpečnosti potravin lze uplatňovat pouze na potraviny a ne třeba na dovoz automobilů.

41 Např. vojenským materiálem může být motorové vozidlo, speciální tkanina nebo speciální software.

42 Např. teroristické organizace

43 Např. je zakázáno obchodovat se zbraněmi hromadného ničení, s gilotinami nebo šibenicemi.

2. Dalším způsobem regulace je tzv. **povolení**. V praxi to znamená, že určité komodity zboží je možné dovézt nebo vyvézt pouze se souhlasem věcně příslušného správního úřadu. Takové povolení či licenci vydává příslušný správní úřad na základě žádosti jednotlivých subjektů, po provedeném řízení, v rámci kterého se prověřuje, zda je jednotlivému subjektu možné povolení vydat.
3. Nejmírnější formou regulace, je pouze **splnění podmínek** kladených na zboží<sup>44</sup> nebo souvisejících se zbožím, které jsou stanovené v jednotlivých právních předpisech upravujících netarifní opatření. Dojde-li ke splnění stanovených podmínek, je zboží propuštěno *ipso facto*. Je-li ovšem zjištěno nedodržení stanovených podmínek, znamená to, že zboží nemůže být do navrženého režimu propuštěno. Právní předpisy v takovém případě stanoví zákaz propuštění zboží a další možný osud zboží (zpětný vývoz, zničení apod.).

Pokud se na určité zboží vztahuje některé z netarifních opatření, toto ve výsledku neovlivní ani sazební zařazení zboží, ani celní hodnotu nebo původ zboží. V krajním případě ale může mít za následek to, že se zboží nepropustí a příslušná cla a daně proto nebudou vybrána. Toto je ovšem vyváжено uplatněním ochrany jiných než fiskálních zájmů ČR a EU. To znamená, že uplatňování netarifních opatření zpravidla nepřináší přímý fiskální efekt, který by se promítnul do výše vyměřeného cla nebo daní. Ovšem určitý sekundární fiskální aspekt zde lze spatřovat, a to např. ve formě správních poplatků, které jsou jednotlivé subjekty povinny uhradit u věcně příslušných správních úřadů v souvislosti s žádostmi o vydání povolení, potvrzení nebo licencí.

O důležitosti netarifních opatření svědčí též skutečnost, že za nedodržení povinností stanovených v rámci příslušných právních předpisů jsou porušitelům stanoveny sankce. A to nejenom v rámci správního trestání, ale v oblastech zvláště naléhavého obecného zájmu také v rovině trestně právní<sup>45</sup>.

Přestože některé oblasti jsou regulovány právními předpisy EU, neznamená to, že ve všech členských státech vykonávají stanovené činnosti výhradně celní orgány. Stanovení příslušného správního úřadu je na jednotlivých členských státech EU. Není tedy možné vykládat katalog netarifních opatření spadajících do kompetence

44 Zpravidla technicko-konstrukčních nebo technologických (složení, nepřítomnost škodlivých organismů apod.).

45 Např. trestný čin dle § 263 zákona č. 40/2009 Sb. – Porušení povinností při vývozu zboží a technologií dvojího užití, nebo trestný čin dle § 265 zákona č. 40/2009 Sb. – Provedení zahraničního obchodu s vojenským materiálem bez povolení nebo licence.

celních orgánů v ČR tak, že se jedná o činnosti vykonávané vždy celními orgány jednotlivých členských zemí v EU. Pro identifikování konkrétního stavu v jiné členské zemi EU je tedy nezbytné zjistit, jakým způsobem jsou v rámci národních právních předpisů předpisy EU implementovány nebo provedeny, a jakému orgánu veřejné správy byl výkon konkrétní činnosti uložen.

Souhrnně lze konstatovat, že celní orgány, jakožto orgány které dohlížejí nad dovozem a vývozem zboží na určitém území, jsou v pozici ochránců určitých zájmů daného území (ČR a EU). Ovšem taková ochrana nespočívá pouze v ochraně ekonomicko-hospodářských zájmů, ale spočívá také v dohledu nad tím, aby dovážené nebo vyvážené zboží nepůsobilo škody v jiných oblastech. Ač se mohou činnosti v uvedených oblastech jevit jako určitá doplňková činnost celních orgánů, opak je pravdou. S ohledem na liberalizaci mezinárodního obchodu (EU se k liberalizaci obchodu otevřeně hlásí a ve svých strategiích a budoucích vizích s liberalizací počítá<sup>46</sup>), a s tím související postupné snižování (případně celkové odstranění) celních sazeb, je pravděpodobné, že význam oblasti uplatňování netarifních opatření může v budoucnu výrazně růst, nebo se může stát jednou z hlavních činností celních orgánů, a to právě na úkor správy cel. Netarifní opatření je tedy možné rozdělit do věcně souvisejících oblastí označovaných jako:

- oblast ochrany spotřebitele a bezpečnosti výrobků,
- oblast ochrany životního prostředí,
- oblast politicko-bezpečnostních opatření,
- oblast společné zemědělské a rybářské politiky,
- ostatní.

### 2.2.1 Oblast ochrany spotřebitele a bezpečnost výrobků

Širokou veřejností nejvíce vnímanou oblastí, je pravděpodobně ochrana spotřebitele. Toto je dáno tím, že dodržování, respektive nedodržování právních předpisů tvořících tuto oblast může mít přímý dopad na spotřebitele a může vést v lepším případě k nefunkčnosti konkrétního zboží (výrobku), nebo v horším případě až k poškození zdraví nebo života spotřebitele. Celní orgány by měly v rámci činností v oblasti ochrany spotřebitele předcházet tomu, aby se na trh dostalo zboží, které je z hlediska bezpečnosti a ochrany zdraví pro spotřebitele nebezpečné a dále aby

46 Podrobněji usnesení Evropského parlamentu ze dne 13. 12. 2011 o překážkách v oblasti obchodu a investic (2011/2115(INI)). – např. odst. Q část 1 a 2.

byla maximálně omezena možná rizika, spojená s užíváním zboží. Ač by se mohlo zdát, že právním základem pro danou oblast je právní předpis obecně upravující oblast ochrany spotřebitelů<sup>47</sup>, není tomu tak. V uvedeném právním předpise se, až na výjimky, vztahující se převážně k oblasti ochrany duševního vlastnictví, nenachází konkrétní oprávnění celních orgánů. S ohledem na skutečnost, že netarifní opatření jsou uplatňována vždy na konkrétní zboží (výrobek), je třeba hledat obecná oprávnění celních orgánů v právním předpise, upravujícím požadavky na obecnou bezpečnost výrobků. Tímto právním předpisem je zákon č. 102/2001 Sb. o obecné bezpečnosti výrobků. Konkrétně se jedná o oprávnění upravené v § 11 uvedeného předpisu, který je možné nazvat generálním oprávněním (nebo povinností) ke kontrole dodržování požadavků na zboží stanovených v přímo použitelném předpise EU. Ovšem takovou kontrolu je možné provádět pouze u zboží navrženého k propuštění do režimu volný oběh, nebo naopak do režimu vývoz, nebo pasivní zušlechťovací styk (pokud není zvláštním právním předpisem stanoveno jinak). Jak je zřejmé z předcházejícího textu, je snahou orgánů EU ochranu trhu, respektive ochranu spotřebitele, sjednocovat na úrovni práva EU, a to s ohledem na fakt, že ve volném oběhu se může zboží (až na výjimky) volně pohybovat po celém území EU. Je možné konstatovat, i když možná pouze v rovině teoreticko-právní, že při propuštění stejného druhu zboží do volného oběhu kdekoli v EU by měly být ze strany příslušných orgánů veřejné správy (celních, nebo jiných orgánů) na zboží uplatňovány stejné požadavky.

Konkrétními oblastmi, podřazenými pod uplatňování netarifních opatření s ohledem na ochranu spotřebitele, jsou bezpečnost potravin; biocidní přípravky; geneticky modifikované organismy a produkty; chemické látky a přípravky; chmel a produkty z chmele; krmiva; léky; návykové látky; produkty ekologického zemědělství; reprodukční materiál lesních dřevin; rozmnožovací materiál; tkáň a orgány lidského původu; veterinární zboží; rostlinolékařské zboží a zdravotnické prostředky.

### *2.2.1.1 Bezpečnost potravin*

Nelze pochybovat o tom, že nekvalitní potraviny nebo suroviny pro výrobu potravin mohou představovat vážné zdravotní riziko pro spotřebitele<sup>48</sup>. Proto lze konstatovat, že právě na oblast bezpečnosti potravin je jednou z prioritních oblastí.

47 Zákon č. 634/1992 Sb. o ochraně spotřebitele.

48 Např. metylalkoholová aféra ze září 2012.

EU se snaží vytvořit takové legislativní prostředí<sup>49</sup>, vymezující podmínky výroby a oběhu potravin, aby nebezpečné potraviny nebylo možné dovážet, produkovat či prodávat. Pokud se takové potraviny vyskytnou, vytvořila EU systém varování, a příslušná informace o nebezpečných potravinách by měla být co nejrychleji distribuována až ke konečným spotřebitelům. Účelem právní úpravy je tedy ochrana zájmů výrobců, obchodníků, spotřebitelů a odběratelů, a to z hlediska zdravotní nezávadnosti a jakosti potravin. Právní úprava na úrovni ČR je obecně provedena zákonem č. 110/1997 Sb. o potravinách a tabákových výrobcích. V souvislosti s jednotlivými „rizikovými“ druhy potravin však mohou existovat zvláštní požadavky a v souvislosti s jejich propuštěním může být vyžadováno splnění specifických podmínek. Za takové potraviny se považují například cukrovinky, čerstvé ovoce<sup>50</sup> nebo zelenina či ořechy<sup>51</sup>.

Hlavním dozorovým orgánem nad trhem v ČR však nejsou orgány celní správy, ale Státní zemědělská a potravinářská inspekce. Činnost celních orgánů spočívá v kontrole povinných dokladů (osvědčení), ve ztotožnění zboží s vydaným osvědčením a u vybraných druhů potravin nebo surovin pro výrobu potravin musí v případě dovozu informovat Státní zemědělskou a potravinářskou inspekci. Za zmínku též stojí skutečnost, že některé druhy potravin je možné propouštět do volného oběhu pouze u vybraných (specializovaných) celních úřadů.

### 2.2.1.2 Biocidní přípravky

Celní orgány v ČR mají také určité kompetence vztahující se k obchodu s biocidními přípravky. Odpověď na otázku, co je považováno za biocidní přípravek, se nalézá v zákonu č. 120/2002 Sb., o podmínkách uvádění biocidních přípravků a účinných látek na trh, kterým byla implementována Směrnice Evropského

49 Např. nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, zřizuje se Evropský úřad pro bezpečnost potravin a stanoví postupy týkající se bezpečnosti potravin.

50 Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1333/2011, kterým se stanoví obchodní normy pro banány, pravidla pro kontrolu dodržování těchto obchodních norem a požadavky na oznamování v odvětví banánů.

51 Nařízení komise (ES) č. 1152/2009, kterým se stanoví zvláštní podmínky dovozu některých potravin z některých třetích zemí v důsledku rizika kontaminace aflatoxiny a kterým se zrušuje rozhodnutí 2006/504/ES.

parlamentu a Rady 98/8/ES o uvádění biocidních přípravků na trh<sup>52</sup>. Za biocidní přípravek je považována skupina chemických a biologických přípravků, jejich používání je nezbytné k ničení, potlačování výskytu nebo odpuzování škodlivých živých organismů, které mohou ohrožovat zdraví lidí a zvířat nebo poškozovat přírodní a vyráběné produkty. Jejich používání však může současně představovat nezanedbatelné nebezpečí pro zdraví lidí, zvířat a pro životní prostředí. Proto je nezbytné stanovit relativně přísné podmínky pro uvádění biocidních přípravků a jejich účinných látek na trh.

Pokud tedy nějaký subjekt dováží biocidní přípravky nebo jejich účinné látky, musí celním orgánům předložit rozhodnutí Ministerstva zdravotnictví o povolení k uvedení biocidního přípravku na trh, které se vydává formou rozhodnutí hlavního hygienika České republiky. Činnost celních orgánů spočívá v kontrole balení, kontrole značení, případně prověření údajů na souvisejících propagačních materiálech a v případě jakýchkoli pochybností musí zajistit jejich odstranění. Celní orgány jsou dále povinné vést evidenci takových dovozů a údaje z evidence poskytovat i jiným oprávněným subjektům veřejné správy.

### 2.2.1.3 *Geneticky modifikované organismy a produkty*

Problematika geneticky modifikovaných organismů a produktů souvisí do určité míry s problematikou bezpečnosti potravin (v případech geneticky modifikovaných potravin), ale má určitá specifika (např. geneticky modifikovaná zvířata nebo farmaceutické prostředky). Proto je této oblasti věnována samostatná zvýšená pozornost. Jaká kategorie zboží je v rámci této problematiky vlastně upravována?<sup>53</sup>

Genetickým produktem nebo genetickým organismem mohou být rostliny s upravenou genetickou výbavou, zvířata, která vznikla vložením cizorodé dědičné informace do jejich DNA nebo geneticky modifikované mikroorganismy<sup>54</sup>.

52 Seznam účinných látek je uveden v příloze č. 1 Vyhlášky Ministerstva zdravotnictví č. 343/2011 Sb. Seznam biocidních přípravků je možné nalézt na stránkách Ministerstva zdravotnictví. Dostupné z <[http://www.mzcr.cz/Verejne/dokumenty/seznam-biocidnich-latek-aktualizace-k-4-4-2011\\_4871\\_1097\\_5.html](http://www.mzcr.cz/Verejne/dokumenty/seznam-biocidnich-latek-aktualizace-k-4-4-2011_4871_1097_5.html)>

53 Podrobněji např. Ing. Bc. Zuzana Stratilová, GMO bez obalu, Praha Ministerstvo zemědělství – Odbor bezpečnosti potravin 2012, str. 10 – 19.

54 Např. geneticky modifikované kvasinky, do kterých je aplikován lidský gen, a které produkují pro člověka použitelný inzulin.



U široké veřejnosti však existuje určitá společenská nedůvěra k biotechnologiím a geneticky modifikovaným organismům nebo produktům, která se může projevit jako „*etické, environmentální, sociální i zdravotní obavy, často vedoucí až ke emocionálním diskusím, neboť se jedná o zcela nové technologie s ne vždy známými důsledky jejich používání. Potencionální rizika je možno zařadit do dvou skupin:*

- *vliv na zdraví člověka a zvířat*
- *důsledky pro životní prostředí (při uvolňování živých modifikovaných organismů do prostředí).“<sup>55</sup>*

Vzhledem k výše popsaným rizikům, je uvedená problematika primárně upravena již legislativou EU<sup>56</sup>. Na národní úrovni se právní úprava nachází v zákoně č. 78/2004 Sb., o nakládání s geneticky modifikovanými organismy a genetickými produkty a vyhláškou č. 209/2004 Sb., o bližších podmínkách nakládání s geneticky modifikovanými organismy a genetickými produkty. Rozhodnutí o povolení nakládat s geneticky upravenými produkty vydává Ministerstvo životního prostředí. Povolené geneticky upravené produkty jsou uvedeny v Registru povolených geneticky modifikovaných organismů a Registru uživatelů geneticky modifikovaných organismů. A jaká je role celních orgánů ČR?

Celní orgány ČR kontrolují v případech dovozu nebo vývozu geneticky modifikovaného zboží dokumenty vztahující se ke specifikaci geneticky upraveného zboží, dále ověřují množství a v neposlední řadě též osobu oprávněnou s takovým zbožím nakládat (viz Registr uživatelů). Případně ověří existenci havarijního plánu. Současně musejí vést evidenci všech dovážených a vyvážených zásilek. Výstupy z evidencí následně předávají k využití Ministerstvu životního prostředí. Dalšími orgány veřejné správy, podílejícími se na obchodu s geneticky modifikovanými produkty, mohou být Česká inspekce životního prostředí, inspektoráty Státní rostlinolékařské správy nebo inspektoráty Státní zemědělské a potravinářské inspekce.

55 Ing. Tomáš Kažmierski a kol., Genetické modifikace – možnosti jejich využití a rizika, Praha: MZP 2008, str. 6

56 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1829/2003 o geneticky modifikovaných potravinách a krmivech a Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1830/2003 o sledovanosti a označování geneticky modifikovaných organismů a sledovanosti potravin a krmiv vyrobených z geneticky modifikovaných organismů.

#### 2.2.1.4 Chemické látky a přípravky

Chemickým látkám a přípravkům (chemickým produktům) je zaslouženě věnována zvýšená pozornost, a to hlavně s ohledem na skutečnost, že tyto mohou být zdrojem značného rizika pro zdraví člověka a také pro životní prostředí, a to od okamžiku vzniku až po jejich konečné zneškodnění.

Gestorem v dané oblasti je Ministerstvo životního prostředí, které zajišťuje činnosti, vztahující se k legislativě upravující nakládání s chemickými produkty na evropské<sup>57</sup> a národní<sup>58</sup> úrovni. Současně je gestorem v oblasti nové chemické politiky REACH<sup>59</sup>. Další oblastí v gesci Ministerstva životního prostředí je problematika chemických látek na mezinárodní úrovni v souvislosti s mezinárodními úmluvami k chemickým látkám – Rotterdamská úmluva a Stockholmská úmluva o persistentních organických polutantech a dále aktivity Programu OSN pro životní prostředí (UNEP) ve vztahu k těžkým kovům (např. rtuť, kadmium nebo olovo) a strategický přístup k mezinárodnímu nakládání s chemickými látkami (SAICM).

V rámci právních předpisů jsou producentům, případně obchodníkům ve vztahu k chemickým produktům, stanoveny povinnosti, vztahující se např. ke klasifikaci, balení a označování produktů. Chemické látky se rozdělují do kategorií (např. karcinogenní, mutagenní, toxické či hořlavé) a v rámci jednotlivých kategorií jsou stanoveny specifické požadavky.

Činnost celních orgánů při dovozu nebo vývozu chemických produktů spočívá především ve vedení evidence nebezpečných látek a přípravků vyvezených z území ČR a dovezených na území ČR. Dále jsou oprávněny nepropustit do příslušného celního režimu nebezpečné látky nebo přípravky, jejichž dovoz je zakázán. Kontrolují, zda balení a označování látek a přípravků při dovozu a vývozu splňuje stanovené požadavky. Dále kontrolují, zda bezpečnostní list při dovozu a vývozu látek nebo přípravků splňuje požadavky stanovené politikou REACH. Celní orgány dále mohou dávat podněty Ministerstvu životního prostředí k výkonu vrchního

57 Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 689/2008 o vývozu a dovozu nebezpečných chemických látek (od 1.4.2014 bude nahrazeno nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 649/2012 o vývozu a dovozu nebezpečných chemických látek).

58 Zákon č. 350/2011 Sb. o chemických látkách a chemických směsích a o změně některých zákonů (chemický zákon).

59 Pozn. autora – Politiku REACH lze velice stručně shrnout jako vytvoření legislativního prostředí na úrovni EU, které ukládá povinnosti producentům chemických produktů na prokázání jejich neškodlivosti a dále právo spotřebitelům na informace o složení chemických produktů.

státního dozoru při dovozu látek a přípravků, nebo podněty České inspekci životního prostředí (k zahájení řízení při důvodném podezření na porušení některých povinností).

#### 2.2.1.5 *Chmel a produkty z chmele*

Český chmel je u široké veřejnosti v ČR již tradičně spojován převážně s výrobou piva. Ovšem málokdo ví, že český chmel je pro svoje unikátní vlastnosti široce využíván například ve farmaceutickém nebo kosmetickém průmyslu. Český chmel je zkrátka považován za strategickou surovinu, neboť je (byl) významnou exportní komoditou a proto byl obchod s ním regulován již odpradáвна<sup>60</sup>. Ovšem chmel se nepěstuje jen v ČR nebo v EU, ale i v jiných třetích zemích. Dovozy chmele z takovýchto oblastí mohou být sice výrazně levnější, ale současně mohou značně poškozovat tuzemské (unijní) producenty a zároveň nemusí být dostatečně zajištěna ochrana spotřebitele, neboť kvalita takového chmele může být různá.

Proto je problematika dovozu chmele z třetích zemí na území ČR (respektive EU) řešena Nařízením komise č. 1295/2008 o dovozu chmele z třetích zemí. Na národní úrovni pak zákonem č. 97/1996 Sb., o ochraně chmele. Z označení obou předpisů je zřejmé, že zatímco na úrovni EU je regulován pouze dovoz chmele ze třetích zemí, je v ČR regulován i vývoz. Legislativa EU klade na chmel a chmelové výrobky pocházející z třetích zemí takové požadavky, že tyto mohou být dovezeny pouze tehdy, pokud jsou jejich znaky jakosti přinejmenším rovnocenné s těmi, které byly přijaty pro stejné produkty sklizené v EU nebo z takových produktů získané. Takové zboží musí provázet certifikát (osvědčení o rovnocennosti) vydaný k tomu oprávněnou osobou.

Činnost celních orgánů při dovozu nebo vývozu chmele spočívá v kontrole osvědčení o rovnocennosti při dovozu, který celní orgány potvrdí. Při vývozu v kontrole ověřovací listiny původu pro chmel nebo chmelové produkty, který taktéž potvrdí. V případě jakýchkoli pochybností musí celní orgány kontaktovat odpovědný orgán, kterým je v ČR Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský. Tomuto ústavu celní orgány současně zasílají jeden z potvrzených stejnopisů osvědčení o rovnocennosti.

60 Např. Císařské patenty upravující obchodování s chmelem vydané císařovnou Marií Terezií z roku 1758.

#### 2.2.1.6 *Krmiva*

Podobně jako oblast bezpečnosti potravin, je oblast bezpečnosti krmiv regulována přímo právními předpisy EU. Účelem této ochrany je tedy jak zdraví lidí, tak i zdraví zvířat, neboť krmiva jsou považována za citlivou část počátku potravinového řetězce. O rozsáhlosti a složitosti dané oblasti svědčí například skutečnost, že v národním právním předpise upravujícím oblast krmiv, kterým je zákon č. 91/1996 Sb. o krmivech, je v § 1 odst. 1 odkaz na právní předpisy EU upravující danou oblast, kterých je celkem 21. Obecně lze říci, že u vybraných krmiv lze tyto dovážet pouze se souhlasem Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského.

V rámci výše uvedených právních předpisů jsou stanoveny podmínky pro výrobu, prodej, dovoz nebo vývoz nejenom u krmiv, ale také u doplňkových látek a premixů. Co si lze za jednotlivými pojmy představit. Krmivem je látka nebo výrobek, včetně doplňkových látek, zpracovaná, částečně zpracovaná nebo nezpracovaná, určená ke krmení zvířat orální cestou, doplňkovou látkou je látka, mikroorganismus nebo přípravek, která se záměrně přidává do krmiva nebo vody a premixem je směs doplňkových látek bez nosičů nebo směs jedné či více doplňkových látek s nosiči, popřípadě s přidáním aminokyselin, které jsou určeny k výrobě krmiv.

Celní orgány v případech dovozu krmiv v rámci celního řízení musí prověřit, zda je zboží doprovázeno rozhodnutím o registraci vydaným Ústředním kontrolním a zkušebním ústavem zemědělským a v případě jeho absence takové zboží nepropustí. Současně musí dohlížet na dodržování zákazu dovozu krmiv, u kterých byl dovoz zakázán Ústředním kontrolním a zkušebním ústavem zemědělským. Celní orgány jsou též povinné na základě žádosti Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského sdělovat údaje vztahující se k dovozům krmiv.

#### 2.2.1.7 *Léky*

Bezpečnost léků a léčiv je bez jakýchkoli debat vedle bezpečnosti potravin klíčovou oblastí, která musí být sledována a legislativně upravena, neboť její případná absence by mohla mít až fatální následky na zdraví osob a zvířat, dopad na životní prostředí, ale může mít též vztah ke státní zdravotní a zemědělské politice, ekonomickým podmínkám činnosti soukromoprávních subjektů nebo mezinárodnímu obchodu. Právní regulace v oblasti léků je zaměřena zejména k zajištění

jejich kvality, účinnosti, bezpečnosti a správnosti o nich podávaných informací při poskytování zdravotní a veterinární péče. Nikoho asi nepřekvapí fakt, že u takto zásadní problematiky je příslušná legislativa vytvořena na úrovni EU a navazuje na celosvětově přijímané standardy.

Právní úprava na národní úrovni je provedena zákonem č. 378/2007 Sb., o léčivech, který se v § 1 odst. 1 odkazuje na příslušnou evropskou legislativu, konkrétně na 21 evropských právních předpisů. V uvedeném zákoně jsou stanoveny podmínky úzce navázané na regulační systém EU v oblasti léčiv, například výzkum, výrobu, přípravu, distribuci, kontrolu hodnocení registrací, po-registrační hodnocení, přehodnocování závěrů apod. Dále upravuje činnost příslušných institucí tak, aby tyto sledovaly vývoj nových poznatků a technologií za účelem včasného přijetí příslušných opatření v oblasti ochrany veřejného zdraví, ochrany zdraví a pohody zvířat a ochrany životního prostředí ve vztahu k léčivým přípravkům. Výroba a obchod s léky je umožněn pouze subjektům, kterým to Státní ústav pro kontrolu léčiv, Ministerstvo zdravotnictví nebo Ústav pro státní kontrolu veterinárních biopreparátů a léčiv povolí.

Jaké zboží je možné si představit pod označením léčiva. Jedná se především o léčivé přípravky, léčivé přípravky sestávající z vakcín, toxinů, sér nebo alergenových přípravků, autogenní vakcíny, homeopatické přípravky, radiofarmaka a radionuklidové generátory, a to nejenom k humánnímu použití (léčba lidí), ale i k veterinárnímu použití. Dále pak lidskou krev a léčivé přípravky z lidské krve.

Činnost celních orgánů při dovozu a vývozu léčiv spočívá především v ověření existence povolení k danému subjektu. Dále pak kontrolují dobu použitelnosti léčiv, neporušenost vnějších a vnitřních obalů, případně dodržování podmínek skladování. Zvláštní kapitolu tvoří dovozy léků neobchodní povahy. U takových dovozů nepochybně odpadá povinnost příjemce disponovat povolením, ale celní orgány prověřují, zda je množství přiměřené pro osobní potřebu a nejedná se o zastřený dovoz obchodního zboží, dále prověří, zda léky nemohou poškozovat zdraví nebo život. Dále kontrolují, zda se nejedná o padělky léků, nebo zda deklarovaný potravinový doplněk není ve skutečnosti léčivem. V případě jakýchkoliv pochybností není zboží propuštěno do navrženého režimu.

### 2.2.1.8 *Návykové látky*

Do problematiky návykových látek jsou zahrnuty nejenom návykové látky jako takové, ale též prekursorů a pomocné látky. Široká veřejnost si asi dokáže představit, co zahrnuje označení návykové látky, ale možná stojí za zmínku, že do režimu návykových látek spadají také nadzemní části konopí, makovina nebo listy a kořeny koky. Mnohé může překvapit, že návykové látky bývají „běžně“ předmětem legální výroby obchodu a bývají často využívány například k terapeutickým, vědeckým, výukovým, veterinárním účelům nebo i k jiným účelům na základě povolení Ministerstva zdravotnictví.

Na evropské úrovni je problematika návykových látek upravena v celé řadě právních předpisů<sup>61</sup>. V rámci národního práva je právní úprava provedena zákonem č. 167/1998 Sb., o návykových látkách, a s ním souvisejícími prováděcími vyhláškami. Věcně odpovědným úřadem veřejné správy je Ministerstvo zdravotnictví, které vydává obecné povolení k zacházení, v rámci kterého jsou stanoveny podmínky např. pro dopravu, skladování či obchod s návykovými látkami. Dále vydává ke každému jednotlivému dovozu nebo vývozu návykových látek buď dovozní, nebo vývozní povolení. A jaká je role celních orgánů v oblasti návykových látek?

Celní orgány mají povinnost informovat Ministerstvo zdravotnictví o všech důležitých skutečnostech nezbytných pro jeho rozhodování v oblasti návykových látek. Informují o případech zajištění návykových látek, u kterých bylo zjištěno zboží bez platného povolení k dovozu nebo vývozu těchto látek. Dále informují ministerstvo o dovozech látek, u kterých není vyžadováno povolení, ale které mohou být zneužity pro výrobu omamných látek. Celní orgány též provádějí kontrolu dovozních a vývozních povolení k jednotlivým zásilkám a dohlížejí, zda nedochází k překročení množstevních limitů stanovených na povoleních.

### 2.2.1.9 *Produkty ekologického zemědělství*

V rámci problematiky produktů ekologického zemědělství jsou nastaveny podmínky pro hospodaření v ekologickém zemědělství a k němu se vztahující osvědčování a označování bioproduktů, biopotravin a ostatních bioproduktů. Ruku

---

61 Např. nařízením Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 273/2004 o prekursorech drog, nebo nařízením Rady (ES) č. 111/2005 kterým se stanoví pravidla pro sledování obchodu s prekursorů drog mezi Společenstvím a třetími zeměmi.

v ruce s tím jde i kontrola a dozor nad dodržováním povinností jednotlivých subjektů. Biopotraviny (bioprodukty) jsou takové potraviny, jejichž produkce při aplikování zásad šetrného přístupu ke zvířatům, k rostlinám i k půdě. Právním předpisem upravujícím danou oblast na úrovni EU je nařízení Rady (ES) č. 834/2007, o ekologické produkci a označování ekologických produktů a ve vztahu k celním orgánům pak nařízení Komise (ES) č. 1235/2008, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES), pokud jde o opatření pro dovoz ekologických produktů ze třetích zemí. V ČR je daná oblast upravena zákonem č. 242/2000 Sb., o ekologickém zemědělství.

V obecné rovině je možné konstatovat, že podnikat v oblasti ekologického zemědělství může pouze subjekt registrovaný u Ministerstva zemědělství, které je příslušným úřadem veřejné správy. Jakýkoliv produkt, který má být označován jako ekologický (bio) musí být doprovázen osvědčením o původu. Tímto by měla být zajištěna kvalita jednotlivých eko-produktů a to nejenom domácí (EU) proveniencí, ale též z třetích zemí.

Celní orgány v rámci své činnosti kontrolují, zda je v případech, kdy je dováženo zboží deklarováno jako produkt ekologického zemědělství, předloženo osvědčením o kontrole, nebo povolením (obsahující náležitosti stanovené příslušným právním předpisem EU) vydaným Ministerstvem zemědělství nebo jiným oprávněným orgánem členského státu EU. Pokud nejsou při dovozu zboží splněny stanovené náležitosti, celní úřad takové zboží do volného oběhu nepropustí.

#### *2.2.1.10 Reprodukční materiál lesních dřevin*

Problematika reprodukčního materiálu lesních dřevin je upravena na úrovni EU pouze směrnicí<sup>62</sup>, přičemž tato je v ČR provedena zákonem č. 149/2003 Sb., o uvádění do oběhu reprodukčního materiálu lesních dřevin lesnický významných druhů a umělých kříženců, určeného k obnově lesa a k zalesňování, a o změně některých souvisejících zákonů. Danou problematiku lze ve zkratce popsat jako povinnost osazovat lesy pouze reprodukčním materiálem pocházejícím z příslušných (geograficky podobných) oblastí<sup>63</sup> a to z důvodu zajištění co nejvyšší produkce lesů. Věcně

62 Směrnice Rady 1999/105/ES ze dne 22. prosince 1999 o uvádění reprodukčního materiálu lesních dřevin na trh.

63 Např. semenáčky vypěstovanými ze semen sebraných v polabské nížině nelze zalesňovat lesy v Krkonoších.

příslušným úřadem je Ministerstvo zemědělství, které vydává povolení a Ústav pro hospodářskou úpravu lesů, který kontroluje povolení a certifikáty vydané obecními úřady.

Dovoz reprodukčního materiálu je možný pouze v případě, že při podání celního prohlášení dovozce tuto skutečnost oznámí celnímu orgánu a současně předloží povolení k dovozu reprodukčního materiálu vydané Ministerstvem zemědělství. Orgány celní správy mohou propustit do režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku reprodukční materiál lesních dřevin, pokud je celní prohlášení doloženo oznámením dovozce o dovozu reprodukčního materiálu lesních dřevin a povolením k dovozu reprodukčního materiálu lesních dřevin, vydaným Ministerstvem zemědělství. Pokud nejsou splněny uvedené podmínky, celní úřad zboží nepropustí.

### *2.2.1.11 Rozmnožovací materiál*

Česká republika (Evropská unie) jako oblast s vyspělým zemědělstvím dbá na to, aby odrůdy hospodářsky důležitých rostlinných druhů měly uspokojivé užitkové vlastnosti (odolnost k chorobám, kvalita produktu, výnos, klíčivost, čistota, zdravotní stav apod.). Proto je kladen důraz na jakost rozmnožovacího materiálu a dále na to, aby byl opatřen nezbytnými údaji o jeho vlastnostech. Zajištění uvedených požadavků na úrovni EU je několika právními předpisy<sup>64</sup>, které jsou v ČR provedeny zákonem č. 219/2003 Sb., o uvádění do oběhu osiva a sadby pěstovaných rostlin a o změně některých zákonů (zákon o oběhu osiva a sadby).

Pod pojmem rozmnožovací materiál je možné si představit semena k pěstování rostlin nebo hlízy, oddenky, oddělky, cibule, sazenice révy, školkařské výpěstky, sadba chmele, části rostlin sloužící k rozmnožování a výpěstky získané z buněčných nebo tkáňových kultur, k pěstování rostlin. Tyto jsou rozděleny do několika kategorií, přičemž u některých je pro jejich uvádění do oběhu povolení Ministerstva zemědělství, případně je nutná registrace konkrétního rozmnožovacího materiálu nebo povolení k dovozu vydané Ústředním kontrolním a zkušebním ústavem zemědělským.

---

64 Směrnice Rady 2008/72/ES, o uvádění sadby a rozmnožovacího materiálu zeleniny mimo osivo na trh a směrnice Komise 2008/124/ES, o omezení uvádění osiva některých druhů pícnin, olejnin a prádlných rostlin na trh na osiva úředně uznaná jako «základní osivo» nebo „certifikované osivo“.



Celní orgány v rámci své činnosti mohou propustit do režimu volný oběh nebo aktivní zušlechťovací styk pouze takový rozmnožovací materiál, u kterého je celní prohlášení doloženo povolením Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského. A to v případech, jde-li o neregistrované odrůdy, které budou rozmnožovány nebo upravovány pro vývoz, ovocných rodů a druhů, pokud nepodléhají uznávacímu řízení, révy, chmele nebo sazenice zeleniny, jsou-li splněny zákonem stanovené podmínky, nebo písemným prohlášením o tom, že rozmnožovací materiál splňuje takové parametry, že nemusí být doložen povolením.

#### 2.2.1.12 Tkáně a orgány lidského původu

Oblast tkání a orgánů lidského původu úzce souvisí s transplantacemi tkání a orgánů, které jsou nedílnou součástí zdravotní péče poskytované pacientům, ve snaze zachraňovat život a zlepšit jeho kvalitu. Proto bylo třeba učinit zvláštní opatření k propagaci dárcovství tkání a orgánů za účelem nutnosti zabránit zneužití transplantací a nebezpečí komercializace v dané oblasti. Uvedená oblast je na úrovni právních předpisů upravena jednak v EU<sup>65</sup> jako celku, tak i samostatně v ČR<sup>66</sup>.

O jakém zboží je v rámci dané oblasti vlastně hovořeno? Za orgány jsou považovány samostatné a životaschopné části lidského těla tvořené strukturovaným uspořádáním tkání, které organismus neumí nahradit, pokud jsou z těla zcela odstraněny. Tkáněmi a buňkami pak stavební součásti lidského těla, včetně pozůstatků získaných při chirurgických operacích, dále krvetvorné buňky získané z kostní dřeně, z periferní a pupečnickové krve. K dovozu nebo vývozu tkání anebo k dovozu nebo vývozu orgánů, v rámci mezinárodní výměny nebo nabídky, musí vydat Ministerstvo zdravotnictví dovozní nebo vývozní povolení. Žádost o dovozní nebo

65 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/23/ES o stanovení jakostních a bezpečnostních norem pro darování, odběr, vyšetřování, zpracování, konzervaci, skladování a distribuci lidských tkání a buněk a Směrnice Komise 2006/17/ES, kterou se provádí směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/23/ES, pokud jde o určité technické požadavky na darování, opatřování a vyšetřování lidských tkání a buněk.

66 Zákon č. 285/2002 Sb., o darování, odběrech a transplantacích tkání a orgánů a o změně některých zákonů; nařízení vlády č. 504/2005 Sb., kterým se stanoví výčet podpoložek kombinované nomenklatury společného celního sazebníku a jejich názvy označující tkáně nebo orgány lidského původu, uváděné v žádostech o povolení jejich dovozu nebo vývozu; Zákon č. 296/2008 Sb., o zajištění jakosti a bezpečnosti lidských tkání a buněk určených k použití u člověka a o změně souvisejících zákonů (zákon o lidských tkání a buňkách).

vývozní povolení musí předložit Ministerstvu zdravotnictví poskytovatel zdravotních služeb, který dovoz nebo vývoz uskutečňuje. Současně Ministerstvo zdravotnictví vede registr držitelů povolení, do kterého mají celní orgány přístup.

Činnost celních orgánů spočívá v kontrole příslušného povolení při dovozu nebo vývozu. Tímto povolením musí být doloženo příslušné celní prohlášení.

### *2.2.1.13 Veterinární zboží*

Zpřísněný dohled nad veterinárním zbožím je prováděn především za účelem ochrany a upevňování zdraví chovaných i volně žijících zvířat, ochrany životního prostředí, výroby zdravotně a hygienicky nezávadných potravin a surovin živočišného původu. Právní úprava je provedena nejenom na národní úrovni<sup>67</sup>, ale také na úrovni EU<sup>68</sup>.

Pod pojmem veterinární zboží je možné si představit zvířata, živočišné produkty, krmiva a předměty, pokud mohou být nositeli původců nákaz. Dále pod režim veterinárního zboží spadá též sperma, vaječné buňky, embrya, násadová vejce, oplodněné jikry a plemenivo včel. Veterinární zboží dovážené z třetích zemí může vstoupit na území České republiky jen přes stanoviště veterinární hraniční kontroly České republiky nebo jiného členského státu EU. K veterinárnímu zboží musí být přiložen prvopis veterinárního osvědčení nebo jiného veterinárního dokladu, anebo jiných dokladů požadovaných právními předpisy. Věcně příslušným úřadem je Státní veterinární správa.

Celní orgány jsou povinné zkontrolovat, zda je celní prohlášení doloženo vstupním dokladem, který potvrzuje, že byla provedena pohraniční veterinární kontrola s příznivým výsledkem. V opačném případě nesmí propustit kontrolované zboží do volného oběhu. V případě jakýchkoli pochybností mohou celní orgány požádat Státní veterinární správu (nebo některé z jejich územních pracovišť) o odborné stanovisko. Významnou činností celních orgánů v oblasti veterinárního zboží je též dohled nad dodržováním zákazů k dovozu u určených druhů zboží a dodržování některých karanténních opatření s třetími zeměmi.

---

67 Např. zákon č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a změně některých souvisejících zákonů.

68 Počet právních předpisů EU upravující oblast veterinárního zboží, se v současné době pohybuje kolem čísla 60 (např. nařízení Komise (ES) č.136/2004, kterým se stanoví postupy veterinárních kontrol produktů dovážených ze třetích zemí na stanovištích hraniční kontroly Společenství).

#### 2.2.1.14 Rostlinolékařské zboží

Podobně jako u veterinárního zboží, existuje i zvláštní režim u zboží rostlinného původu, které musí být při dovozu podrobena rostlinolékařské (fytopatologické) kontrole. Rostlinolékařské předpisy slouží k ochraně zdraví průmyslově pěstovaných i volně rostoucích rostlin a s tím související ochranu životního prostředí. Právním předpisem upravujícím danou oblast je v ČR zákon č. 326/2004 Sb., o rostlinolékařské péči a o změně některých souvisejících zákonů, v rámci kterého je implementováno několik směrnic EU<sup>69</sup>.

Pod zpřísněný dohled fytopatologické kontroly spadají živé rostliny a živé části rostlin (plody, zelenina, hlízy, cibule, oddenky a jiné podzemní části sloužící k rozmnožování, řezané květiny, větve s listy nebo jehlicemi, uříznuté stromy s listy nebo jehlicemi, listí nebo jehličí, rostlinné buněčné a pletivové kultury, živý pyl, rouby, očka a řízků a příp. jiné části rostlin) včetně semen, semena, produkty rostlinného původu nezpracované nebo zpracované jednoduchým způsobem (mletí, sušení nebo lisování) a další. Dovoz rostlin, rostlinných produktů nebo jiných předmětů ze třetích zemí do ČR, musí být podroben dovozní rostlinolékařské kontrole, kterou provádí Státní rostlinolékařská správa, a to pouze u stanovených celních úřadů. Pokud je výsledek kontroly negativní, potvrdí (vydá) Státní rostlinolékařská správa osvědčení, a to za splnění podmínek, že zboží není napadeno nebo kontaminováno škodlivými organismy; nejedná se o zboží, jehož dovoz je zakázán; jsou splněny další požadavky stanovené právními předpisy a zboží je doprovázeno požadovanými doklady. V některých případech mohou orgány Státní rostlinolékařské správy rozhodnout o provedení kontroly až v místě určení. V takovém případě kontrolu neprovedenou a vystaví pouze doklad o přesunu.

Celní orgány v rámci celního řízení musejí zkontrolovat, zda je celní prohlášení doloženo příslušným rostlinolékařským osvědčením, nebo dokladem o přesunu. Pouze po splnění uvedených podmínek může být předmětné zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu, aktivního a pasivního zušlechťovacího styku, přepracování pod celním dohledem a dočasného použití, jakož i do celního režimu volného oběhu v souvislosti s ukončením režimu pasivního zušlechťovacího styku.

69 Např. směrnice Komise 2004/103/ES, o kontrolách totožnosti a rostlinolékařských kontrolách rostlin, rostlinných produktů nebo jiných předmětů, uvedených v části B přílohy V směrnice Rady 2000/29/ES, které lze provádět jinde, než ve vstupních místech společenství nebo v místě jeho blízkosti a o podmínkách souvisejících s těmito kontrolami.

### 2.2.1.15 Zdravotnické prostředky

Z důvodů prohloubení bezpečnosti pacientů, zaměstnanců zdravotnických zařízení i třetích osob při poskytování zdravotní péče s použitím zdravotnických prostředků, bylo třeba vytvořit mechanismus, v rámci kterého by došlo k nastavení nového systému kontroly jako součásti prevence v oblasti zdravotnických prostředků. Hlavně se jednalo o předcházení ohrožení života či poškození zdraví lidí a zpřesnění úkolů a kompetencí orgánů vykonávajících státní správu v oblasti zdravotnických prostředků. Dále o upřesnění a rozšíření povinností výrobců, dovozců, distributorů a poskytovatelů medicínských potřeb a zdravotnických prostředků.

Toto bylo v ČR provedeno zákonem č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích. V rámci uvedeného zákona došlo též k implementaci příslušných právních předpisů EU upravujících oblast zdravotnických prostředků<sup>70</sup>. Dalším souvisejícím právním předpisem je již dříve zmiňovaný zákon č. 102/2001 Sb., o obecné bezpečnosti výrobků. Věcně příslušnými orgány v dané oblasti jsou Ministerstvo zdravotnictví a dále Státní ústav pro kontrolu léčiv. V rámci uvedeného právního předpisu je široké škále osob (např. výrobcům, zplnomocněným zástupcům, dovozcům, distributorům nebo zdravotnickým zařízením oprávněným poskytovat zdravotnické prostředky) stanoven postup, jakým způsobem je možné užívat zdravotnické prostředky (např. vystavení prohlášení o shodě nebo obsah návodu k užívání zdravotnického prostředku).

Samotný dovoz zdravotnických prostředků tedy nepodléhá žádnému zvláštnímu povolovacímu řízení a celní orgány musí v rámci celního řízení zkontrolovat, zda jsou splněny všechny požadavky na zdravotnické prostředky kladené jak právními předpisy ČR, tak i EU.

## 2.2.2 Oblast ochrany životního prostředí

Ochrana životního prostředí by měla být jednou z hlavních politik a to nejenom státu jako takového, ale i každého jedince žijícího ve společnosti. Přestože se jedná o poměrně novou oblast, stala se nedílnou součástí běžného života. S problematikou ochrany životního prostředí se tedy v běžném životě setkáváme neustále.

---

<sup>70</sup> Např. směrnice Rady 90/385/EHS o sblížení právních předpisů členských států pro aktivní implantabilní zdravotnické prostředky, nebo směrnice Rady 93/42/EHS týkající se zdravotnických prostředků

Proto není žádným překvapením, že pronikla i do opatření uplatňovaných na zboží v souladu s jejich dovozem nebo vývozem, a které je možné zařadit pod samostatnou oblast opatření k zajištění ochrany životního prostředí. To ovšem neznamená, že v rámci uplatňování jiných opatření není zohledňována ochrana životního prostředí. Především u některých opatření z oblasti ochrany spotřebitele, je ochrana životního prostředí jedním z hlavních hledisek<sup>71</sup>.

Oblast ochrany životního prostředí lze rozdělit na samostatné problematiky upravující obchod s CITES – ochrana druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin, problematiku obalů a odpadů a problematiku ochrany ovzduší.

#### 2.2.2.1 CITES – ochrana druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin

V roce 1992 přistoupila tehdejší Česká a Slovenská Federativní Republika k Úmluvě o mezinárodním obchodu ohroženými druhy volně žijících živočichů a rostlin, která je označována zkratkou CITES. Tímto se ČR zavázala k ochraně volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin, které jsou ohroženy na přežití, s cílem jejich zachování regulováním obchodu. Součástí úmluvy byl i požadavek na právní regulaci dovozu a vývozu volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin.

S ohledem na členství ČR v EU je legislativní úprava provedena jak na úrovni EU tak i na úrovni národní. Na úrovni EU se právní úprava provedena především<sup>72</sup> nařízením Rady ES č. 338/1997 – o ochraně druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin regulováním obchodu s nimi. Na národní úrovni je to zákon č. 100/2004 Sb., o ochraně druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin, regulováním obchodu s nimi a dalších opatřeních k ochraně těchto druhů. Právní ochrany pojímají nejenom živočichové a rostliny, ale i výrobky z nich nebo pouze určité látky a výtažky z nich. Takové zboží je možné označit jako „*citesové*“.

*Citesové* zboží je rozděleno do několika kategorií, které dle míry ohrožení podléhají více či méně přísnému režimu obchodování. Věcně příslušným úřadem je Ministerstvo životního prostředí, které vydává povolení k dovozu nebo vývozu.

71 Např. problematika biocidních přípravků, problematika veterinárního zboží a další.

72 Na úrovni EU existuje celá řada právních aktů s dopadem na obchodování s CITES, např. nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1007/2009 o obchodování s produkty z tuleňů a další.

Dozor nad dodržováním právních předpisů v oblasti zajišťuje Česká inspekce životního prostředí. Obecně je možné konstatovat, že *citované* zboží lze dovést nebo vyvézt pouze na základě povolení.

Celní orgány v případě dovozu, vývozu, zpětného vývozu a tranzitu kontrolují, zda je zboží doprovázeno příslušnými doklady. Zároveň mají povinnost sdělovat Ministerstvu životního prostředí informace o zjištěném porušení právních předpisů v dané oblasti.

### 2.2.2.2 *Obaly*

Problematika obalů velice úzce souvisí s odpady. Též zákon č. 125/1997 Sb., o odpadech, upravuje v § 18 a 19 základní povinnosti výrobců a dovozců ve vztahu k nakládání s obaly. Samostatná právní úprava v oblasti obalů byla vytvořena právě za účelem ochrany životního prostředí s důrazem na předcházení vzniků odpadů z obalů. Jedná se především o snižování hmotnosti, objemu, škodlivosti obalů a chemických látek v nich obsažených.

Příslušnou právní úpravou na úrovni EU je směrnice Evropského parlamentu a Rady 94/62/ES z 20. prosince 1994 o obalech a obalových odpadech. V ČR je problematika obalů regulována zákonem č. 477/2001 Sb., o obalech. V rámci uvedeného zákona je velké množství správních úřadů, ale jako nejdůležitější je možné označit Ministerstvo životního prostředí, které vede evidence, vydává rozhodnutí, podává návrhy a podněty jiným orgánům státní správy v souvislosti s problematikou obalů a dále Česká inspekce životního prostředí, která provádí kontrolní činnosti, vede řízení o porušení právních předpisů v dané oblasti a ukládá sankce za porušení.

Celní orgány při dovozu obalů nebo balených výrobků kontrolují plnění povinností osob uvádějících obaly nebo balené výrobky na trh, a to hlavně ve smyslu prevence, označování obalů a označování vratných zálohovaných obalů.

### 2.2.2.3 *Ochrana ovzduší*

Právní regulace ochrany ovzduší vznikla za účelem ochrany ovzduší a ochrany ozonové vrstvy Země s cílem snížení znečištění ovzduší. Jako jeden ze základních právních předpisů upravující danou oblast je možné uvést nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1005/2009, o látkách, které poškozují ozonovou vrstvu.

V ČR je to pak zákon č. 73/2012 Sb., o látkách, které poškozují ozonovou vrstvu, a o fluorovaných skleníkových plynech, v rámci kterého jsou upraveny práva a povinnosti osob při ochraně ozonové vrstvy Země a klimatického systému Země před nepříznivými účinky škodlivých látek a plynů.

Za nebezpečné látky a plyny jsou považovány regulované látky a výrobky, které je obsahují. Dále fluorované skleníkové plyny a výrobky, které je obsahují. Pro dovoz a vývoz nebezpečných látek a plynů je nezbytné disponovat příslušnou licencí, kterou vydává přímo Evropská komise. Příslušnými správními úřady jsou Ministerstvo životního prostředí, které vede evidenci, Česká inspekce životního prostředí, která provádí dozor, vede řízení o porušení předpisů a ukládá sankce a celní úřady.

Činnost celních úřadů spočívá při dovozech a vývozech nebezpečných látek v kontrole všech povinných dokladů (např. licencí) a vedení evidencí dovozů a vývozu. Dále poskytují Ministerstvu životního prostředí údaje z evidencí, které se týkají vývozu a dovozu nebezpečných látek a plynů. Při kontrolách jsou celní orgány oprávněny požadovat odbornou pomoc České inspekce životního prostředí.

#### 2.2.2.4 Odpady

Poslední problematikou z oblasti opatření směřujících k ochraně přírody je problematika odpadů. Oblast odpadů též zahrnuje pravidla pro předcházení vzniku odpadů a pro nakládání s nimi, ochranu lidského zdraví a omezování nepříznivých dopadů využívání přírodních zdrojů. Na úrovni EU je problematika odpadů upravena množstvím právních předpisů<sup>73</sup>. V ČR je pak nejdůležitější zákon č. 185/2001Sb., o odpadech. V rámci příslušných právních předpisů jsou odpady definovány a zařazeny do jednotlivých kategorií dle jejich nebezpečnosti a škodlivosti. Za odpad je považována každá movitá věc, která je definována v příslušných právních předpisech, a které se osoba zbavuje, má úmysl nebo povinnost se jí zbavit. Za věcně příslušný správní úřad je možné považovat Ministerstvo životního prostředí.

Obecně je možné konstatovat, že dovoz odpadů za účelem jejich likvidace je zakázán. Dovoz odpadů za účelem jejich využití<sup>74</sup> je povolen pouze za stanovených

73 Např. nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1013/2006 o přepravě odpadů.

74 Např. dovoz druhotných surovin (železný šrot, sběrový papír apod.).

podmínek. Takový dovoz odpadů může být proveden pouze v případě, že oznamovatel obdržel písemný souhlas od příslušných úřadů zemí odeslání, určení a popř. tranzitu, popř. se jedná o odpad, který není nebezpečný a škodlivý.

Celní orgány v rámci celního řízení kontrolují, zda není předmětem dovozu odpad a za jakým účelem je dovážen. Dále ověřují, o jakou kategorii odpadů se jedná, případně zda je doprovázen příslušnými doklady. V případě vývozu je situace obdobná. Vývoz za účelem likvidace je zakázán, až na určité výjimky<sup>75</sup>. Celní orgány při ukončení režimu vývoz opatří příslušnou kopii průvodního dokladu razítkem a zašlou ji příslušnému orgánu v zemi odeslání (v ČR je to Ministerstvo životního prostředí).

### 2.2.3 Oblast politicko-bezpečnostních opatření

Specifickou oblastí netarifních opatření je oblast politicko-bezpečnostních opatření, neboť při uplatňování některých z těchto omezení může vznikat i určitá ekonomická škoda (např. zákaz vývozu určitých komodit zboží). Toto je ovšem vyváženo požadavkem na globální bezpečnost a omezení terorismu. Jednotlivé okruhy popsané v rámci uvedené oblasti totiž mohou velice úzce souviset právě s terorismem, šířením jaderného či jiného zbrojního arzenálu do tzv. nestabilních oblastí světa. O významu politicko-bezpečnostních opatření svědčí též fakt, že případná porušení některých povinností stanovených napříč příslušných právních předpisů nezakládají pouze odpovědnost správně-právní, ale mohou mít též trestně-právní dopady na jednotlivé fyzické osoby. V rámci politicko-bezpečnostních opatření je úkolem celních orgánů zabránit takovým obchodům, v rámci kterých by mohlo dojít k vývozům (v některých případech i k dovozům) takových komodit, které by v rukou „druhé“ strany mohly způsobit určitou nestabilitu v rozložení světových sil, nebo by mohly znamenat značné zvýšení útočného potenciálu některých teroristických organizací nebo skupin.

Konkrétními oblastmi podřazenými pod uplatňování politicko-bezpečnostních opatření je možné zařadit problematiku agens a toxinů, chemických zbraní, mezinárodních sankcí, zboží dvojího užití, mučících nástrojů, radioaktivního materiálu, zbraní, střeliva a výbušnin a vojenského materiálu.

75 Island, Lichtenštejnsko, Norsko a Švýcarsko.



### 2.2.3.1 *Agens a toxiny (biologické a toxinové zbraně)*

V roce 1975 vstoupila v platnost Úmluva o zákazu vývoje, výroby a hromadění zásob bakteriologických (biologických) a toxinových zbraní a o jejich zničení, ke které tehdy ještě Československo přistoupilo. Tímto se Československo (následně ČR) zavázalo přijmout taková opatření, která povedou k zákazu a zamezení vývoje, výroby, hromadění, získávání nebo držení agentů, toxinů, zbraní, zařízení a nosičů. Předmětná opatření jsou pro ČR stanovena zákonem č. 281/2002 Sb., o některých opatřeních souvisejících se zákazem bakteriologických (biologických) a toxinových zbraní a v souvisejících prováděcích předpisech. Příslušným úřadem veřejné správy pro danou oblast je Státní úřad pro jadernou bezpečnost, který provádí dozor, vydává příslušná povolení a vede evidence.

Pod pojem biologický agens lze podřadit jakýkoliv organismus přírodní i modifikovaný, jehož záměrné použití může způsobit smrt, onemocnění anebo zneschopnění lidí a zvířat, nebo který může způsobit úhyn nebo poškození rostlin. Pod pojmem toxin si lze představit látky vzniklé z jakýchkoliv organismů včetně mikroorganismů, zvířat nebo rostlin, jakéhokoliv způsobu výroby, přírodní nebo modifikované, nebo látky chemicky syntetizované, která může způsobit smrt, nemoc nebo jinak ublížit lidem, zvířatům nebo rostlinám. Jako bakteriologické (biologické) a toxinové zbraně jsou označovány takové zbraně, jejichž ničivý účinek je založen na vlastnostech biologických agens a toxinů. V obecné rovině je možné konstatovat, že vývoj, výroba a obchod s takovými zbraněmi a zařízeními pro jejich výrobu je zakázána. Nakládání (kam spadá i dovoz a vývoz) s biologickými agens a toxiny možné je, ale pouze za stanovených podmínek.

Při dovozu vysoce rizikových biologických agens a toxinů mohou celní orgány zboží propustit, pouze pokud je doloženo originálem (nebo úředně ověřenou kopií příslušného povolení) Státního úřadu pro jadernou bezpečnost, dále licenci vydanou Licenční správou Ministerstva průmyslu a obchodu, kupní smlouvu uzavřenou mezi dovozcem a jeho zahraničním smluvním partnerem s přesnou specifikací kontrolovaných vysoce rizikových biologických agens nebo toxinů, včetně jejich množství a prohlášení s písemným závazkem konečného uživatele, že specifikované vysoce rizikové biologické agens nebo toxiny budou používány pouze

k povolenému účelu. V případě vývozu jsou požadovány stejné údaje, které musí být doplněny o prohlášení příjemce, že zboží nebude bez souhlasu odesílatele dále reexportováno.

### 2.2.3.2 *Chemické zbraně*

Jako mnoho jiných zemí, přistoupila ČR v roce 1993 k Úmluvě o zákazu vývoje, výroby, hromadění zásob a použití chemických zbraní a o jejich zničení, která vstoupila v platnost v roce 1997. Tímto se ČR zavázalo k zavedení úplného a účinného zákazu vývoje, výroby, nabývání, hromadění zásob, přechovávání, převodu a použití chemických zbraní a zničení již existujících zbraní. Z uvedených důvodů byl přijat zákon č. 19/1997 Sb., o některých opatřeních souvisejících se zákazem chemických zbraní, v rámci kterého jsou mimo jiné upraveny též postupy pro nakládání (např. dovoz nebo vývoz) s toxickými chemickými látkami a jejich prekurzory, zneužitelnými k výrobě chemických zbraní. Věcně příslušným úřadem je Státní úřad pro jadernou bezpečnost, který provádí dozor, vydává povolení a vede příslušné evidence.

Jak vyplývá z názvu výše uvedené úmluvy, je v ČR absolutní zákaz výroby, používání, vývoje, vlastnění, dovozu vývozu, ale i tranzitu chemických zbraní. Existují látky, ze kterých je možné chemické zbraně vyrábět, ale které jsou nezbytné pro fungování některého z průmyslových odvětví<sup>76</sup>. Jedná se například o toxické chemické látky<sup>77</sup>, prekurzory potřebné v určitých stádiích výroby toxické chemické látky, organické chemické látky nebo chemické látky, které jsou schopny rychle vyvolat u člověka krátkodobé podráždění smyslových orgánů nebo rychlé a krátkodobé fyzické zneschopnění. Zjednodušeně je možné konstatovat, že nakládat s chemickými látkami uvedenými v příslušných právních předpisech je možné pouze se souhlasem Státního úřadu pro jadernou bezpečnost.

Obdobně jako při dovozech vysoce rizikových biologických agens a toxinů, spocívá činnost celních orgánů v kontrole originálu (nebo úředně ověřené kopii příslušného povolení) Státního úřadu pro jadernou bezpečnost, případně licence

76 Např. chlor je běžně používán v chemickém průmyslu, ale může být zneužit k výrobě chemických zbraní (masivní nasazení chemických zbraní na bázi chloru bylo např. v první světové válce).

77 Taková chemická látka, která může svým chemickým působením na životní procesy způsobit smrt, dočasně zneschopnění nebo trvalou újmu na zdraví lidem nebo zvířatům anebo zničení rostlin.

vydané Licenční správou Ministerstva průmyslu a obchodu. Dále v kontrole kupní smlouvy, uzavřené mezi dovozcem a jeho zahraničním smluvním partnerem, s přesnou specifikací chemických látek, včetně jejich množství a prohlášení s písemným závazkem konečného uživatele, že specifikované chemické látky budou používány pouze k povolenému účelu. V případě vývozu jsou požadovány stejné údaje, které musí být doplněny o prohlášení příjemce, že zboží nebude bez souhlasu odesílatele dále reexportováno. Pokud není splněna některá z uvedených podmínek, má to za následek, že zboží není do příslušného režimu propuštěno.

### 2.2.3.3 *Mezinárodní sankce*

S cílem udržet mezinárodní mír a bezpečnost, ochrany lidských práv a svobod a boje proti mezinárodnímu terorismu, vznikla na úrovni EU právní regulace oblasti uplatňování mezinárodních sankcí. Uplatňování mezinárodních sankcí na různé subjekty by mělo sloužit k vynucení určitého chování, které by bylo v souladu s výše jmenovanými cíly. Ovšem mezinárodní sankce mohou přesahovat problematiku zahraničního obchodu jako takového a jejich aplikace k určitým druhům zboží je ve své podstatě až druhotná. Uplatňované mezinárodní sankce mohou mít podobu diplomatických sankcí, pozastavení spolupráce s třetí zemí, bojkotu sportovních a kulturních akcí, finančních sankcí, zákazů letů, omezení vstupu a obchodní sankce (všeobecné nebo zvláštní obchodní sankce, zbrojní embarga), přičemž právě s posledně jmenovanými se lze setkat při dovozu nebo vývozu zboží.

Záměr popsat právní úpravu na úrovni EU přináší řadu problémů, neboť v uvedené oblasti se právní předpisy neustále vyvíjejí v návaznosti na světový politický vývoj<sup>78</sup>. Nicméně aktuálně uplatňované sankce EU lze najít na stránkách Evropské unie – vnější činnost<sup>79</sup>. Právním předpisem, upravujícím danou oblast na úrovni ČR, je zákon č. 69/2006 Sb., o provádění mezinárodních sankcí. Věcně příslušným úřadem v této oblasti je Ministerstvo financí. Obecně je možné konstatovat, že vývoz zboží subjektům zatíženým některou z obchodních sankcí je zakázán. Z tohoto zákazu existují určité výjimky<sup>80</sup>, které Ministerstvo financí může povolit rozhodnutím o povolení výjimky.

78 Např. v souvislosti se zabitím Usámy Bin Ládina se předpisy upravující sankce na jeho osobu stali bezpředmětnými.

79 Webové stránky Evropské unie – vnější činnosti. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/external\\_relations/sanctions/docs/measure\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/external_relations/sanctions/docs/measure_en.pdf).

80 Např. v souvislosti s poskytováním humanitární pomoci.

Celní orgány při své činnosti dohlížejí na to, aby nedošlo k vývozu zboží určeného pro subjekt (osobu, organizaci, stát), na který je uplatňována některá z obchodních sankcí. V případě že je takový vývoz identifikován, celní orgány zboží nepropustí.

### *2.2.3.4 Zboží dvojího užití*

Existuje velice rozsáhlá skupina zboží, které lze použít pro jeho „speciální“ (technicko-konstrukční) vlastnosti jak pro civilní, tak i vojenské účely, pro nevýbušné účely, tak i pro jakoukoliv formu podpory výroby jaderných zbraní nebo jiných jaderných výbušných zařízení, biologických nebo chemických zbraní, a to včetně softwaru a technologií. Takové zboží se nazývá zbožím dvojího užití.

Právním předpisem, upravujícím danou oblast na úrovni EU, je nařízení Rady (ES) č. 428/2009, kterým se zavádí režim Společenství pro kontrolu vývozu, přepravy, zprostředkování a tranzitu zboží dvojího užití, který v příloze č. 1 obsahuje seznam zboží dvojího užití (na cca 280 stranách). V ČR je problematika zboží dvojího užití upravena v zákoně č. 594/2004 Sb., jímž se provádí režim Evropských společenství pro kontrolu vývozu zboží a technologií dvojího užití. Věcně příslušným úřadem pro danou oblast je Licenční správa Ministerstva průmyslu a obchodu. Vývoz zboží dvojího užití je možný pouze se souhlasem licenční správy, která jej vydává formou vývozního povolení.

Celní orgány v rámci své činnosti dohlížejí na to, aby nedošlo k vývozu zboží dvojího užití bez příslušných povolení, případně aby veškerá celní prohlášení předložená na vývoz zboží dvojího užití byla doložena příslušnými vývozními povoleními, která celní orgány potvrzují.

### *2.2.3.5 Mučící nástroje*

Pod pojmem mučící nástroje si asi většina čtenářů představí důmyslná zařízení používaná pro účely středověké tortury. V rámci současné legislativy je nutné si pod tímto pojmem představit zboží, které by mohlo být použito pro výkon trestu smrti, mučení nebo jiné kruté, nelidské či ponižující zacházení nebo trestání. Omezení nebo absolutní zákaz vývozu a dovozu zboží je aplikován například na šibenice, gilotiny, elektrická křesla, speciální pouta nebo elektrické paralyzéry, obušky nebo některé plyny používané k rozházení nepokojů.

Právním předpisem, upravujícím problematiku mučících nástrojů, je na úrovni EU nařízení Rady (ES) č. 1236/2005 o obchodování s některým zbožím, které by mohlo být použito pro trest smrti, mučení nebo jiné kruté, nelidské či ponižující zacházení nebo trestání, které obsahuje seznam zboží, u kterého je obchod zakázán a dále seznam zboží, u kterého je možný obchod pouze s povolením příslušného úřadu. Tím je v ČR Licenční správa Ministerstva průmyslu a obchodu. Právním předpisem provádějícím v ČR příslušné nařízení EU je zákon č. 38/2008 Sb., o vývozu a dovozu zboží, které by mohlo být zneužito pro výkon trestu smrti, mučení nebo jiné kruté, nelidské či ponižující zacházení nebo trestání. Jak vyplývá z výše uvedeného, je možný dovoz nebo vývoz vybraných mučících nástrojů pouze s předchozím souhlasem Licenční správy, která souhlas vydává formou dovozního nebo vývozního povolení.

Podobně jako u zboží dvojího užití celní orgány v rámci své činnosti dohlížejí na to, aby nedošlo k vývozu nebo dovozu mučících nástrojů bez příslušných povolení, případně aby veškerá celní prohlášení předložená na vývoz nebo dovoz mučících nástrojů byla doložena příslušnými vývozními povoleními, která celní orgány potvrzují. Současně dohlížejí na dodržování absolutního zákazu dovozu a vývozu určených mučících nástrojů.

#### 2.2.3.6 *Radioaktivní materiál*

Pro zajištění ochrany lidského zdraví a životního prostředí před možným nebezpečím souvisejícím s používáním jaderné energie, bylo nutné přijmout právní předpisy upravující danou oblast, a to jak na úrovni EU<sup>81</sup>, tak i na národní úrovni. Radioaktivní materiál je z hlediska celního zboží, ale vzhledem ke své potenciální nebezpečnosti je pro něj nezbytné stanovit zvláštní režimy zacházení.

Právním předpisem pro danou oblast je v ČR je zákon č. 18/1997 Sb., o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření. V rámci uvedeného právního předpisu jsou mimo jiné stanoveny podmínky pro nakládání s radioaktivními materiály, případně vymezené radioaktivní materiály, u kterých je obchod (respektive dovoz do ČR) zakázán. Příslušným úřadem je Státní úřad pro jadernou bezpečnost. Tento

81 Např. nařízení Rady č. 1493/93 – o přepravě radioaktivních látek mezi členskými státy nebo směrnice Rady 2006/117/EURATOM ze dne 20. listopadu 2006 o dozoru nad přepravou radioaktivního odpadu a vyhořelého paliva a o její kontrole

úřad provádí dozor a vydává povolení v dané oblasti. Zjednodušeně lze konstatovat, že dovoz a vývoz jaderného materiálu je možný pouze na základě povolení vydaného Státním úřadem pro jadernou bezpečnost.

Celní orgány, poté co je jim oznámen vstup na území ČR nebo výstup z území ČR, kontrolují, zda je dovoz či vývoz povolen příslušným úřadem a zda je celní prohlášení na dané zboží doloženo příslušným povolením. V případě vývozu zboží musí být současně předložena kopie dovozního povolení státu určení. V případech, kdy není splněna některá z podmínek, celní úřad zboží nepropustí a uskladní ho pod přímým celním dohledem. Vzhledem k potencionální nebezpečnosti takového zboží může být způsob uskladnění konzultován se Státním úřadem pro jadernou bezpečnost.

### *2.2.3.7 Střelné zbraně, střelivo a výbušniny*

Není pochyb o tom, že obchod se zbožím, které je možné zahrnout do kategorií zbraní, střeliva nebo výbušnin, není možné ponechat bez odpovídající právní regulace. Ač se to zdá nepochopitelné, EU nereguluje danou problematiku žádným přímo použitelným právním předpisem, ale pouze formou směrnic<sup>82</sup>.

V ČR je v oblasti zbraní a střeliva právní úprava provedena zákonem č. 228/2005 Sb., o kontrole obchodu s výrobky, jejichž držení se v České republice omezuje z bezpečnostních důvodů, respektive nařízením vlády č. 230/2005 Sb., kterým se stanoví seznam stanovených výrobků, podmínky, za nichž lze uskutečnit dovoz nebo vývoz nebo přepravu stanovených výrobků, a náležitosti a vzory žádostí o udělení povolení. Do zvláštního režimu spadají nejenom zbraně a střelivo, ale i hlavní části zbraní **a střeliva (i tzv. plynových a expanzních)** a střelný prach. Dovoz a vývoz takového zboží je možný pouze se souhlasem (povolením) Licenční správy Ministerstva průmyslu a obchodu.

V oblasti výbušnin (a pyrotechniky) je příslušným právním předpisem zákon č. 61/1988 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní **báňské správě**, který

---

82 Např. směrnice Rady 93/15/EHS o harmonizaci předpisů týkajících se uvádění na trh a dozoru nad výbušninami pro civilní použití nebo SMĚRNICE RADY 91/477/EHS o kontrole nabytí a držení zbraní.

mimo jiné stanovuje povinnosti při dovozu, vývozu nebo tranzitu výbušnin. Příslušným úřadem pro danou oblast je Český báňský úřad, který je dozorovým orgánem a současně vydává příslušná povolení.

Celní orgány v rámci celního řízení vztahujícího se k dovozu nebo vývozu zbraní, střeliva nebo výbušnin musí ztotožnit zboží dle obchodních dokladů a dále potvrdit předložené dovozní nebo vývozní povolení. V případě jakýchkoli pochybností celní úřad zboží nepropustí.

Dalším úřadem, který má určitou působnost v dané oblasti, je Český úřad pro zkoušení zbraní a střeliva, který v případě pochybností a na základě žádosti celních orgánů rozhoduje, zda je předmětné zboží hlavní částí zbraně nebo částí střeliva a podléhá zvláštnímu, výše popsanému režimu.

#### 2.2.3.8 *Vojenský materiál*

S ohledem k požadavkům mezinárodních organizací na vytvoření účinné státní kontroly obchodu s vojenským materiálem, vznikla potřeba tuto oblast legislativně upravit. O tom, že vojenský materiál je určitou strategickou komoditou, není pochyb a stát by měl mít určitou kontrolu<sup>83</sup> nad jeho pohybem. V ČR vždy existovala významná zbrojní produkce, která z větší části směřovala mimo ČR a velmi se podílela na celkovém objemu vývozu z ČR. Z uvedeného důvodu se může jakékoliv omezující opatření jevit jako kontraproduktivní, ovšem bylo nezbytné stanovit rámec podmínek pro podnikání v oblasti zahraničního obchodu s vojenským materiálem, jakož i pro udělování licencí na jednotlivé obchodní případy. Při absenci předmětné právní úpravy by se mohlo stát, že vojenský materiál vyprodukovaný v ČR by mohl být v případě válečného konfliktu proti ČR použit.

Příslušným právním předpisem, upravujícím zahraniční obchod s vojenským materiálem, je zákon č. 38/1994 Sb., o zahraničním obchodu s vojenským materiálem a vyhláška č. 210/2012 Sb., o provedení některých ustanovení zákona č. 38/1994 Sb., o zahraničním obchodu s vojenským materiálem, která obsahuje seznam vojenského materiálu. Příslušným správním úřadem je Licenční správa Ministerstva průmyslu a obchodu, která vydává příslušná povolení. Velice zjednodušeně je možné konstatovat, že obchodovat s vojenským materiálem může pouze osoba, která má

83 Kterou ztratil v okamžiku, kdy obchod a produkce vojenského materiálu přešla na do soukromého sektoru na nestátní subjekty.

tzv. generální povolení k takovému obchodu a zároveň má vydané dílčí dovozní nebo vývozní licence k jednotlivým obchodním operacím. Pod pojmem vojenský materiál si mnozí představují vojenské zbraně a techniku. Ovšem tento pojem zahrnuje i materiály, suroviny, technologie a software, který byl vyvinut pro potřeby ozbrojených sil nebo je jimi hromadně používán. Pojem obchod s vojenským materiálem zahrnuje i zprostředkování takových obchodů.

Celní orgány mají v uvedené oblasti trochu širší pravomoci, ovšem ve vztahu k celnímu řízení primárně kontrolují, zda dovážený nebo vyvážený vojenský materiál doprovází příslušná povolení vystavená licenční správou. V případě absence příslušných povolení není možné zboží propustit.

### 2.2.4 Oblast společné zemědělské a rybářské politiky

V rámci EU existuje oblast označovaná jako společná organizace zemědělských trhů. Tato je zaměřena především na zajištění produkce potravin, jejich export, rozvoj zemědělství a venkova a zabezpečení životní úrovně zemědělců. Oblast společné organizace zemědělských trhů je velice široká a zahrnuje u vybraných odvětví i dovozní licence, které mají za cíl sledovat dovozy a vyloučit nebo napravit nepříznivé dopady, které by na trh EU mohly mít dovozy některých zemědělských produktů. Dále zahrnuje vývozní licence, na základě kterých jsou poskytovány při vývozu do třetích zemí náhrady, které jsou založeny na rozdílu mezi cenami uvnitř EU a cenami na světovém trhu a které nepřekročí míru stanovenou závazky EU v rámci WTO. Věcně příslušným úřadem v ČR je Státní zemědělský intervenční fond, který mimo jiné též poskytuje subvence při vývozu zemědělských výrobků a potravin, rozhoduje o poskytnutí licence při dovozu a vývozu zemědělských výrobků a potravin a kontroluje plnění podmínek poskytnutí licence a vykonává dozor v dané oblasti.

Z velkého množství právních předpisů upravující danou oblast je možné zmínit nařízení Rady (ES) č. 1234/2007 kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty. Na národní úrovni pak zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu.

Celní orgány propouštějící zboží do režimu volného oběhu na základě dovozní licence, popřípadě výpisu z dovozní licence, pořizují z předložené dovozní licence, popřípadě výpisu z ní, kopii a o těchto vede evidence. Součástí celního řízení může



být i odebrání vzorku za účelem zjištění složení konkrétního zboží. V případě vývozu, a pokud je požadována vývozní náhrada na zboží, musí být předložena vývozní licence (u určených druhů zboží). Mimo licencí celní orgány dále kontrolují, zda jsou na celním prohlášení uvedeny veškeré požadované údaje. Též mohou kontrolovat množství vyváženého zboží. Existuje i zpětná vazba po vyplacení náhrad, kdy jsou u jednotlivých subjektů prováděny kontroly po propuštění zboží, které mají za úkol prověřit, zda vyvezené zboží není reexportováno zpět do EU, čímž by se čerpání dotace stalo neoprávněným.

Společná rybolovná politika byla dříve součástí společné zemědělské politiky, ale jak se EU vyvíjela, vytvořila si postupně vlastní identitu. V rámci EU je cílem této politiky především zajištění rybolovné produkce, rozvoj rybolovu, ochrana životního prostředí a zamezení nezákonného, nehlášeného a neregulovaného rybolovu. Nejdůležitějším právním předpisem upravujícím danou oblast na úrovni EU je nařízení Rady (ES) č. 1005/2008, kterým se zavádí systém Společenství pro předcházení, potírání a odstranění nezákonného, nehlášeného a neregulovaného rybolovu.

Dovoz předmětného zboží je možný pouze za situace, kdy je ke zboží doloženo osvědčení o úlovku. Toto osvědčení potvrzuje stát vlajky rybářského plavidla nebo rybářských plavidel, z jejichž odlovů byly produkty rybolovu získány. Cílem je potvrdit, že tyto odlovy byly provedeny v souladu s příslušnými právními předpisy a mezinárodními opatřeními pro zachování a řízení zdrojů.

Celní orgány v případě dovozu produktů rybolovu kontrolují, zda je zásilka doložena příslušným potvrzením. Toto potvrzení však musí být příslušným celním orgánům předloženo minimálně tři dny před předpokládaným dovozem. Celní orgány současně prověří dovozní operaci v systému varovných oznámení Komise<sup>84</sup>. Pokud celní orgány o podmínkách dovozu nemají žádnou pochybnost, tento povolí. Pokud jistá pochybnost existuje, dovoz nepovolí a požádají o dodatečné důkazy nebo o pomoc příslušné orgány státu vlajky rybářského plavidla.

---

84 Internetové stránky Evropské komise. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/fisheries/cfp/illegal\\_fishing/info/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/fisheries/cfp/illegal_fishing/info/index_en.htm)

### 2.2.5 Ostatní oblasti

Pod označením „ostatní“ je nutné si představit naprosto specifické oblasti, které vzhledem ke svému charakteru nelze věcně zařadit pod žádnou z výše popsaných problematik. Pod uvedenou „sběrnou“ oblast můžeme podřadit problematiku předmětů kulturního dědictví a problematiku práv duševního vlastnictví.

#### 2.2.5.1 Předměty kulturního dědictví

Existuje určitá kategorie zboží, u které existují též zákazy a omezení neje-nom u dovozu a vývozu zboží, ale i u obchodu mezi členskými státy EU. Jedná se o zboží, které je ochráněno jako národní kulturní poklad, neboť má určitou uměleckou, historickou nebo archeologickou hodnotu. Právních předpisů upravujících danou oblast na úrovni EU je široká řada<sup>85</sup>. V ČR se jedná především o zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči a zákon č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty. Věcně příslušnými orgány státní památkové péče jsou Ministerstvo kultury, krajské úřady a obecní úřady obcí s rozšířenou působností. Osoba, která hodlá kulturní památku vyvézt, musí požádat Ministerstvo kultury o předchozí souhlas k vývozu. Současně se souhlasem k vývozu vydá Ministerstvo kultury rozhodnutí ve správním řízení, ve kterém stanoví podmínky, za jakých se vývoz kulturní památky má uskutečnit.

Celní orgány při vývozu kontrolují, zda je dodržován předchozí souhlas Ministerstva kultury a zda kulturní památka vyvezená do zahraničí byla ze zahraničí vrácena zpět a v dobrém stavu. Při dovozu kontrolují, zda je převoz uskutečněn s předchozím souhlasem příslušného orgánu státu, z něhož mají být dovezen. Dále se podílejí na dokumentaci, výzkumech a průzkumech zejména movitých kulturních památek. Při plnění svých úkolů mohou spolupracovat s orgány státní památkové péče, jimž podle jejich příslušnosti podávají v případě zjištění nedostatků podněty k přijetí opatření k nápravě nebo návrhy na zahájení řízení.

#### 2.2.5.2 Duševní vlastnictví

Jednou z prioritních činností celních orgánů jsou činnosti v oblasti ochrany práv duševního vlastnictví. Výsledky z akcí zaměřených na ochranu práv duševního vlastnictví jsou široké veřejnosti prostřednictvím sdělovacích prostředků velice

85 Např. Nařízení Rady (ES) č. 116/2009 ze dne 18. prosince 2008 o vývozu kulturních statků.

často prezentovány. Celní orgány v ČR se aktivně zapojují do boje proti padělání a pirátství. Pro tento boj využívají svých pravomocí vycházejících z legislativy ČR i EU. Celní orgány mohou přijímat určitá opatření ke zboží, u kterého je podezření, že by mohlo porušovat práva duševního vlastnictví. Takto je majitelům dotčených práv dán prostor pro uplatňování jejich ochrany. Ochrana práv duševního vlastnictví je celními orgány uplatňována i v rámci celního řízení, při propouštění zboží do některého z celních režimů. Protože je oblast ochrany práv duševního vlastnictví samostatně zpracována v jiné kapitole, nebude jí zde věnována podrobnější pozornost.

### 2.2.6 Shrnutí netarifních opatření

V žádném případě není možné konstatovat, že v rámci jednotlivých oblastí došlo k jejich vysvětlení vyčerpávajícím způsobem. Jedná se spíše o jakýsi katalog jednotlivých opatření a k nim uvedených nejdůležitějších právních předpisů. Některé z oblastí výše uvedených netarifních opatření by si jistě zasloužily samostatné rozpracování. Jak je zřejmé z předchozího textu, je problematika uplatňování netarifních opatření velice široká a v podstatě zahrnuje zboží napříč celým celním sazebníkem. Je skutečností, že u některých podpoložek kombinované nomenklatury je uplatnění netarifních opatření zřejmé<sup>86</sup>. Existují ale druhy zboží, u kterých je podřazení pod konkrétní netarifní opatření velice problematické<sup>87</sup>. V některých oblastech jsou činnosti celních orgánů také mnohem širší a nesouvisí pouze s celním řízením. V rámci dohledových a kontrolních činností musejí celní orgány spolupracovat s celou řadou věcně příslušných správních úřadů.

Ač by se mohlo zdát, že celní orgány jen formálně kontrolují předkládání povolení, licence nebo jiné příslušné doklady, opak je pravdou. Pokud je při celním řízení zboží doloženo veškerými požadovanými doklady, je vše v pořádku a celní orgány skutečně pouze doklady potvrdí. Hlavní význam dohledu celních orgánů spočívá v odhalování takových dovozů nebo vývozů, při kterých je totožnost zboží záměrně zastírána za účelem obcházení splnění povinností stanovených v příslušných právních předpisech. V některých případech jsou chybné údaje uváděny pouze z nedbalosti, ovšem faktický dopad (obcházení netarifních opatření) je stejný.

86 Např. podpoložka KN 93019000 – ostatní vojenské zbraně a střelivo bude bezpochyby vojenským materiálem.

87 Např. problematika zboží dvojího užití.

V takových případech, má velký význam fyzická kontrola zboží, případně kontrola předložených dokladů, tzv. dokladová kontrola. Při takových kontrolách pak zkušenosti a odborné znalosti jednotlivých zaměstnanců celní správy často vedou k odhalení a zamezení nelegálního dovozu nebo vývozu. Současně je možné konstatovat, že v souvislosti se zavedením elektronického celního řízení (tzv. e-dovozy a e-vývozu), v rámci kterého nejsou zpravidla předkládány žádné fyzické doklady, se možnost odhalování porušování právních předpisů v oblasti uplatňování netarifních opatření přímo při celním řízení do určité míry ztížila. Tento stav zvyšuje význam kontrol po propuštění zboží<sup>88</sup> zaměřených právě na dodržování povinností stanovených pro některá netarifní opatření.

## 2.3 Správa tradičních vlastních zdrojů Společenství

### 2.3.1 Úvod

Česká republika se přistoupením k Evropské unii (dále jen „EU“) v květnu 2004 plně zapojila do rozpočtové politiky EU. Tento krok znamenal pro Celní správu České republiky vznik zcela nových pravidel pro oblast správy cel. Clo již není v plné výši příjmem rozpočtu ČR, ale jeho poměrná část je pravidelně ve stanovených lhůtách odváděna do rozpočtu EU. Rozpočet EU tvoří příjmy označované jako vlastní zdroje<sup>89</sup> a reprezentují je následující položky tohoto rozpočtu:

- tzv. tradiční vlastní zdroje – Traditional own resources (dále jen “TOR”) tvoří cca 16,5 % příjmů rozpočtu EU a jedná se o cla z obchodu se třetími zeměmi stanovená podle společného celního sazebníku a dávky a další poplatky stanovené v rámci společné organizace trhu cukrem;
- zdroj založený na dani z přidané hodnoty – tvoří cca 13 % příjmů rozpočtu EU;
- zdroj založený na hrubém národním důchodu – tvoří cca 69 % příjmů rozpočtu EU;
- zbývajících cca 1,5 % příjmů rozpočtu EU tvoří další zdroje (např. přebytek rozpočtu předchozího roku, pokuty a jiné sankce, úroky atd.

88 § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon.

89 článek 2 odst. 1 rozhodnutí Rady č. 2007/436/ES, Euratom, ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství.

Celní správa České republiky se při správě TOR řídí celou řadou právních předpisů jak EU, tak i předpisy národními. Významnou úlohu má i metodika stanovená ve vnitřních aktech řízení Celní správy České republiky. Mezi právní předpisy EU upravující oblast TOR patří zejména:

- nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“);
- nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „prováděcí nařízení“);
- rozhodnutí Rady č. 2007/436/ES, Euratom, ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (dále jen „RR 436/2007“);
- nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 1150/2000 ze dne 22. května 2000, kterým se provádí rozhodnutí 2007/436/ES, Euratom o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (dále jen „NR 1150/2000“);
- rozhodnutí Komise č. 97/245 ES, Euratom ze dne 20. března 1997 o postupech, jimiž členské státy předávají Komisi informace v rámci systému vlastních zdrojů Společenství (dále jen „RK 245/1997“).

Právní předpisy ČR upravující oblast výběru a správy TOR tvoří především následující právní normy:

- Zákon č. 13/1993 Sb., Celní zákon (dále jen „celní zákon“);
- Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky (dále někdy jen „zákon o Celní správě České republiky“);
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“)

Z předchozího textu vyplývá, že clo patří do skupiny tzv. tradičních vlastních zdrojů, což je dáno tím, že patří k příjmům rozpočtu EU s nejdelší historií. Vzhledem k tomu, že clo představuje významný zdroj příjmů EU (cca 16,5%), vyvolává tato skutečnost i značný zájem orgánů EU na řádném a včasném zajištění těchto příjmů v podobě odvodů cla ve prospěch příslušných účtů EU. Za tímto účelem provádí Komise (výkonný orgán EU) a Evropský účetní dvůr kontroly v oblasti správy TOR, přičemž lze říci, že Celní správa České republiky je takovými kontrolám podrobena každoročně. Kontroly jsou prováděné většinou v rozsahu několika pracovních dní a lze říci, že velmi vysoké odborné úrovni. Výsledkem kontrolní činnosti pak může být zjištění, že clo nebylo řádně a včas odvedeno do rozpočtu EU a s tím souvisí i hrozba předepsání poměrně citelných úroků za pozdní odvod

cla<sup>90</sup> a v určitých krajních případech i úhradu neodvedeného cla z prostředků státního rozpočtu ČR, tedy aniž by bylo vybráno od samotného dlužníka. Prioritním úkolem Celní správy České republiky při správě TOR je tedy zabezpečit co možná nejmenší počet případů sankcí v podobě úroků za pozdní odvod cla a zabránění situacím, kdy k odvodům příslušné částky cla dojde ze zdrojů státního rozpočtu ČR, tedy nikoliv úhradou ze strany dlužníka.

Úvodem je rovněž vhodné zmínit, že správa TOR se týká jak dovozního cla, tak i cla vývozního. Od vstupu ČR do EU je prozatím předmětem správy TOR pouze clo dovozní, neboť k výběru vývozního cla dosud nedošlo. Dovozním clem<sup>91</sup> se pak rozumí:

- clo a poplatky s rovnocenným účinkem vybírané při dovozu zboží („klasické clo“ vyměřené dle společného sazebníku, antidumpingové a vyrovnávací clo);
- dovozní poplatky zavedené v rámci společné zemědělské politiky nebo v rámci zvláštních úprav platných pro některé druhy zboží vzniklého zpracováním zemědělských produktů

### 2.3.2 Výpočet a zaúčtování částky cla

Mezi prvotní úkony v oblasti správy TOR patří výpočet částky cla a její zaúčtování. K výpočtu částky cla dochází, jakmile má celní orgán k dispozici všechny potřebné údaje<sup>92</sup>, které vloží do evidenční a současně výpočetní aplikace Celní správy České republiky, čímž dojde ke stanovení částky cla. Následně je takto vypočtená částka cla v on-line režimu přenesena do centrální účetní evidence cel a daní celních orgánů, čímž dojde fakticky k zaúčtování částky cla. Proces zaúčtování je tedy tvořen souborem několika neoddělitelných úkonů.

Avšak z uvedeného pravidla, že po výpočtu clo prostupuje do účetní evidence, existuje řada výjimek<sup>93</sup>, které spočívají v tom, že vypočtená částka cla neprostoupí do účetní evidence, nedojde tedy k jejímu zaúčtování. V praxi celních orgánů k této situaci dochází nejčastěji v souvislosti s případy částek cel, jejichž hodnota nepřesahuje hranici stanovenou článkem 868 prvním pododstavcem prováděcího nařízení, přičemž takto nízké částky nemusí být členskými státy účtovány. Limitní částka cla,

90 článek 11 odst. 3 NR 1150/2000.

91 Článek 4 odst. 10 celního kodexu.

92 Článek 217 odst. 1 první pododstavec celního kodexu.

93 Článek 217 odst. 1 druhý pododstavec písm. a) až c) celního kodexu, článek 217 odst. 1 třetí pododstavec celního kodexu a článek 220 odst. 2 celního kodexu.

o níž se neúčtuje, činí 10 EUR a je stanovována na základě přepočítacího kurzu podle článku 18 odst. 2 resp. 3 celního kodexu. Pro rok 2012 je např. stanovena limitní částka 10 EUR na hodnotu 248,- Kč. K zaúčtování cla rovněž nedochází, bylo-li zavedeno na zboží prozatímní antidumpingové a vyrovnávací clo. V tomto případě dochází k zaúčtování cla až poté, kdy je clo vyhlášeno nařízením, kterým se stanoví konečné antidumpingové nebo vyrovnávací clo v Úředním věstníku Evropských společenství<sup>94</sup>. Celní orgány clo rovněž nezaúčtují, resp. dodatečně nezaúčtují, pokud částku cla nelze zaúčtovat následkem chyby celních orgánů, přičemž tuto chybu nemohl dlužník rozumným způsobem zjistit a současně jednal v dobré víře a dodržel všechna ustanovení platných předpisů týkající se celního prohlášení<sup>95</sup>. Dále nelze clo zaúčtovat, jestliže ke sdělení celního dluhu nedošlo ve lhůtě tří let od vzniku celního dluhu<sup>96</sup>.

### 2.3.3 Dodatečné zaúčtování cla

K dodatečnému zaúčtování cla dochází za situace, kdy se celní orgány dovědí, že částka cla byla v původním řízení zaúčtována ve výši, která je nižší než částka cla dlužná ze zákona<sup>97</sup>. O nesprávném zaúčtování se mohou celní orgány dovědět na základě své kontrolní činnosti nebo z podání dlužníka. V případě, že k dodatečnému zaúčtování cla došlo po vlastním zjištění celních orgánů, je součástí doměřené částky cla také penále stanovené dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť ve smyslu § 2 odst. 3 písm. a) daňového řádu, se pro účely daňového řádu na clo pohlíží jako na daň. Penále v těchto případech činí 20 % z doměřované částky, jedná se tedy významnou sankci a poměrně účinný motivační nástroj pro dlužníky, aby při vlastním zjištění nesprávného zaúčtování cla konali z vlastní vůle, neboť při podání žádosti o dodatečné doměření cla toto penále u částky cla nevzniká<sup>98</sup>. Vyměřené penále se neodvádí do rozpočtu Společenství a je příjmem státního rozpočtu ČR.

94 Článek 218 odst. 2 druhý pododstavec celního kodexu.

95 Článek 220 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

96 Článek 221 odst. 3 celního kodexu.

97 Článek 220 odst. 1 celního kodexu.

98 § 251 odst. 4 daňového řádu.

### 2.3.4 Lhůty pro zaúčtování a dodatečné zaúčtování cla

Z pohledu správy TOR je dodržování lhůt pro zaúčtování cla zcela zásadní věcí, neboť zde existuje úzká spojitost s řádným a včasným odvodem cla do rozpočtu Společenství.

Ve vztahu ke lhůtám pro zaúčtování cla mohou nastat zejména tyto situace:

- Celní orgán přijme celní prohlášení s návrhem na propuštění zboží. V těchto případech musí dojít k zaúčtování cla nejpozději druhého dne po propuštění zboží do navrženého režimu<sup>99</sup>. Výjimkou jsou tzv. zjednodušené postupy<sup>100</sup>, u kterých lhůta pro zaúčtování cla začíná běžet od konce lhůty stanovené pro předkládání celních prohlášení. V těchto případech činí lhůta pro zaúčtování pět dnů od uplynutí stanovené lhůty, která nesmí být delší než 31 dní<sup>101</sup>.
- Celní orgán přistoupí k zaúčtování cla z moci úřední. Za těchto podmínek musí clo zaúčtovat do dvou dnů ode dne, kdy může vypočítat částku cla a určit dlužníka<sup>102</sup>.
- Celní orgán přistoupí k dodatečnému zaúčtování cla ve smyslu článku 220 odst. 1 celního kodexu. V tomto případě musí být clo zaúčtováno ve lhůtě dvou dnů, a to od okamžiku, kdy se celní orgány dověděly o této situaci, mohou vypočítat dlužnou částku cla a mohou určit dlužníka.
- Zvláštní lhůta je pak stanovena pro zaúčtování předběžného antidumpingového nebo vyrovnávacího cla, kdy tato cla je nutné zaúčtovat nejdéle do dvou měsíců od vyhlášení nařízení, kterým se stanoví konečné antidumpingové nebo vyrovnávacího cla v Úředním věstníku Evropských společenství<sup>103</sup>.

Lhůty pro zaúčtování cla uvedené v předchozím odstavci je možné za splnění daných podmínek prodloužit<sup>104</sup>. Vzhledem k tomu, že v podmínkách Celní správy České republiky se zaúčtované clo eviduje v centrálně vedeném systému, je možné výše uvedené lhůty pro zaúčtování a dodatečné zaúčtování prodloužit nejdéle na 14 dní.

99 Článek 218 odst. 1 celního kodexu.

100 Článek 76 celního kodexu.

101 Článek 218 odst. 1 druhý pododstavec celního kodexu.

102 Článek 218 odst. 3 celního kodexu.

103 Článek 218 odst. 2 druhý pododstavec celního kodexu.

104 Článek 219 celního kodexu.



### 2.3.5 Evidence zaúčtovaného cla v aplikaci TOR a jeho odvod ve prospěch rozpočtu EU

Jakmile je zaúčtována částka cla do účetní evidence, stávají se údaje o této částce součástí tzv. evidence A nebo evidence B programového modulu určeného ke správě TOR. Pro zařazení každé vyměřené částky cla do evidence A nebo B je rozhodující status této částky při jejím zaúčtování, resp. případná změna tohoto statusu v následném období.

Vyměřená částka cla má status A, jestliže se jedná o:

- uhrazenou částku cla, nebo
- neuhrazenou, ale zajištěnou částku cla, kde proti výměru nebyl podán opravný prostředek.

Vyměřená částka cla má status B, jestliže se jedná o:

- neuhrazenou a nezajištěnou částku cla, nebo
- neuhrazenou a zajištěnou částku cla, kde proti výměru byl podán opravný prostředek.

Částky cel, které jsou zahrnuty v evidenci A, se připisují (odvádějí) ve prospěch rozpočtu EU, a to nejpozději v první pracovní den po 19. dni druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo clo vyměřeno, resp. zaúčtováno<sup>105</sup>. O odvedených částkách cla vedených v evidenci A zasílá ČR orgánům EU měsíčně informace prostřednictvím příslušného výkazu<sup>106</sup>. Aby bylo možné provést odvody cla v termínu uvedeném v předchozí větě, v praxi celních orgánů to znamená, že evidence A se uzavírá již 15. den (resp. v pracovní den, který předchází 15. dni příslušného měsíce) druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém bylo clo vyměřeno, resp. zaevidováno. Jako příklad může posloužit částka cla vyměřená v květnu 2012, která je vedena ve výpisu z evidence A za měsíc květen 2012 a do rozpočtu EU byla odvedena v příslušný den měsíce července 2012. V období, kdy bylo clo zaúčtováno až po jeho odvod, je úkolem pracovníků agendy TOR prověřit správné evidování cla a případné nesrovnalosti do odvodu cla odstranit. V případě potřeby má EU oprávnění po členských státech požadovat dřívější odvod TOR<sup>107</sup>, ovšem od vstupu ČR do EU k této situaci nedošlo.

<sup>105</sup> Článek 10 odst. 1 NR 1150/2000.

<sup>106</sup> Článek 1 odst. 1 RK 245/1997 a článek 6 odst. 4 písm. a) NR 1150/2000.

<sup>107</sup> Článek 10 odst. 2 NR 1150/2000.

Do rozpočtu EU se neodvádějí cla v plné výši, nýbrž členské státy si ponechávají 25 % ze stanovených částek, a to ke krytí nákladů spojených s výběrem cla<sup>108</sup>. Jistě stojí za zmínku, že u částek cla, které byly nebo měly být poskytnuty do rozpočtu EU do 28. února 2001, si členské státy ponechávaly ke krytí nákladů spojených s výběrem pouze 10 % ze stanovených částek cla<sup>109</sup>. V této souvislosti je rovněž důležité poznamenat, že v rozpočtovém rámci EU na roky 2014-2020 je již kalkulováno na straně příjmu rozpočtu EU s tím, že by sazba nákladů spojených s výběrem částek cla byla opětovně stanovena ve výši 10 %. Dle obsahu *Úředního věstníku C 112, 18/04/2012, již Komise podala návrh na snížení této procentní sazby, přičemž odhady předpokládají, že příjmy z TOR do rozpočtu EU by měly vzrůst na 19 %*.

Při správě TOR je třeba mít na paměti důležitou skutečnost, že v určitých případech musí být odvedeno i clo, aniž by bylo dlužníkem uhrazeno (zajištěné částky cel, které nebyly napadeny). S tímto souvisí snaha celních orgánů vyměřené clo vybrat či vymoci v nejkratší možné době, aby nebylo odváděno na vrub státního rozpočtu ČR. Rovněž je třeba ze strany celních orgánů provádět řádnou a precizní kontrolu neuhrazených částek cla v evidenci A, vůči nimž byl podán opravný prostředek a splňují podmínky pro převedení do evidence B, neboť v případě jejich nepřevedení v rámci evidencí A a B, je příslušná částka cla předčasně odvedena na účet EU, navíc je odvod hrazen z prostředků státního rozpočtu ČR.

Pro řádné plnění správy TOR je evidence A dále podrobně členěna do dalších položek (sloupců) obsahujících:

- částky cel vyměřených v příslušném měsíci, které jsou do konečného dne uhrazeny nebo nejsou uhrazeny, ale jsou zajištěny a proti výměru této částky cla není podán opravný prostředek;
- částky cel vedené v předcházejících měsících v evidenci B, které byly v příslušném měsíci uhrazeny a převedeny do evidence A nebo částky cel, které byly zajištěny ale neuhrazeny, a v předcházejících měsících byl proti výměru této částky cla podán opravný prostředek, o kterém bylo v příslušném měsíci rozhodnuto a rovněž došlo k jejich převodu do evidence A;
- částky cel, které byly v příslušném měsíci dodatečně vyměřeny a jsou uhrazeny nebo zajištěny;
- částky cel, o které byly původní částky cla sníženy (vrácené částky cla).

108 Článek 2 odst. 3 RR 436/2007.

109 Článek 10 odst. 3 RR 436/2007.

Částky cel vedené ve výkazech A lze měnit (opravovat), ale pouze po určitou omezenou dobu. Fakticky tyto změny představují snižování původních vyměřených částek cel a jejich následné vrácení subjektům z rozpočtu EU. Toto období končí po 31. prosinci třetího roku následujícího po daném rozpočtovém roce s výjimkou případů, na které celní orgány upozorní ještě před tímto dnem<sup>110</sup>. Rozpočtový rok začíná 1. ledna a končí 31. prosince daného roku a zahrnuje částky cel odvedené do rozpočtu EU v tomto rozpočtovém roce. Jako příklad může posloužit částka cla vyměřená v listopadu 2008, jež byla odvedena do rozpočtu EU v lednu 2009. Takováto částka pak může být rozhodnutím snížena a následně vrácena nejpozději do 31. 12. 2012, přičemž vrácení cla se projeví ve výkazu A za prosinec 2012 a na vrácení se použijí prostředky z rozpočtu EU. Pakliže by došlo k vrácení po tomto datu, není možné již peněžní prostředky požadovat z rozpočtu EU, ale vrácení cla je hrazeno ze státního rozpočtu ČR. Výjimkou jsou však případy, na které celní orgány před 31. prosincem třetího roku následujícího po daném rozpočtovém roce nahlásí orgánům EU. V praxi celních orgánů se může např. o žaloby podané proti výměru cla, o kterých není stále v daném období rozhodnuto.

Evidence B zahrnuje částky cel, které mají status B, přičemž poskytuje orgánům EU přehled o příjmech, které mohou v budoucnu do svého rozpočtu očekávat. Clo vedené v evidenci B se do rozpočtu EU neodvádí, pouze se ve vztahu k EU předepsaným způsobem čtvrtletně vykazuje<sup>111</sup>. V případě úhrady částky cla vedené v evidenci B, musí být tato částka cla odvedena do rozpočtu EU nejpozději první pracovní po 19. dni druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž byla uhrazena. Vzhledem k charakteru evidence B, bývá tato často předmětem interních kontrol a rovněž i kontrol ze strany orgánů EU. Kontrolní činnost je zaměřena na oprávněnost vedení cla v evidenci B, a zda celní orgány činí příslušné úkony směřující k jeho výběru, např. v rámci vymáhavého řízení. Dále je třeba zmínit, že mohou nastat některé okolnosti, odůvodňující přeřazení cla do evidence A nebo ukončení jeho vedení v evidenci B, a to především z těchto důvodů:

- vyměřená částka cla byla uhrazena (převod cla do evidence A),
- výměr cla byl zrušen (např. z důvodu neexistence celního dluhu),
- částka cla byla rozhodnutím prominuta,
- částka cla byla rozhodnutím odepsána,

110 Článek 7 NR 1150/2000.

111 Článek 1 odst. 1 RK 245/1997 a článek 6 odst. 4 písm. b) NR 1150/2000.

- částka cla je vedena v evidenci B neoprávněně (převod do evidence A a následný odvod do rozpočtu EU),
- opravný prostředek byl rozhodnutím zamítnut (převod do evidence A a následný odvod do rozpočtu EU),
- zajištěná částka cla byla rozhodnutím změněna (převod změněné částky cla do evidence A stanovené v rozhodnutí).

Pro řádné plnění správy TOR je evidence B dále podrobně členěna do dalších položek (sloupců) jako např.:

- vyměřené a převáděné částky cla uvedené ve výkazu B za předchozí čtvrtletí,
- částky cel stanovené v příslušném čtvrtletí,
- opravené částky cla v evidenci B, tj. snížení nebo zvýšení původní částky cla,
- částky cla, jež není možné poskytnout a které byly prohlášeny za nedobytné,
- uhrazené částky cel za příslušné čtvrtletí, které byly vedené ve výkazech evidence B a současně zajištěné částky cel, u nichž je v průběhu příslušného čtvrtletí rozhodnuto o opravném prostředku.

Částky cla vedené v evidenci B se po uplynutí pěti let ode dne jejich stanovení nebo ode dne vydání konečného rozhodnutí v případě odvolání nebo žaloby, považují za částky, které nelze vybrat<sup>112</sup>. Celní orgány o této skutečnosti vydají rozhodnutí<sup>113</sup> a částka cla je odepsána z evidence B. Dojde-li však během této lhůty k částečné úhradě cla, maximální pětileté období se počítá ode dne provedení poslední platby, pokud touto platbou není dluh zcela uhrazen<sup>114</sup>. Jestliže je odepisována částka cla vyšší než 50 000 EUR (cca 1 250 000,-Kč), jsou členské státy povinny ve stanovené lhůtě o této skutečnosti informovat orgány EU<sup>115</sup>. V případě úhrady odepsané částky cla z evidence B, je celá úhrada příjmem státního rozpočtu ČR. Odepsané částky cla jsou pravidelně předmětem kontrol jak ze strany orgánů EU, tak i interních kontrol v rámci Celní správy České republiky.

### 2.3.6 Lhůty pro sdělení částky cla dlužníkovi

Jakmile je částka cla zaúčtována, musí být odpovídajícím způsobem sdělena dlužníkovi<sup>116</sup>. Sdělit částku dlužného cla je pak možné předáním příslušného dílu celního

---

112 Článek 17 odst. 2 písm. b) třetí pododstavec NR 1150/2000.

113 Článek 17 odst. 2 písm. b) druhý pododstavec NR 1150/2000.

114 Článek 17 odst. 2 písm. b) čtvrtý pododstavec NR 1150/2000.

115 Článek 17 odst. 3 NR 1150/2000.

116 Článek 221 odst. 1 celního kodexu.

prohlášení podaného deklarantem, které se po propuštění zboží do navrženého režimu stalo rozhodnutím v celním řízení. Jestliže je dlužná částka cla stanovena vlastním rozhodnutím celního úřadu, je částka cla dlužníkovi sdělena doručením tohoto rozhodnutí.

Sdělení cla dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu<sup>117</sup>. Tato lhůta je prekluzivní a nelze ji prodloužit. Avšak běh této lhůty se staví podáním opravného prostředku ve smyslu článku 243 celního kodexu, a to po dobu trvání řízení o opravném prostředku. Doba, po kterou je běh této lhůty staven, počíná přijetím opravného prostředku celními orgány nebo soudem. Stavení lhůty je ukončeno dnem vydání konečného rozhodnutí ve věci napadení. Evidenční aplikace používané Celní správou České republiky automaticky kontrolují lhůtu tří let od vzniku celního dluhu a současně případné stavení této lhůty. Odpovědní pracovníci celních orgánů jsou pak povinni do evidenčních aplikací zadávat relevantní údaje týkající se o době trvání opravného prostředku.

Vznikne-li však celní dluh v důsledku trestného činu, může být částka cla dlužníkovi sdělena i po uplynutí tříleté lhůty uvedené v článku 221 odst. 3 celního kodexu<sup>118</sup>, a to maximálně ve lhůtě deseti let od vzniku celního dluhu<sup>119</sup>.

### 2.3.7 Lhůty pro placení částky cla dlužníkem

Lhůtu, ve které má dlužník částku cla uhradit, uvede celní orgán ve sdělení částky cla. Pokud není dlužníkovi povolen některý ze způsobů ulehčení platby cla dle článků 224 až 229 celního kodexu, nesmí tato lhůta přesáhnout deset dní ode dne doručení sdělení<sup>120</sup>.

Způsoby ulehčení platby mohou být:

- odklad platby cla (články 224–228 celního kodexu),
- jiná ulehčení ve smyslu článku 229 celního kodexu. Tímto ulehčením je konkrétně posečkání úhrady cla podle § 156 daňového řádu. Posečkání nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta pro placení cla<sup>121</sup>, která činí šest let. Tato lhůta počíná běžet ode dne splatnosti cla. Výjimkou jsou však případy

117 Článek 221 odst. 3 celního kodexu.

118 Článek 221 odst. 4 celního kodexu.

119 § 265 celního zákona.

120 Článek 222 odst. 1písm.a) druhý pododstavec.

121 § 156 odst. 5 daňového řádu.

cla vedené v evidenci B, u kterých nesmí lhůty pro posečkání s platbou cla překročit pětiletou lhůtu pro odpis částky cla<sup>122</sup> z evidence B, neboť by mohlo dojít ke krácení odvodů cla do rozpočtu EU.

Celní orgány mohou lhůtu pro placení rovněž prodloužit z moci úřední<sup>123</sup>, a to tehdy, když zjistí, že dlužník obdržel sdělení částky cla příliš pozdě na to, aby mohl provést úhradu ve stanovené lhůtě. V případě dodatečného doměření cla po propuštění zboží může dlužník požádat celní orgán o prodloužení lhůty splatnosti cla, aby mohl učinit všechny kroky ke splnění své povinnosti<sup>124</sup>. Povinnost zaplatit zajištěnou částku cla ve stanovené lhůtě může být rovněž pozastavena<sup>125</sup> při splnění podmínek stanovených v článku 876a prováděcího nařízení, a to v těchto případech:

- je podána žádost o prominutí cla podle článků 237, 238 nebo 239 celního kodexu,
- je-li zboží zajištěno za účelem následného zabavení podle článku 233 celního kodexu,
- je-li více dlužníků a celní dluh vzniknul na základě článku 203 celního kodexu.

### 2.3.8 Úhrada částky cla

Pro účely posouzení dodržení lhůty splatnosti cla a pro výpočet případného úroku z prodlení úhrady částky cla je za den platby považován den, kdy byla platba připsána na účet celního orgánu (platba převodem nebo prostřednictvím provozovatele poštovních služeb) nebo při platbě v hotovosti den, kdy pověřená osoba celního orgánu platbu převzala<sup>126</sup>.

V případě nedostatečně označených plateb (neidentifikovatelné platby) celní orgány vyzvou plátce k tomu, aby upřesnil určení platby<sup>127</sup>. Pakliže celní orgány obdrží odpovídající informace ve stanovené lhůtě, zaeviduje platbu s účinností ke dni, kdy byla vykonána. Pokud daňový subjekt nereaguje na výzvu k identifikaci platby, je den platby dnem, kdy celní úřad zaeviduje platbu na úhradu, kterou sám určí. Jestliže není dostatečně nebo jednoznačně identifikován plátce, je postup

122 Článek 17 odst. 2 písm. b) třetí pododstavec NR 1150/2000.

123 Článek 222 odst. 1 písm. a) třetí pododstavec celního kodexu.

124 Článek 222 odst. 1 písm. a) čtvrtý pododstavec celního kodexu.

125 Článek 222 odst. 2 celního kodexu.

126 § 166 odst. 1 daňového řádu.

127 § 164 odst. 2 daňového řádu.

shodný jako v předešlé větě. Není-li platba identifikována do šesti let od konce roku, ve které byla přijata, stává se příjmem státního rozpočtu a zaniká nárok na její případné vrácení<sup>128</sup>. Pořadí úhrady cla a daní je pak určeno v § 270 odst. 3 až 5 celního zákona, přičemž clo je vždy upřednostněno před daněmi a příslušenstvím.

Neuhradí-li dlužník částku cla ve stanovené lhůtě, využijí k jejímu zaplacení celní orgány všech možností, které jim umožňují platné předpisy, a to včetně vymáhání nedoplatku<sup>129</sup>, přičemž postupují podle daňového řádu. První možností, kterou celní orgány využívají je neprodlené informování dlužníků o nedoplatku prostřednictvím vyrozumění o nedoplatku ve smyslu § 153 odst. 3 daňového řádu. Není-li nedoplatek uhrazen ani poté, přikročí celní orgány k vymáhání nedoplatku nařízením daňové exekuce, kterou lze provést těmito způsoby<sup>130</sup>:

- srážkami ze mzdy,
- příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
- příkázáním jiné peněžité pohledávky,
- postižením jiných majetkových práv,
- prodejem movitých věcí,
- prodejem nemovitostí.

Jak již bylo uvedeno v předchozím textu, význam řádného výběru cla je umocněný v případech, kdy není včas uhrazena zajištěná a nenapadená částka cla, která musí být odvedena do rozpočtu EU z prostředků státního rozpočtu ČR. Ke skupině těchto nedoplatků lze poznamenat, že Celní správa České republiky se daří maximální eliminace odvodů na vrub státního rozpočtu ČR, přičemž v průměru tvoří méně než jedno procento odvedených částek.

K částkám cla neuhrazených v dané lhůtě pak celní orgány stanoví i částku úroku z prodlení<sup>131</sup>, stanovenou podle § 252 daňového řádu. Částka úroku odpovídá vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, která je zvýšena o čtrnáct

128 § 164 odst. 3 daňového řádu.

129 Článek 232 odst. 1 písm. a) celního kodexu.

130 § 178 odst. 5 daňového řádu.

131 Článek 232 odst. 1 písm. b) celního kodexu.

procentních bodů. Od požadavku úhrady úroku z prodlení mohou celní orgány upustit především:

- pokud by to vzhledem k situaci dlužníka mohlo vyvolat vážné hospodářské nebo sociální obtíže,
- je-li clo zaplacen do pěti dnů od uplynutí lhůty stanovené k úhradě.

### 2.3.9 Vrácení nebo prominutí částky cla

Vrácením cla se rozumí vrácení již zaplaceného cla a prominutím cla se rozumí rozhodnutí celních orgánů nevybírat celou nebo část dlužné částky cla<sup>132</sup>. K vrácení nebo prominutí cla dochází v těchto případech:

- neexistence celního dluhu nebo zaevidování částky cla v rozporu s článkem 220 odstavec 2 celního kodexu (článek 236 celního kodexu);
- prohlášení celního prohlášení za neplatné (článek 237 celního kodexu);
- vrácení poškozeného nebo smlouvě neodpovídajícího zboží dovozcem (článek 238 celního kodexu);
- vrácení nebo prominutí částky cla z jiných důvodů, než jsou uvedeny v článcích 236 až 238 CC (článek 239 celního kodexu).

Celní orgány vrátí nebo prominou částku cla, jestliže tato přesahuje dle článku 898 prováděcího nařízení částku 10 EUR<sup>133</sup> (limitní částku, která pro rok 2012 činí 248,- Kč). Pakliže si žadatel požádá i o vrácení nebo prominutí částky cla nižší než 10 EUR, mohou této žádosti celní orgány vyhovět<sup>134</sup>.

Žádost o vrácení nebo prominutí cla se podává příslušnému celnímu orgánu na tiskopisu podle vzoru uvedeného v příloze č. 111 prováděcího nařízení<sup>135</sup>. Nicméně žádost může být podána i na základě jiného písemného dokladu, který obsahuje všechny náležitosti uvedené v příloze č. 111 prováděcího nařízení<sup>136</sup>.

Od vydání rozhodnutí celního orgánu o vrácení cla, běží lhůta, ve které musí být clo plátcí vráceno, aniž by vznikla pro Celní správu České republiky povinnost hradit

132 Článek 235 celního kodexu.

133 Článek 240 první pododstavec celního kodexu.

134 Článek 240 druhý pododstavec celního kodexu.

135 Článek 878 odst. 2 první pododstavec prováděcího nařízení.

136 Článek 878 odst. 2 druhý pododstavec prováděcího nařízení.



úrok z vrácené částky. Tato lhůta činí tři měsíce od vydání rozhodnutí o vrácení cla<sup>137</sup>. Pokud není dodržena lhůta pro vrácení cla, postupuje při přiznání tohoto úroku celní orgán podle § 254 daňového řádu<sup>138</sup>.

### 2.3.10 Hlášení podvodů a nesrovnalostí v oblasti TOR

V průběhu dvou měsíců následujících po každém čtvrtletí je Celní správa České republiky povinna podat orgánům EU zprávu, která obsahuje údaje o zjištěných podvodech a nesrovnalostech týkajících se částek tradičních vlastních zdrojů, které přesahují hodnotu 10 000 EUR<sup>139</sup>.

Za podvod nebo nesrovnalost lze označit buď úmyslné, nebo neúmyslné porušení právních předpisů, které mohlo nebo vedlo ke zkrácení tradičních vlastních zdrojů.

Celní správa České republiky zjištěné případy podvodů a nesrovnalostí hlásí orgánům EU prostřednictvím elektronického systému. Hlášení obsahuje informace uvedené v článku 6 odst. 5 druhý pododstavec NR 1150/2000. U nahlášených případů dochází rovněž ve stanovených lhůtách k jejich aktualizaci, a to především ve spojitosti s jejich úhradou, částečnou úhradou nebo zrušením nároku<sup>140</sup>.

Orgány EU získávají pomocí těchto hlášení strukturované a podrobné informace o jednotlivých případech podvodů a nesrovnalostí, které pak mohou sloužit jako podněty Evropskému úřadu pro boj proti podvodům (OLAF).

### 2.3.11 Shrnutí k oblasti TOR

V novodobé historii Celní správa České republiky již byla jednoznačně potvrzena důležitost řádné správy TOR pracovníky celních orgánů, neboť odvodové povinnosti v této oblasti jsou pod neustálou kontrolou orgánů EU a jejich neplnění je následně finančně postihováno. Lze rovněž předpokládat, že pokud dojde ke snížení procentní sazby částek, které si členské státy ponechávají ke krytí nákladů spojených s výběrem cla, význam této oblasti se ještě zvýší. Vzhledem k tomu, že oblast TOR je úzce spjata s celní agendou, která z historického hlediska patří k základním kompetencím Celní správy České republiky, lze předpokládat, že i do budoucna bude mít oblast v rámci celních orgánů svoje nezastupitelné místo.

137 Článek 241 první pododstavec celního kodexu.

138 § 285 celního zákona.

139 Článek 6 odst. 5 první pododstavec NR 1150/2000.

140 Článek 6 odst. 5 třetí pododstavec NR 1150/2000.

## 2.4 Kontrola po propuštění zboží

Pravomoc ověřit deklarované údaje po propuštění zboží mají celní orgány od roku 1993. Institut kontroly po propuštění zboží byl od svého vzniku již pětikrát změněn, z toho dvakrát (v letech 2002 a 2011) velmi zásadně. Z původně dokladové kontroly se stala rozsáhlá kontrola, která v sobě zahrnuje kromě kontroly obchodních dokladů, rovněž kontrolu účetních dokladů a kontrolu zboží deklarovaného na kontrolovaných rozhodnutích o propuštění zboží do celního režimu nebo o ukončení režimu (dále jen „rozhodnutí v celním řízení“<sup>141</sup>), pokud je ještě k dispozici.

### 2.4.1 Zahájení a průběh kontroly

Kontrola po propuštění zboží se v současnosti zahajuje prvním úkonem celního orgánu vůči kontrolované osobě, při kterém je vymezen předmět a rozsah kontroly a při kterém začne celní orgán prověřovat údaje uvedené na kontrolovaných rozhodnutích v celním řízení. Předmět kontroly se určuje sdělením evidenčních čísel kontrolovaných rozhodnutí v celním řízení. Rozsah kontroly se stanovuje vymezením údajů, které budou na těchto rozhodnutích skutečně kontrolovány (např. sazební zařazení, celní hodnota, deklarované preferenční zacházení).

V průběhu kontroly lze rovněž dle § 85 odst. 3 daňového řádu<sup>142</sup> upřesnit rozsah prováděné kontroly po propuštění zboží. Rozsah kontroly je možné jak rozšířit, tak i zúžit. Upřesnění rozsahu kontroly se provádí stejným postupem jako její zahájení.

Způsob zahájení kontroly po propuštění zboží je v současné době totožný se způsobem zahájení daňové kontroly. Pro zahájení kontroly je nutné začít fakticky kontrolovat údaje uvedené na kontrolovaných rozhodnutích v celním řízení.

141 Pozn. autora – § 127 odst. 1 celního zákona i čl. 78 celního kodexu hovoří o kontrole celního prohlášení, není to však přesné. Jestliže bylo zboží na základě celního prohlášení propuštěno do příslušného celního režimu, pak se podané celní prohlášení stalo součástí rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu nebo o ukončení režimu (viz § 104 celního zákona). Kontrolou po propuštění zboží jsou tedy kontrolována rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu nebo o ukončení režimu nikoliv celní prohlášení.

142 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

#### 2.4.1.1 Postup při neumožnění zahájení a provedení kontroly

Kontrolovaná osoba je povinna umožnit celnímu orgánu zahájení a provedení kontroly po propuštění zboží. Ustanovení § 127 odst. 2 celního zákona<sup>143)</sup> uvádí, že „*neumožní-li kontrolovaná osoba celnímu orgánu zahájit a provést kontrolu po propuštění zboží, může jí být uložena pořádková pokuta. Ustanovení daňového řádu o výzvě správce daně k zahájení daňové kontroly se při provádění kontroly po propuštění zboží nepoužijí.*“.

Odlíšný postup při neumožnění zahájení kontroly po propuštění zboží vůči úpravě daňové kontroly je nutný, protože při kontrole po propuštění zboží nemůže být použit postup, který přichází v úvahu při nekonání subjektu u daňové kontroly, kdy může správce daně stanovit daně podle pomůcek nebo daň sjednat. V celní oblasti možnost stanovit clo či celní hodnotu podle pomůcek správce daně nepřipadá v úvahu. Celní hodnotu lze stanovit pouze postupy upravenými v celním kodexu<sup>144)</sup> v čl. 29 až 36. Tyto postupy stanovení celní hodnoty vycházejí z ustanovení čl. VII Všeobecné dohody o clech a obchodu<sup>145)</sup>, který možnost stanovení celní hodnoty pomocí pomůcek rovněž nezná.

Za neumožnění zahájení a provedení kontroly může být podle § 319b celního zákona kontrolované osobě uložena pořádková pokuta až do výše 50 000 Kč. Jestliže nevedlo uložení pořádkové pokuty k nápravě, může být pokuta ukládána opakovaně.

#### 2.4.1.2 Opakování kontroly po propuštění zboží

Pro opakování kontroly po propuštění zboží platí stejné podmínky jako pro opakování daňové kontroly. Kontrolu po propuštění zboží prověřující skutečnosti, které již byly kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud celní orgány zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez jejich zavinění uplatněny v původní kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud vyměřené částky cla nebo daně. Takto lze kontrolu po propuštění zboží opakovat pouze v rozsahu odpovídajícím nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům. Kontrolu po propuštění zboží lze opakovaně provést rovněž tehdy,

143 Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon.

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

145 Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 191/1995 Sb. o sjednání Dohody o zřízení Světové obchodní organizace (WTO).

pokud deklarant učiní úkon, kterým mění jeho dosavadní tvrzení. V tomto případě lze kontrolu po propuštění zboží opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení deklaranta.

Při zahájení opakované kontroly po propuštění zboží musí celní orgán seznámit kontrolovanou osobu s důvody, pro něž je opakovaná kontrola zahajována.

#### 2.4.1.3 Provedení kontroly

Kontrola po propuštění zboží se v souladu s § 85 odst. 2 daňového řádu provádí u kontrolované osoby nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Kontrolovanou osobou může být dle čl. 78 odst. 2 celního kodexu deklarant nebo jiná osoba, která se přímo či nepřímo obchodně podílela na dovozních, vývozních nebo na následných obchodních operacích se zbožím propuštěným do příslušného celního režimu. Jedná se například o příjemce zboží, vývozce, přímého zástupce, osobu nepřímo zastupovanou, skladovatele, přepravce či hlavního povinného v režimu tranzit. Rovněž lze kontrolou po propuštění zboží kontrolovat osoby, které mají pro obchodní účely k dispozici doklady a údaje o dovozních, vývozních nebo následných obchodních operacích se zbožím, které bylo propuštěno do příslušného režimu. Kontrolovanou osobou tak může být speditér, zprostředkovatel obchodu či společnost zabývající se vedením účetnictví osoby, která se podílela na výše uvedených obchodních operacích.

Okruh kontrolovaných osob je tak mnohem širší než je tomu u daňové kontroly, kterou lze provést pouze u daňového subjektu. O této skutečnosti hovoří rovněž důvodová zpráva k zákonu č. 104/2011 Sb., když uvádí, že „kontrola celního prohlášení po propuštění zboží má ve srovnání s daňovou kontrolou specifický předmět kontroly, který může zahrnovat i skutečnosti nefiskálního charakteru, a dotýká se širšího okruhu subjektů, které mohou této kontrole podléhat“.<sup>146)</sup>

Pokud jde o předmět kontroly, pak kontrolu po propuštění zboží jsou celní orgány oprávněny provádět u všech celních režimů. Kontrolou lze prověřovat dle čl. 78

146 Důvodová zpráva vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 99/2004 Sb., o rybničkářství, výkonu rybářského práva, rybářské stráž, ochraně mořských rybolovných zdrojů a o změně některých zákonů (zákon o rybářství), ve znění pozdějších předpisů [cit. dne 23.10.2012]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=134&CT1=0>>

odst. 2 celního kodexu dovozní, vývozní nebo následné obchodní operace se zbožím, které bylo propuštěno do příslušného celního režimu. Cílem kontroly po propuštění zboží je přesvědčit se o správnosti údajů, které jsou uvedeny na kontrolovaných rozhodnutích v celním řízení, jakož i o správnosti vyměřeného cla a/nebo daní.

Kontrola po propuštění zboží nemusí být zaměřena pouze na kontrolu údajů majících vliv na fiskální stránku propuštění zboží do příslušného celního režimu (tj. na výši vyměřeného cla a/nebo daní). Cíle kontroly po propuštění zboží mohou být i v rovině nefiskální. 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. Přesto lze po propuštění zboží zkontrolovat, zda skutečně došlo k vývozu zboží mimo EU. Tato zjištění 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.

U zboží, které bylo propuštěno do režimu vývoz, lze také kontrolovat, zda nedošlo k porušení předpisů v oblasti společné zemědělské politiky EU<sup>147</sup>). Cílem takové kontroly po propuštění zboží je přesvědčit se, zda skutečně došlo k vývozu zboží, za které lze čerpat subvence, a zda bylo vyvezeno do země, na kterou byla subvence uložena.

Cíle kontroly po propuštění zboží zaměřené na rozhodnutí v celním řízení, kterými bylo zboží propuštěno do režimu vývoz, mohou být rovněž i v oblasti zákazů a omezení, kdy jsou především ověřovány údaje, jež mají význam pro dodržování právních předpisů v oblasti mezinárodních sankcí a obchodu se zbožím dvojího užití. Jde především o zjištění skutečností, zda nedošlo k vývozu zboží dvojího užití bez řádně udělených licencí nebo zda nebylo obchodováno se zbožím či zeměmi, na které jsou uvaleny mezinárodní sankce.

Někde na pomezí mezi fiskálními a nefiskálními kontrolami jsou kontroly po propuštění zboží zaměřené na obchod se zbraněmi a vojenským materiálem. Tyto komodity lze jak vyvážet, tak i dovážet. Primárním cílem těchto kontrol je zjištění, zda nedošlo k dovozu nebo vývozu zbraní či vojenského materiálu bez řádně

147 Nařízení Rady (ES) č. 1234/2007, kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty.

udělených licencí. V případě, kdy bylo při dovozu takového zboží deklarováno do celního režimu volný oběh, může být i u těchto komodit zjištěn únik na cle nebo daních.

Kontrola po propuštění zboží se v souladu s čl. 78 odst. 2 celního kodexu provádí kontrolou obchodních dokladů, účetních záznamů a dalších písemností vztahujících se k údajům uvedeným v kontrolovaném rozhodnutí v celním řízení nebo k údajům souvisejícím s obchodními operacemi se zbožím, které je uvedeno v kontrolovaném rozhodnutí. Zejména se posuzuje úplnost, správnost a věrohodnost předložených obchodních dokladů, a to jejich porovnáním s údaji uvedenými v účetnictví kontrolované osoby. Pro zjištění existence dalších písemností vztahujících se k údajům uvedeným v kontrolovaném celním prohlášení, mohou celní orgány provést kontrolu všech obchodních dokladů a účetních záznamů a jiných písemností evidovaných kontrolovanou osobou za určité časové období.

V rámci kontroly po propuštění zboží může být rovněž kontrolováno zboží uvedené na kontrolovaných rozhodnutích v celním řízení, pokud je ještě k dispozici. Takovéto zboží může být nejen ohledáno na místě, kde se v okamžiku kontroly nachází, ale může rovněž sloužit pro odběr vzorků, aby bylo možné posoudit jeho vlastnosti, chemického složení, apod.

Kontrolou po propuštění zboží mohou být prověřovány pouze dovozní, vývozní nebo následné obchodní operace se zbožím, které bylo do příslušného celního režimu propuštěno na základě kontrolovaných rozhodnutí v celním řízení. Nelze tak kontrolovat obchodní operace předcházející dovozním nebo vývozním operacím.

Dojde-li v průběhu kontroly po propuštění zboží ke změně místní příslušnosti, může podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu dokončit kontrolu celní orgán, který ji zahájil. Tato možnost velmi napomáhá provedení a především ukončení kontroly u subjektů záměrně prodlužujících provedení kontroly tím, že se neustále stěhují v rámci celé České republiky. V minulosti se muselo provádění kontroly po propuštění předávat vždy na celní orgán, který byl po přestěhování subjektu místně příslušný.

Jistým problémem při provádění kontroly po propuštění zboží je skutečnost, že v současné právní úpravě není stanovena jednotná lhůta k provedení kontroly.

U fiskálních kontrol se lhůta k provedení kontroly proto odvozuje od lhůty pro sdělení (doměření) cla, kterou stanoví čl. 221 odst. 3 celního kodexu na tři roky ode dne vzniku celního dluhu. U nefiskálních kontrol je situace poněkud složitější. Doba, po kterou lze provádět nefiskální kontrolu, se odvíjí od lhůt, po kterou má kontrolovaná osoba obecnou odpovědnost za porušení právních předpisů upravujících danou oblast. Kontrolu po propuštění zboží zaměřenou na ověření údajů v oblasti mezinárodních sankcí, obchodu se zbožím dvojího užití a obchodu s vojenským materiálem lze provádět po dobu 10 let ode dne, kdy bylo zboží propuštěno do příslušného režimu<sup>148)</sup>. V případě kontroly zaměřené na obchod se zbraněmi a střelivem je tato lhůta 3 roky<sup>149)</sup>. U ostatních nefiskálních kontrol zaměřených na ověření údajů uvedených v rozhodnutích v celním řízení, kdy bylo zboží propuštěno do režimu vývoz, je lhůta k provedení kontroly po propuštění zboží odvozena od obecné lhůty pro odpovědnost kontrolovaných osob za porušení celních předpisů. Pokud je kontrolovanou osobou fyzická osoba, pak jde o 1 rok ode dne, kdy byl přestupek spáchán<sup>150)</sup>. U právnické osoby se jedná o 6 let ode dne, kdy byl spáchán správní delikt<sup>151)</sup>

#### 2.4.1.4 Ukončení kontroly

Ukončení provádění kontroly po propuštění zboží začíná v okamžiku, kdy celní orgán podle ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu seznámí kontrolovanou osobu s výsledkem kontrolního zjištění. Výsledek kontrolního zjištění obsahuje rovněž hodnocení všech dosud zjištěných důkazů. Kontrolovaná osoba má právo se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Pokud se kontrolovaná osoba nevyjádří rovnou v rámci jednání, při kterém byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, celní orgán musí na žádost kontrolované osoby stanovit přiměřenou lhůtu, ve které se může kontrolovaná osoba vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění.

Předloží-li kontrolovaná osoba v rámci jednání, při němž byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, nebo v průběhu stanovené lhůty vyjádření či návrh

148 § 20 odst. 3 zákona č. 69/2006 Sb., o provádění mezinárodních sankcí,

§ 27a odst. 3 zákona č. 38/1994 Sb., o zahraničním obchodu s vojenským materiálem, ,

§ 19 odst. 3 zákona č. 594/2004 Sb., jímž se provádí režim Evropských společenství pro kontrolu vývozu, přepravy, zprostředkování a tranzitu zboží dvojího užití.

149 § 77 odst. 3 zákona č. 119/2002 Sb., o střelných zbraních a střelivu.

150 § 20 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích.

151 § 298 odst. 3 celního zákona.

na doplnění, musí celní orgán vyhodnotit kontrolovanou osobou uváděné skutečnosti. Pokud celní orgán vyhodnotí, že skutečnosti uváděné kontrolovanou osobou nemají vliv na znění výsledku kontrolního zjištění, pak přistoupí k sepsání zprávy o kontrole po propuštění zboží. V rámci jejího projednání seznámí kontrolovanou osobu rovněž s vypořádáním vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Nedojde-li na základě vyjádření kontrolované osoby ke změně výsledku kontrolního zjištění, nemůže již kontrolovaná osoba v rámci následného projednání zprávy o kontrole po propuštění zboží navrhnout další doplnění výsledku kontrolního zjištění. Pokud na základě vyjádření kontrolované osoby dojde ke změně ve výsledku kontrolního zjištění, musí být změněný výsledek kontrolního zjištění opět s kontrolovanou osobou projednán. Při projednání změněného výsledku kontrolního zjištění má kontrolovaná osoba právo se k němu vyjádřit. Pokud toto nové vyjádření nevede ke změně kontrolního zjištění, celní orgán sepíše zprávu o kontrole po propuštění. Pokud nové vyjádření vede k další změně kontrolního zjištění, musí být kontrolovaná osoba znovu s tímto dále upraveným kontrolním zjištěním seznámena.

Zpráva o kontrole po propuštění zboží je hlavním dokumentem o provedené kontrole. Kromě výsledku kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu kontroly, obsahuje rovněž popis průběhu kontroly od jejího zahájení až po ukončení. Dle § 88 odst. 1 daňového řádu musí zpráva odkazovat na protokoly nebo úřední záznamy o zahájení kontroly po propuštění zboží, o jednáních vedených v průběhu kontroly, o skutečnostech zjištěných celním orgánem mimo jednání, o seznámení kontrolované osoby s výsledkem kontrolního zjištění, o vyjádření kontrolované osoby obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady kontrolované osoby k výsledku kontrolního zjištění a o stanovisku celního orgánu k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám kontrolované osoby.

Při projednání zprávy o kontrole po propuštění zboží celní orgán seznámí kontrolovanou osobu s obsahem zprávy o kontrole po propuštění zboží. Kontrolovanou osobu rovněž seznámí s tím, jak se vypořádal s jejím vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění či jejím návrhem na jeho doplnění, které neměly vliv na znění kontrolního zjištění. Odmítne-li se seznámit kontrolovaná osoba se zprávou o kontrole po propuštění zboží nebo ji projednat anebo se projednání vyhýbá, doručí se jí zpráva o kontrole po propuštění zboží do vlastních rukou. Den doručení zprávy o kontrole po propuštění zboží se pokládá za den jejího projednání a ukončení kontroly po propuštění zboží.



Po projednání zprávy o kontrole po propuštění zboží jí spolupodepisuje kontrolovaná osoba a vedoucí kontrolní skupiny celního orgánu. Stejnopis zprávy o kontrole po propuštění zboží obdrží kontrolovaná osoba. Podpisem zprávy o kontrole po propuštění zboží je ukončeno její projednávání, zpráva o kontrole po propuštění zboží se považuje za oznámenou a současně je ukončena kontrola po propuštění zboží.

Pokud kontrolovaná osoba odepře podpis zprávy o kontrole po propuštění zboží a učiní-li tak bez dostatečného důvodu, nemá tato skutečnost vliv na použitelnost zprávy o kontrole po propuštění zboží jako důkazního prostředku. O důsledcích odepření podpisu bez dostatečného důvodu musí být kontrolovaná osoba poučena ve zprávě o kontrole po propuštění zboží. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají účinky projednání a oznámení zprávy o kontrole po propuštění zboží a kontrola je ukončena.

#### 2.4.2 Doměření cla

Oblast doměření cla nebo daně úzce souvisí s prováděním kontroly po propuštění zboží, Nejvyšší správní soud tuto skutečnost shrnul v rozsudku č.j. 1 Afs 16/2006 – 120 takto: „*účelem* následné kontroly je v souladu s § 127 celního zákona přesvědčit se o správnosti a úplnosti údajů uvedených v celním prohlášení. Viděno z širší perspektivy, není tato kontrola samoučelná – tedy správnost a úplnost údajů se nekontroluje pouze kvůli tomuto zjištění samotnému, ale především proto, aby bylo možno posoudit, zda clo a daň z přidané hodnoty byly vyměřeny ve správné výši“.

##### 2.4.2.1 Doměření cla a kontrola po propuštění zboží

Doměření cla nebo daně je v současné době (od 1. 7. 2011) nedílnou součástí procesu provádění kontroly po propuštění zboží. § 264 odst. 2 celního zákona určuje, který celní orgán provádí doměřovací řízení: „*Doměřovací řízení provádí celní orgán,*

- a) který rozhodl o propuštění zboží do celního režimu nebo o jeho ukončení,
- b) který provádí kontrolu po propuštění zboží, jsou-li clo nebo daň doměřovány na základě výsledku této kontroly, nebo

- c) *v jehož územním obvodu má místo pobytu nebo sídlo daňový subjekt, kterému byly clo nebo daň původně vyměřeny, je-li doměřovací řízení zahájeno na základě zprávy Evropského úřadu pro boj proti podvodům.*“

Obecně doměřovací řízení provádí celní orgán, který rozhodl o propuštění zboží do celního režimu nebo o jeho ukončení. V případě kontroly po propuštění zboží však provádí doměřovací řízení celní orgán, který provádí kontrolu po propuštění zboží. Tato úprava reaguje na problém s rozdílnou místní příslušností k provedení kontroly a doměřovacího řízení. Místo velmi obtížného provádění několika doměřovacích řízení na několika celních úřadech se v současnosti v případě kontroly po propuštění zboží provádí jedno doměřovací řízení a to celním orgánem, který provádí kontrolu po propuštění zboží. Na něj potencionálně navazuje jedno odvolací řízení a jedna správní žaloba. Úpravou procesu doměřování došlo k velké racionalizaci a zefektivnění procesu doměření cla po kontrole po propuštění zboží.

V § 264 odst. 3 celního zákona je stanoven běh lhůty pro zaúčtování cla a vydání dodatečného platebního výměru po provedené kontrole po propuštění zboží. Je určeno, že „*v doměřovacím řízení podle odstavce 2 písm. b) celní orgán ve lhůtě stanovené přímo použitelným předpisem Evropské unie zaúčtuje částku cla a vydá dodatečný platební výměr. Počátkem běhu této lhůty je den následující po ukončení kontroly po propuštění zboží.*“ Tímto ustanovením je zaručeno, že po provedené kontrole po propuštění zboží bude dodatečné zaúčtování provedeno ve lhůtách stanovených čl. 218 a 219 celního kodexu a nedojde tak k situaci, kdy by Česká republika pozdě odvedla tradiční vlastní zdroje (clo) do rozpočtu EU z důvodu pozdního zaúčtování cla po provedené kontrole po propuštění zboží.

#### 2.4.2.2 Osoba, které může být doměřen únik na cle

Kontrolovanou osobou může být jakýkoliv subjekt uvedený v čl. 78 odst. 2 celního kodexu. Doměřit však lze pouze osobě dlužníka. Dlužníkem je dle ustanovení čl. 201 odst. 3 celního kodexu deklarant. V případě nepřímého zastoupení je dlužníkem také osoba, jejímž jménem bylo prohlášení činěno, tedy osoba nepřímého zastoupená.

V případě kontroly po propuštění zboží lze doměřovací řízení provádět pouze tehdy, je-li kontrolovanou osobou osoba dlužníka, tj. deklarant nebo osoba nepřímého zastoupená. V ostatních případech nelze v rámci kontroly po propuštění provést

doměřovací řízení. Jsou-li kontrolou po propuštění zboží prováděnou u osoby, která není dlužníkem, zjištěny skutečnosti či důkazní prostředky, které nasvědčují, že došlo k úniku na cle nebo dani, musí být po ukončení kontroly zahájeno doměřovací řízení s osobou dlužníka. Toto doměřovací řízení může být provedeno jak formou další kontroly po propuštění zboží dle § 264 odst. 2 písm. b) celního zákona, tak i formou doměřovacího řízení vedeného celním úřadem, který vydal rozhodnutí v celním řízení v souladu s ustanovením § 264 odst. 2 písm. a) celního zákona.

### 2.4.3 Celní audit

V současné době se na půdě Evropské unie pracuje na tvorbě procesu, který je označován jako celní audit. Tento proces by měl kromě kontrol po propuštění zboží, zahrnovat rovněž audit před vydáním povolení zjednodušeného postupu nebo povolení použití režimu s hospodářským účinkem a audit po propuštění zboží.

V podmínkách České republiky je plánováno, že proces provedení auditu po propuštění zboží bude totožný s procesem provedení kontroly po propuštění zboží. Rozdílný bude rozsah a předmět kontroly. U auditu po propuštění zboží bude kromě rozhodnutí vydaných v celním řízení kontrolována rovněž skutečnost, zda subjekt dodržuje všechny povinnosti, které mu byly stanoveny v povolení zjednodušeného postupu nebo v povolení použití režimu s hospodářským účinkem.



---

## 3 Oblast daňová

### 3.1 Spotřební daně

#### 3.1.1 Příslušnost celních orgánů

Mezi činnosti zabezpečované orgány Celní správy České republiky (dále jen „celní správa“), které jsou v prvé řadě upraveny zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky (dále jen „zákon o celní správě“), který jednak definuje soustavu celních orgánů<sup>152</sup> a dále jejich působnost, patří správa spotřebních daní. Působnost celních orgánů v rámci spotřebních daní vychází z definice správce daně, který je specifikován zvláštním právním předpisem, který upravuje správu daní. Jedná se o zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád a zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních<sup>153</sup>, oba více či méně novelizované.

Svým charakterem, tj. fiskální funkcí, se správa spotřebních daní řadí mezi tzv. tradiční činnosti celních orgánů, byť do konce roku 2003 spravovaly celní orgány spotřební daně pouze v souvislosti s dovozem a vývozem. Správu této daně bylo možno označovat do té doby jako sdílenou, protože byla rozdělena mezi finanční a celní orgány. Od roku 2004 přešla kompletní správa spotřebních daní na celní orgány.

Do budoucna se v souvislosti s utvářením soustavy orgánů jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů (JIM) předpokládá, že dojde k určitým legislativním změnám, ale pravděpodobně ne dříve, než v roce 2016. Jedním z návrhů bylo správu spotřebních daní opět sdílet mezi finančními orgány a celní správou a to tak, že celní správa převezme kontrolní kompetence, protože k těmto činnostem je lépe uzpůsobena (uniformovaná ozbrojená složka, služební poměr příslušníků apod.). Pravidla spolupráce by pak měla být upravena v zákoně o spotřebních daních.

---

152 Ustanovení § 1 zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky: odst. 1) „*Zřizuje se Generální ředitelství cel se sídlem v Praze jako správní úřad pro oblast celnictví s celostátní územní působností; je podřízeno Ministerstvu financí.*“ Odst. 2): „*Dalšími správními úřady pro oblast celnictví jsou celní ředitelství a celní úřady.*“

153 Ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních: „*Správu daní vykonávají celní orgány.*“

Kromě správy spotřebních daní v užším významu celní orgány vystupují také jako správní orgány příslušné k projednávání správních deliktů na úseku spotřebních daní. Věcná příslušnost k projednávání příslušných správních deliktů je upravena přímo v konkrétních zákonech. V případě zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o SPD“) je to v § 135l odst. 4<sup>154</sup>. Věcná příslušnost je rozdělena k jednotlivým skutkovým podstatám a celní orgány se o ni z části dělí s Českou obchodní inspekcí a Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí. Vedle zákona o SPD je věcná příslušnost celních orgánů k projednávání správních deliktů obsažena v zákoně č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (**živnostenský zákon**), a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu) (dále jen „zákon o lihu“) v § 17b odst. 5<sup>155</sup> a dále v zákoně č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o značení lihu“) v § 24 odst. 4<sup>156</sup>. Přestože tyto posledně jmenované zákony neupravují správu spotřební daně v užším slova smyslu, s jejím výběrem notně souvisí.

Mimo výše uvedené celní orgány také objasňují v postavení policejního orgánu ve smyslu zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád (dále jen „trestní řád“)<sup>157</sup> trestnou činnost související s případy porušení daňových předpisů ve vztahu ke spotřebním daním.

154 Ustanovení § 153l odst. 4 zákona o SPD: Správní delikty podle

- a) § 135, § 135a odst. 1 písm. b), § 135b odst. 1 písm. a) až e), g) až i), § 135b odst. 2 a § 135c projednávají orgány uvedené v § 115 odst. 1 písm. c) a d) a v prvním stupni též orgány uvedené v § 115 odst. 1 písm. a), b) a e),
- b) § 135e odst. 1 a § 135f odst. 1 projednávají orgány uvedené v § 134k odst. 1 písm. c) a v prvním stupni též orgány uvedené v § 134k odst. 1 písm. a) a b),
- c) § 135g odst. 1 a § 135h odst. 1 a 2 projednávají orgány uvedené v § 134v odst. 1 písm. c) a v prvním stupni též orgány uvedené v § 134v odst. 1 písm. a) a b),
- d) § 135a odst. 1 písm. a) a c) až l), § 135b odst. 1 písm. f), § 135j odst. 1 a § 135k odst. 1 projednávají pouze celní úřady nebo celní ředitelství.

155 Přestupky podle § 17 odst. 1 písm. f) a g) a správní delikty právnických osob podle § 17a odst. 1 písm. f) a g) projednává v prvním stupni Státní zemědělská a potravinářská inspekce. Ostatní přestupky a správní delikty právnických osob v prvním stupni projednává celní úřad.

156 Správní delikty podle tohoto zákona projednává celní úřad, v jehož územním obvodu vyšel správní delikt najevo. Tento celní úřad může postoupit věc k projednání celnímu úřadu příslušnému podle zvláštního právního předpisu.

157 Ustanovení § 12 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád.

### 3.1.2 Vývoj v oblasti spotřebních daní

#### 3.1.2.1 Vývoj spotřebních daní

Předchůdcem spotřebních daní byla původně cla, která se vybírala z dováženého zboží a postupem času i ze zboží dopravovaného z venkova do měst v podobě různých mýt nebo ungeltů. Cla byla známa již ve starověkém Řecku a Římě. Ve středověku se z těchto dávek začaly vyvíjet daně spotřební, označované jako akcízy. Z počátku se uvalovaly hlavně na potraviny. Výběr těchto daní nespočíval pouze v odvedení příslušné peněžní sumy, ale součástí tehdejší daňové povinnosti byly i v dávky „in natura“ v podobě desátků, třicátků, nebo v povinnosti konat různé práce.

V 11. století uplatňovaná daň z míru (tributum pacis) nebo dávka z výčepu piva, tzv. ližné, byly svým principem podobné spotřebním daním. Daň z piva, respektive daň pivovarní zavedená v roce 1514, byla první dnešním spotřebním daním podobná daň.

V současnosti jsou obecně daně typickou veřejnoprávní dávkou. Původně bylo ale účelem těchto dávek jen jakési peněžité plnění za používání cest, brodů, mostů apod. a vybírala je vrchnost od cestujících a kupců, kteří je využívali. Postupem času tyto dávky začaly převyšovat náklady na výstavbu a údržbu cest a navázaly se přímo na dopravované zboží, nikoliv na dopravní prostředky, a staly se dávkami veřejnoprávními, nazývanými clem.<sup>158</sup>

Historický vývoj spotřebních daní a jejich význam se začal rozšiřovat především v období na přelomu 18. a 19. století, kdy se rozrůstalo množství komodit zatížených spotřebními daněmi, a utvářely se moderní správní orgány. Po sloučení celních oblastí v českých, slovenských a německých zemích byly postupně sjednocovány spotřební daně do podoby potravní daně na čáře<sup>159</sup>. S rozmachem zemědělského průmyslu byly později zdaňovány další výrobky, zpravidla již novými samostatnými zákony. Spotřební daně dále podléhalo víno, maso, petrolej, cukr, pivo, lihoviny (tzv. daň z kořalky z roku 1888), nebo vodní síla (1921 – daň z vodní síly). Válečné zákonodárství v době 1. světové války zavedlo k jednotlivým spotřebním daním ještě přírážky. V této podobě byla úprava spotřebních daní převzata do vzniklého Československa. Z důvodu zvýšení fiskálních příjmů byly tehdejšími ministrem financí Rašínem předloženy návrhy příslušných zákonů, kde se zvyšovala daňová sazba, a odnímala se různá zvýhodnění.

158 Srov. MARTINEC, E. *Celní zákon*. Praha: Průmyslové tiskárny v Praze. 1928, s. 3.

159 Jednotná úprava potravní daně byla zavedena v roce 1829 a přetrvávala až do roku 1920.

V roce 1937 byly spotřebními daněmi zdaňovány líc, droždí, cukr, kyselina octová, přípravky ke kypření těsta, umělé jedlé tuky, minerální oleje, zapalovadla, elektrické zdroje záření (žárovky), šumivé víno, pivo, maso a uhlí. Vedle toho stály ještě tzv. monopoly, to byly takové výrobky, u kterých zisk z jejich výroby nebo distribuce byl vyhrazen státu. Jednalo se o tabák, sůl, umělá sladidla a výbušné látky.

Po druhé světové válce spotřební daň postupně nahradila daň z obratu a vybrané komodity, dříve zdaňovány spotřební daní, podléhaly zvýšeným sazbám této daně z obratu. Zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, byly od roku 1993 opět obnoveny samostatné spotřební daně zdaňující pět vybraných druhů výrobků. Byla to uhlovodíková paliva a maziva, líc a lihoviny, pivo, víno a tabákové výrobky<sup>160</sup>. Úprava spotřebních daní a jejich správy byla do jisté míry obnovena do podoby, jaká tu byla před obdobím nastolení centrálního plánování. V rámci sblížení právní úpravy spotřebních daní v České republice s právní úpravou Evropské unie v souvislosti s přistoupením České republiky k Evropské unii, byl dne 26. září 2003 přijat zákon o SPD. Tento zákon přibližuje daňové sazby minimálním sazbám platným v Evropské unii a upravuje zcela nové instituty při správě spotřebních daní, jako např. daňové sklady, nebo režim podmíněného osvobození od daně, který umožňuje odvést daň, až když je vybraný výrobek uveden do volného daňového oběhu z daňového skladu konečnému spotřebiteli. Správa spotřebních daní je tak po vzoru Evropské unie ovládána zásadou umožnit oběh zboží podléhajícího spotřebním daním bez jeho zdanění až do doby, kdy je toto zboží dodáno pro konečnou spotřebu, ovšem veškerý pohyb takového zboží probíhá pod dohledem správce daně.

### *3.1.2.2 Vývoj správy spotřebních daní*

S postupným utvářením a rozšiřováním spotřebních daní se vyvíjela i správa těchto daní. Výběr daní zajišťovali postupně duchovní, šlechtici, samosprávné svazky a stavy až nakonec stát.

Od roku 1816 byla ústředím pro výběr nepřímých daní Všeobecná dvorská komora<sup>161</sup>. Zhruba od roku 1830 byly vytvořeny kamerální důchodkové správy. Příslušné právní předpisy vztahující se ke spotřebním daním a státním finančním monopolům byly souhrnně označovány jako důchodkové předpisy.

160 Ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.

161 Naproti tomu Dvorská kancelář spravovala přímé daně.



Od roku 1848 v čele finanční správy stálo ministerstvo financí, kterému byly přímo podřízeny finanční prokuratury, které vystupovaly při zastupování státu ve věcech fiskálního zájmu a Chemicko-technická zkušebna finanční správy v Praze, která zajišťovala odborná zkoumání, rozborů a vyhotovování odborných posudků pro účely finanční správy.

Nižším orgánem v rámci organizační soustavy byla v roce 1850 zřízená zemská finanční ředitelství, a to v Praze, Brně, Opavě, Bratislavě a Užhorodě. U těchto útvarů byla spojena správa všech daní, cel a poplatků.

Pod zemská finanční ředitelství spadala od roku 1855 okresní finanční ředitelství pro agendu nepřímých daní. Správu daní a dávek přímo ukládaných zajišťovaly berní správy a celní záležitosti spravovaly celní úřady. Součástí byly i katastrální měřičské úřady pro vedení pozemkového katastru.

Výkonnými úřady byly tzv. dozorčí úřady, důchodkové kontrolní úřady, úřady technické finanční kontroly a úřady potravní daně na čáře.<sup>162</sup> Výkon v těchto úřadech zajišťovali důchodkoví úředníci, jejichž hlavním úkolem byla kontrola a prohlídka podniků. Součástí byl rovněž ozbrojený uniformovaný sbor – finanční stráž.

V roce 1948 byl výkon finanční správy převeden na národní výbory<sup>163</sup>, a to až do roku 1990, kdy v souvislosti s provedenou daňovou reformou byla zřízena soustava finančních orgánů. Následně do konce roku 2003 vykonávaly správu spotřebních daní finanční orgány spolu s celními orgány (dovoz a vývoz), než ji v roce 2004 kompletně převzaly orgány Celní správy České republiky.

### 3.1.3 Spotřební daně v daňovém systému České republiky

Daňová soustava v České republice je tvořena přímými a nepřímými daněmi. Přímé daně jsou navázány na majetek nebo důchod konkrétního poplatníka, kterému jsou vyměřovány, naopak daně nepřímé jsou placeny v cenách zboží a služeb a jako takové jsou neadresné. Významným představitelem nepřímých daní jsou daně spotřební. Vedle spotřebních daní představují nepřímé daně daň z přidané hodnoty, dovozní cla a ekologické daně.

162 Srov. KLAS, J. NOVOTNÝ, J. *Zákony o daních a dávkách spotřebních (Klasův díář)*. X. komentované vydání. Praha: Českomoravské knihkupectví Praha II. 1937, s. 24.

163 Zákon č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory.

Spotřební daně tzv. akcízy jsou v zásadě vysoké dávky, které postihují úzký okruh zboží navíc vedle daně z přidané hodnoty<sup>164</sup>. Vyměřují se z množství zboží, oproti např. dani z přidané hodnoty nebo cla, kde se daň vypočítává z hodnoty zboží. Jedinou výjimku tvoří tabák a tabákové výrobky, kde se při stanovení výše daňové povinnosti vychází jak z množství, tak i z ceny pro konečného uživatele.

Podstatou spotřebních daní je tak především její fiskální funkce. Kromě fiskální funkce zajišťují spotřební daně u určitých druhů zboží také jistou exkluzivitu, díky o daň zvýšené ceně je alespoň částečně omezena jejich spotřeba (alkohol a tabákové výrobky) z důvodu poškozování zdraví občanů, které se odráží ve zvýšených nákladech na poskytování zdravotní péče, anebo třeba pro jejich negativní vliv na životní prostředí.

Podle aktuální právní úpravy podléhají spotřební dani minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky.<sup>165</sup> Zákodárce pro tyto výrobky použil legislativní zkratku „vybrané výrobky“. Největší podíl na výběru spotřební daně mají minerální oleje a nejméně do státního rozpočtu plyne ze spotřební daně z vína a meziproduktů<sup>166</sup>.

Jak už bylo výše uvedeno, spotřební dani podléhají vybrané výrobky. Aby se dané komodity staly předmětem zájmu spotřební daně, musí splňovat určitá zákonná kritéria.

### 3.1.3.1 *Minerální oleje*

Předmětem spotřební daně z minerálních olejů jsou<sup>167</sup>:

- benziny nomenklatury 271011, které zahrnují:
  - benziny motorové,
  - ostatní benziny neurčené pro pohon motorů,
  - letecké benziny (jejich použití je především u vrtulových letadel);

164 Srov. RADVAN, M. et al. *Finanční právo a finanční správa – Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 402. ISBN 978-80-210-4732-7.

165 Ustanovení § 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

166 Za rok 2011 bylo inkasováno na dani z minerálních olejů celkem 80 973 997 454 Kč, naproti tomu na dani z vína a meziproduktů 299 166 596 Kč. Viz *Statistiky z oblasti spotřebních daní* [online]. Celní správa České republiky [cit. 26. 10. 2012]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky>>.

167 Ustanovení § 45 zákona o SPD.

- střední oleje a těžké plynové oleje nomenklatury 271019,
  - letecký petrolej (palivo pro proudová letadla),
  - petrolej,
  - ostatní střední oleje určené pro další přeměnu na velmi lehké topné oleje, lampové oleje, ředidla a rozpouštědla, mazací oleje, řezné oleje atd.,
  - těžký plynový olej známý jako motorová nafta nomenklatury 27101941,
  - topné oleje nomenklatury 27101945 a 27101949;
- těžké topné oleje nomenklatury 27101951 až 27101969 – používají se jako palivo pro výrobu tepla (např. mazut) nebo jako pohonná hmota v lodích;
- odpadní oleje;
- odpadní ropa a jiné (jedná se o odpad při výrobě výše uvedených látek);
- zkapalněné ropné plyny nomenklatury 2711 známé pod zkratkou LPG použité pro pohon motorů, strojů nebo pro výrobu tepla:
  - propan,
  - propan-butan,
  - butan;
- různé směsi minerálních olejů např. s řepkovým olejem v poměru minimálně 30 % objemových metylesteru řepkového oleje, směsi s bezvodým lihem v poměru minimálně 90 % objemových benzínu.

Charakteristickým rysem dani podléhajících minerálních olejů a jejich směsí je jejich použití pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla. Jednotlivé druhy minerálních olejů a jejich směsí nelze mnohdy jednoznačně slovně pojmenovat a rozlišit, proto se pro jejich rozřazení používá chemické označení, na základě kterého se zařazují pod nomenklaturu celního sazebníku<sup>168</sup>. Například rozdíl mezi motorovou naftou a topnými oleji je v podstatě jen v množství obsahu síry, ale jejich rozlišení nelze provést jinak než chemickou analýzou. Bezmála shodné chemické vlastnostmi motorové nafty a lehkých topných olejů, způsobují nemalé daňové úniky tím, že jsou zaměňovány, protože jejich použitím pro výrobu tepla vzniká na základě § 56 zákona o SPD nárok na vrácení daně. Pro znesnadnění záměny s motorovou naftou určenou pro pohon motorů musí být minerální oleje nomenklatury 27101929, 27101941, 27101945 a 27101949, jsou-li určeny pro výrobu tepla nebo osvobozeny pro jejich použití jako pohonná hmota pro plavby, značkovány a barveny. Naopak minerální oleje určené jako pohonná hmota značkovány a barveny

168 Viz nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

být nesmějí. Mohlo by být namítáno, proč nejsou minerální oleje určené pro výrobu tepla rovnou osvobozeny od daně, ale tento zvolený způsob daňového zvýhodnění formou vracení daně až poté, co byly použity pro výrobu tepla, má znesnadnit jejich zneužívání pro účely, pro které jsou daňově zvýhodněny. Osvobození od spotřební daně u minerálních olejů pro výrobu tepla je uplatňováno např. ve Spolkové republice Německo a poměrně často dochází k jejich zneužívání pro pohon motorů, a to jak v Německu, tak i v českém příhraničí.<sup>169</sup>

### 3.1.3.2 *Líc*

Definice výrobků, které jsou předmětem daně z lihu, je částečně vymezena negativně a z části pozitivně. Negativní vymezení odlišuje ty výrobky, které jsou předmětem daně z piva, daně z vína a z meziproductů. Dani z lihu podléhá samotný líc (etanol) a líc obsažený ve výrobcích<sup>170</sup>, jako jsou destiláty, likéry a cordialy, ostatní lihoviny, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. Dani také podléhají vína, které obsahují více jak 22 % objemových etanolu. Určité daňové zvýhodnění je u lihu vzniklého z pěstitelského pálení<sup>171</sup>, kde je téměř poloviční sazba daně<sup>172</sup>, která se ale uplatní pouze na 30 litrů etanolu obsaženého v ovocných destilátech vypálených v jednom výrobním období. Za toto výrobní období se považuje doba od 1. července do 30. června následujícího roku. Množství etanolu nad stanovený limit se daní již běžnou sazbou pro líc.

### 3.1.3.3 *Pivo*

Za pivo podléhající spotřební dani se považuje pivo vyrobené ze sladu nomenklatury 2203, nebo směs tohoto piva s nealkoholickými nápoji, vše za předpokladu, že obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu. Sazba daně se odvíjí od množství vyrobeného piva, kdy jsou daňově zvýhodňovány menší pivovary.

169 Cena minerálních olejů pro výrobu tepla je v SRN výrazně nižší a pohybuje v přepočtu okolo 22 Kč.

170 Mezi destiláty se řadí whisky, koňak, brandy, rum, gin nebo vodka, tzn. výrobky vznikající destilací přírodně zkvašených tekutin (vína, moštu), nebo přírodních látek (zrní, ovoce apod.).

Od destilátů se odlišují likéry a cordialy, např. ovocné likéry, vaječné likéry, medové likéry a další, jsou to nápoje, které byly následně dochuceny cukrem nebo jinými extrakty.

Za ostatní lihoviny se považuje slivovice, meruňkovice, třešňovice, arak, hořká apod.

171 Ustanovení § 4 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu).

172 Sazba daně je 14300 Kč za 1 hl. etanolu. U ostatního lihu je 28500 Kč za 1 hl. etanolu.

### 3.1.3.4 *Víno a meziprodukty*

V souvislosti s vínem zákon pod tento pojem zahrnuje víno a fermentované nápoje. Samostatně potom definuje meziprodukty a všechny tyto výrobky vymezuje nomenklaturou 2204 (víno), 2205 (vermut a jiná aromatizovaná vína) a 2206 (kvašené ovoce jiné než víno). Víno se člení na:

- šumivé víno<sup>173</sup>: jde o výrobky, které se plní do lahví s hříbovitou zátkou upevněnou speciálním uzavíracím zařízením a při teplotě 20 °C má lahev přetlak 3 bary, obsahuje minimálně 1,2 % objemových alkoholu a nepřesahuje 15 % objemových alkoholu;
- tiché víno<sup>174</sup>: výrobek, který není vínem šumivým a který obsahuje min. 1,2 % objemových alkoholu a nepřesahuje 18 % objemových alkoholu.
- meziprodukty<sup>175</sup>: výrobky nomenklatury 2204, 2205 a 2206 obsahující minimálně 1,2 % objemových alkoholu a nepřekračující 22 % objemových alkoholu a nejsou vínem šumivým ani vínem tichým.

Spotřební dani podléhají pouze šumivá vína a meziprodukty, neboť tiché víno má nulovou sazbu.

### 3.1.3.5 *Tabákové výrobky*

Tabákovými výrobky<sup>176</sup> podléhající dani jsou ze zákona:

- cigarety<sup>177</sup>, kterými se rozumí tabákové provazce, které se:
  - kouří samotné (nejsou doutníky nebo cigarillos),
  - kouří po vložení do dutinek, nebo
  - kouří po zabalení do cigaretového papíru;
- doutníky a cigarillos jsou tabákové smotky určené ke kouření, a
  - obsahují výlučně přírodní tabák, nebo
  - krycí list je z přírodního tabáku, nebo
  - obsahují tabákovou náplň a krycí list je z rekonstituovaného tabáku a mají minimální stanovenou hmotnost nebo obvod tabákového smotku;

173 Ustanovení § 93 odst. 2 zákona o SPD.

174 Ustanovení § 93 odst. 3 zákona o SPD.

175 Ustanovení § 93 odst. 4 zákona o SPD.

176 Ustanovení § 101 zákona o SPD.

177 Cigarety mohou obsahovat i zcela jiné látky než tabák, ale podobají-li se definici cigarety, jsou za ně považovány, viz § 101 odst. 4 zákona o SPD.

- tabák ke kouření<sup>178</sup> – jedná se o tabák řezaný, jinak dělený, tabákový odpad, tabákové částice, které jsou bez dalších úprav způsobilé ke kouření;
- ostatní tabák, tj. tabák určený k jinému účelu než ke kouření.

Tabákové výrobky, které byly vyrobeny, dopraveny nebo dovezeny na daňové území České republiky, nejsou-li dopravovány v režimu s podmíněným osvobozením od daně, musejí být označeny tabákovou nálepkou. Tabáková nálepka sama o sobě neprokazuje zdanění příslušných tabákových výrobků, byť v hodnotě tabákové nálepky je zahrnuta spotřební daň. Zdanění vybraných výrobků se prokazuje pouze zákonem definovaným dokladem<sup>179</sup>.

### 3.1.4 Daňová povinnost a platba daně

Daňová povinnost vzniká předně výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo jejich dovozem na daňové území Evropského společenství. Daňové území Evropského společenství zahrnuje území kteréhokoliv státu Evropské unie<sup>180</sup>. Tam, kde se dovážené zboží podle celních předpisů osvobozuje od cla, vztahuje se osvobození i na spotřební daně. Samotná výroba vybraných výrobků, za kterou se považuje vznik vybraného výrobků nebo změna vybraného výrobku v jiný výrobek, taktéž podléhající spotřební dani, se provádí pouze pod dohledem správce daně. Pro tento účel se používá režim daňového skladu. Daňový sklad je ohraničený prostor na daňovém území ČR, který umožňuje výrobu, zpracování nebo skladování vybraných výrobků s tím, že se podmíněně odsouvá povinnost daně přiznat a uhradit, až na okamžik uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Daňový sklad je možné provozovat pouze na základě uděleného povolení.

178 Blíže k pojmu tabák ke kouření rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 6. 2008, sp. zn. 22 Ca 53/2007 – 50: „Zda se jedná o tabák ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a čl. 5 směrnice 95/59/ES, lze v řízení před soudem dokázat např. zkouškou kouření v cigaretové dutince.“, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, sp. zn. 1 Afs 71/2009 – 113: „Zkouška kouřením tabákového výrobku v cigaretové dutince má podobu důkazu ohledáním. Tato zkouška umožňuje zjistit, zda konečný spotřebitel je schopen naplnit cigaretovou dutinku tabákovým výrobkem bez náročnější manipulace, zapálit ho a vdechovat vznikající kouř. Vypovídá rovněž o tom, zda tabákový výrobek plynule doutná i při přerušení tahu. Provedením uvedené zkoušky lze odstranit rozpor v odborných posudcích, pokud se týkají faktické možnosti užít tabák ke kouření. Zjištění těchto skutečností je nezbytné pro přijetí závěru, že se jedná o tabák ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.“

179 Ustanovení § 5 zákona o SPD.

180 Směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

Kromě provozování daňového skladu především pro výrobu a skladování, upravuje zákon o SPD další instituty, kdy se manipulace s vybranými výrobky podmíněně osvobozuje. Jedná se o dopravu a vývoz vybraných výrobků pod dohledem, tzn. se stanovenými pravidly, za kterých se přeprava uskutečňuje. Doprava probíhá mezi tzv. oprávněným odesílatelem a oprávněným příjemcem, případně uživatelem vybraných výrobků. V rámci takové dopravy se eviduje její zahájení a ukončení včetně elektronické výměny těchto informací mezi dohledovými orgány, tak aby se zamezilo odnětí vybraných výrobků a nesplnění daňových závazků, podrobněji viz dále.

Jakýkoliv pohyb a skladování vybraných výrobků, které jsou z nějakého zákonného důvodu dočasně osvobozené od daně, jsou spojovány se zajištěním daně. Zajištění daně probíhá buď uložením finančních prostředků do příslušného depozita, nebo formou bankovní záruky, anebo ručením. Zajištění daně je požadováno ve výši daně, která by vznikla při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu a je podmínkou pro získání daného povolení. Dojde-li k situaci, kdy je zajištění daně použito na úhradu dlužné daně, vyjma případu, kdy o to požádá daňový dlužník, uloží celní orgán současně pokutu ve výši 10 % z částky zajištění daně na úhradu daně.

Daňová povinnost vzniká také tehdy, došlo-li k uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, které byly podmíněně osvobozeny od daně, protiprávně.

Se vznikem daňové povinnosti je spojena povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Povinnou osobou je tzv. plátce daně. Pojem plátce ve smyslu zákona o SPD se odlišuje od významu tohoto pojmu, jak jej známe z ostatních daňových zákonů.<sup>181</sup> Plátcem daně je ten, nezáleží, zda se jedná o osobu právnickou nebo fyzickou, kdo vybrané výrobky vyrobil, dovezl, uvedl do volného daňového oběhu anebo se mu vybrané výrobky dočasně osvobozené od spotřební daně ztratí nebo znehodnotí<sup>182</sup>. Dále ten, kdo vybrané výrobky skladuje nebo dopravuje, aniž by

181 V daňové terminologii používaný pojem plátce byl nejpřiznačněji definován v § 6 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků: „Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správcům daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.“ Tento význam ale neplatí pro zákon o SPD. Zákon o SPD za plátce označuje obecně každou osobu, které vzniká daňová povinnost.

182 Se ztrátou nebo znehodnocením v důsledku prokazatelně nepředvídatelné a neodvratitelné události, kdy vybrané výrobky nemohou být již předmětem spotřební daně, tzv. zásahem vyšší moci, nevzniká daňová povinnost.

prokázal, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo neprokáže jejich oprávněné nabytí bez daně, kdo získal vybrané výrobky při přechodu vlastnického práva nezdaněných vybraných výrobků, nebo kdo zajistil daň při dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a současně došlo k porušení takového režimu.

Plátce daně je povinen se registrovat, a to pro každou spotřební daň samostatně. Registrovat se mají za povinnost taktéž osoby uplatňující nárok na vrácení daně. Tyto uvedené osoby jsou povinny podat daňové přiznání předepsanou formou a na stanoveném tiskopise. Zvláštní forma daňového přiznání je u tabákových výrobků, kde daňové přiznání nahrazuje objednávka tabákových nálepek<sup>183</sup>. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc s výjimkou dovozu, kdy zdanění probíhá společně s celním řízením.

Rozhodným okamžikem pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit je uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Svým způsobem k nestandardnímu, zákonem o SPD podrobně upravenému, vzniku daň přiznat a zaplatit dochází také použitím vybraných výrobků osvobozených od daně k jiným účelům, než pro které byly osvobozeny, nebo jejich použitím pro jiný účel, než pro který byla vrácena daň. Povinnost daň přiznat a zaplatit rovněž vzniká při zúčtování ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků, u kterých přesto dříve daňová povinnost vznikla, dále nabytím vybraných výrobků v množství větším než pro osobní spotřebu a současně neprokázáním jejich zdanění nebo oprávněné nabytí bez daně. Zákon stanoví ještě další případy, se kterými je spojována povinnost přiznat a zaplatit daň a jsou jimi případy porušení režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě vybraných výrobků, přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě, určených pro účely podnikání nebo pro účely veřejnoprávního subjektu na území ČR, ukončení dopravy na daňovém území ČR, jsou-li vybrané výrobky určeny do jiného členského státu, zánikem nebo odejmutím povolení k provozování daňového skladu nebo povolení pro příjem a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, přijetím vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě, vlastní spotřebou vybraných výrobků, nebo přechodem vlastnického práva k vybraným výrobkům, které nebyly zdaněny. Skutečnost, že zdanění již proběhlo

183 Ustanovení § 116 odst. 1 zákona o SPD.



v jiném členském státě při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, nevylučuje jejich opětovné zdanění v dalším členském státě. Vychází se při tom z předpokladu, že byl před tím uplatněn nárok na vrácení daně<sup>184</sup>.

Nad rámec výše uvedeného vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit specificky pro jednotlivé druhy vybraných výrobků. Vznik této povinnosti je spojován s porušením pravidel při nakládání s těmito vybranými výrobky, a to následovně.

Použitím nebo prodejem minerálních olejů pro jiný účel, než pro který byla uplatněna nižší sazba daně, použitím minerálních olejů určených pro pohon dvoutaktních motorů v jiných motorech, nebo určených jako odpadní oleje při jejich použití pro pohon motorů nebo pro vytápění. Posledním případem je použití minerálních olejů používaných jako přísady do minerálních olejů, nebyly-li zdaněny.

U lihu povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká překročením určených norem pro povolené ztráty při výrobě lihu, neoprávněným odejmutím lihu z výroby, dopravy nebo skladů, nebo nedovolenou výrobou, prodejem nebo přechováváním nezdaňovaného lihu. Vyráběl-li nebo pořizoval-li podnikatelský subjekt líc, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit jeden den před podáním žádosti o ukončení podnikatelské činnosti.

Při výrobě piva nebo vína vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit nezaregistrováním se jako plátce při překročení stanoveného limitu pro výrobu, a to nad 200 litrů piva nebo 2000 litrů tichého vína.

Pokud jde o tabákové výrobky, kde se považuje použití tabákové nálepky za zaplacení daně, tak tam povinnost přiznat a zaplatit daň navíc vzniká prodejem cigaret za cenu vyšší, než je určena<sup>185</sup>.

Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období. Výjimku tvoří daň z lihu, která je splatná ve lhůtě 55 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém

184 Ustanovení § 14 odst. 8 zákona o SPD: „*Pokud plátce daně neuplatní nárok na vrácení daně, poblíž se při dalším uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na tyto výrobky tak, jako kdyby byl tento nárok uplatněn a přiznán.*“

185 V tomto případě vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň ve výši součinu procentní části sazby daně podle § 104 odst. 1 zákona o SPD a rozdílu ceny, za kterou byly cigarety prodány, a ceny uvedené na tabákové nálepce.

vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Specifický je způsob placení daně z tabákových výrobků, kdy daň je obsažena v hodnotě tabákových nálepek a splatná je do 60 dnů ode dne odebrání tabákových nálepek.

### 3.1.5 Osvobození od daně

Osvobození od daně je buď dočasné nebo trvalé. Dočasné osvobození je spojeno s podmíněným osvobozením od daně před uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu, např. režim daňového skladu a podmíněné osvobození od daně během dopravy.

Trvalé osvobození od daně se váže předně na použití vybraných výrobků pro konkrétní účel<sup>186</sup>. Mezi ně patří používání minerálních olejů pro jiné účely než pohon motorů (zpravidla pro výrobu tepla), nebo použití minerálních olejů pro výrobu vybraných výrobků. Osvobozuje se také použití minerálních olejů jako letecké palivo a paliva pro pohon plavidel, ovšem za předpokladu, že jsou tyto dopravní prostředky využívány pro komerční účely. Osvobozeny od spotřební daně i přes jejich použití jako pohonné hmoty jsou také směsi minerálních olejů s lihem určené pro testování pohonných hmot, látky nomenklatury 38269099 používané pro pohon motorů, nebo rostlinné oleje určené pro pohon motorů. Dalšími vybranými výrobky osvobozenými od daně jsou zkapalněný bioplyn a minerální oleje vyráběné z biomasy nebo biologického odpadu určené pro pohon motorů. Z hlediska použití lihu se osvobozuje lih určený pro výrobu léčiv a denaturovaný lih. Osvobození od spotřební daně se vztahuje také na pivo a víno, která jsou určena pro výrobu octa a léčiv.

Vedle použití vybraných výrobků pro určitý účel, pro který se poskytuje osvobození od daně, je dalším důvodem pro osvobození množství vybraných výrobků do stanoveného limitu. Osvobození se vztahuje na lih určený do potravinářských výrobků do limitu 8,5 litru etanolu na 100 kg výrobku, u čokoládových výrobků je to 5 litrů etanolu na 100 kg výrobku. Dále se osvobozuje lih určený k aromatizaci nápojů, pokud nepřesáhne 1,2 % objemových. Obdobné limity platí také pro pivo a víno. V případě piva je to jeho použití jako přísady do potravin, u nichž obsah alkoholu nepřesáhne 1,2 % objemových a dále u piva v potravinářských výrobcích, pokud obsah alkoholu nepřekročí 8,5 litru alkoholu ve 100 kg výrobku, u čokoládových

---

186 Viz k tomu § 49, 71, 86, 97 a 105 zákona o SPD.

výroků je poměr nižší, a to 5 litrů alkoholu na 100 kg výrobku. Navíc se osvobození týká piva vyrobeného v domácím prostředí v množství do 200 litrů za kalendářní rok. U vína a meziproductů nastává osvobozující podmínka tehdy, kdy při jejich použití jako přísady do potravin a nápojů obsah alkoholu nepřesáhne 1,2 % objemových. Dále u vína a meziproductů určených do potravinářských výrobků do obsahu alkoholu 8,5 litru alkoholu na 100 kg výrobku, u čokoládových výrobků v množství 5 litrů alkoholu na 100 kg výrobku. Kromě výše uvedeného se osvobození od spotřební daně vztahuje na vybrané výrobky v množství pro osobní spotřebu, viz dále.

Posledním případem, kdy nastávají podmínky pro trvalé osvobození od daně, jsou dány formou jejich dovozu. Osvobození se vztahuje na vybrané výrobky, na něž se vztahuje osvobození od cla<sup>187</sup> nebo daně z přidané hodnoty (např. příležitostný dovoz v cestovních zavazadlech, pohonné hmoty v pevných nádržích dopravních prostředků), na vybrané výrobky dovážené pro ozbrojené síly členských států Organizace Severoatlantické smlouvy s výjimkou ozbrojených sil České republiky a také na vybrané výrobky dovážené pro osoby požívající výsad a imunit, nebo vybrané výrobky dovážené s omezením za podmínek stanovených mezinárodními smlouvami, jsou-li osvobozeny od daně z přidané hodnoty.

### 3.1.6 Doprava vybraných výrobků

Doprava vybraných výrobků přímo ovlivňující daňovou povinnost může probíhat v několika základních režimech. Předně je to doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, doprava vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu pro účely podnikání a doprava vybraných výrobků pro osobní spotřebu.

Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně přichází v úvahu buď na daňovém území České republiky, nebo mezi členskými státy EU. Doprava probíhá výhradně na podkladě elektronického průvodního dokladu, jehož návrh se zasílá pomocí elektronického systému příslušnému celnímu úřadu. Po schválení návrhu elektronického průvodního dokladu celní úřad přidělí tzv. referenční kód, který je evidenčním označením pro celou dopravu a případné kontroly. Elektronický průvodní doklad není třeba při dopravě tichého vína na daňovém

187 Nařízení Rady (ES) č. 1186/2009, o systému Společenství pro osvobození od cla.

území ČR. Dopravu lze zahájit i tehdy, kdy je elektronický systém nedostupný, ale v tomto případě musí být při dopravě fyzicky přítomný doklad, který obsahuje totožné údaje jako návrh elektronického průvodního dokladu zasílaný celnímu úřadu elektronicky. Bezodkladně po obnovení provozu elektronického systému musí být takový návrh dodatečně předložen celnímu úřadu. Doprava je uskutečňována pod dohledem správce daně z místa odeslání do místa určení. Daňové orgány včetně zahraničních za tím účelem spolu komunikují a není-li doprava vybraných výrobků podmíněně osvobozených od daně prokazatelně ukončena, považují se takové vybrané výrobky za vyjmuté z režimu podmíněného osvobození od daně se všemi důsledky.

Další podobu dopravy vybraných výrobků představuje doprava vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání, anebo opačně vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu na daňovém území ČR a přepravované do jiného členského státu. Příjemce nebo odesílatel takových vybraných výrobků je povinen se registrovat jako plátcе daně a celnímu úřadu oznámit množství vybraných výrobků, které bude přijímat nebo odesílat. Jako plátcе daně je poté povinen některým zákonem definovaným způsobem zajistit daň. Tento způsob dopravy zakládá nárok na vrácení uhrazené daně při uvedení do volného daňového oběhu v zemi odeslání. Dopravu lze realizovat jen se zjednodušeným průvodním dokladem. Doprava je obdobně, jako u režimu podmíněného osvobození od daně pod dohledem daňových orgánů.

Poslední skupinou je doprava vybraných výrobků pro osobní spotřebu. Stěžejním pro určení, zda se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu je množství vybraných výrobků a dalším již pomocným vodítkem je zda příjemce je podnikatel, důvod nabytí vybraných výrobků, místo, kde se nacházejí a způsob dopravy. Množství pro osobní spotřebu je limitováno<sup>188</sup> následovně. Jedná se o množství, které nepřesahuje u:

- minerálních olejů množství dopravované v běžných nádržích zvýšené o 20 litrů,
- zkapalněných ropných plynů v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně 5 tlakových nádob,

188 Ustanovení § 4 odst. 5 zákona o SPD.

- lihovin 10 litrů konečných výrobků (minimální obsah etanolu 15 % objemových)<sup>189</sup>,
- piva 110 litrů,
- meziproduktů 20 litrů,
- vína 90 litrů, z toho u šumivých vín 60 litrů,
- cigaret 800 kusů,
- cigarillos nebo doutníků o hmotnosti nejvýše 3 g/kus 400 kusů,
- ostatních doutníků 200 kusů,
- tabáku ke kouření 1 kg.

I přes tyto stanovené limity zákon připouští v rámci správního uvážení přiznat pro osobní spotřebu větší množství, než je výše uvedeno, je-li nepochybné, že tím nedochází k obcházení zákona.

Každý, kdo na daňovém území České republiky dopravuje, ale i skladuje nebo jinak nakládá s vybranými výrobky, které se na daňovém území mohou nacházet v zásadě v režimu podmíněného osvobození od daně pod současným dohledem správce daně, anebo v režimu volného daňového oběhu, již bez přímého dohledu správce daně, nicméně s možností kdykoliv kontrolovat, zda vybrané výrobky byly řádně zdaněny, musí na výzvu správce daně relevantně prokázat jejich zdanění, nebo oprávněné nabytí s osvobozením od daně. Tato povinnost, a to kohokoliv, je svým způsobem druhá strana mince unijní zásady ovládající správu spotřebních daní, kdy se v co největší míře umožňuje oběh zboží podléhajícího spotřebním daním bez jeho zdanění až do doby, kdy je toto zboží dodáno pro konečnou spotřebu.

Zákon pro tento účel definuje, čím se takové zdanění, nebo oprávněné nabytí osvobozených vybraných výrobků, prokazuje.

V případě prokázání zdanění se jedná o následující doklady:

### 1. Daňový doklad

Jedná se o doklad, který má za povinnost vydat plátce spotřební daně nabyvateli vybraných výrobků při jejich uvedení do volného daňového oběhu. Zákon současně stanoví náležitosti takového dokladu.

<sup>189</sup> Nařízení Rady (ES) č. 110/2008 ze dne 15. ledna 2008, o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení lihovin a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 576/89.

## 2. Doklad o prodeji

Tento doklad vydává prodávající, který prodává vybrané výrobky. Stejně jako u daňového dokladu jsou stanoveny jeho náležitosti.

## 3. Doklad o dopravě

Nenastaly-li podmínky pro vydání výše uvedených dokladů, je povinností toho, kdo předá vybrané výrobky pro dopravu, vystavit doklad o dopravě, jehož náležitosti jsou stejně jako u předchozích dokladů stanoveny zákonem.

## 4. Rozhodnutí celního úřadu o propuštění vybraných výrobků do příslušného celního režimu

Jedná se o rozhodnutí celního úřadu, kterým byla vyměřena daň. V úvahu připadá především režim volného oběhu a režim aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení.

Mezi zákonné náležitosti výše uváděných dokladů patří předně identifikace plátce, prodejce nebo odesílatele vybraných výrobků, na to navazuje identifikace nabyvatele, kupujícího a označení místa určení. V dokladu musí být dále uveden název a množství vybraných výrobků a celková výše spotřební daně. U minerálních olejů navíc ještě kód nomenklatury<sup>190</sup>, u cigaret je osoba vystavující příslušný doklad povinna namísto výše spotřební daně celkem, uvést cenu pro konečného spotřebitele (§ 106 zákona o SPD). Kromě uváděného musí být doklad označen číslem a datem jeho vystavení. Nemá-li doklad uvedené náležitosti, nelze jej a priori hned vyloučit. Prokázání toho, že vybrané výrobky byly řádně zdaněny, anebo jsou od daně osvobozeny, může být provedeno i jiným důkazem.<sup>191</sup>

U vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně se jejich oprávněné nabytí prokazuje **dokladem o osvobození od daně**. Obdobně, jako při prokazování zdanění, stanoví zákon náležitosti tohoto dokladu, kterými jsou identifikace odesílatele, identifikace příjemce, název a množství vybraných výrobků, prohlášení o tom, že v ceně vybraných výrobků není zahrnuta spotřební daň, místo odeslání a místo dodání, číslo dokladu a datum jeho vystavení.

190 Viz nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.

191 Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, sp. zn. 5 Afs 94/2008-89: „*Takový výklad § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přiblížit se jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to i tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daněho ustanovení, jímž je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní.*“

Povinnost prokázat zdanění nebo oprávněné nabytí vybraných výrobků osvobozených od daně se nevztahuje na přepravu vybraných výrobků fyzickou osobou pro její osobní spotřebu, protože ty jsou od spotřební daně osvobozeny.

### 3.1.7 Kontrolní oprávnění celních orgánů

Zákon o SPD se vyznačuje oproti jiným daňovým zákonům určitým specifickým, kdy jsou kontrolní oprávnění správce daně speciálně upravena v tomto právním předpisu s podpůrnou úpravou v obecné právní úpravě v daňovém řádu<sup>192</sup>. Tato v zákoně o SPD uvedená kontrolní oprávnění celních orgánů lze dále ještě rozdělit na obecná, související s dohledem nad výběrem spotřební daně, a speciální, svázaná s jednotlivými vybranými výrobky.

#### 3.1.7.1 Obecná kontrolní oprávnění

Obecná kontrolní oprávnění jsou formulována v § 41 zákona o SPD. Předně je to kontrola plnění podmínek udělených v povolení pro určité postavení daňového subjektu. Jedná se o povolení přijímat a užívat vybrané výrobky osvobozené od daně, provozovat daňový sklad, být ručitelem nebo daňovým zástupcem pro zasílání vybraných výrobků. Další kontrolované podmínky jsou v povoleních být oprávněným příjemcem pro opakovaný příjem vybraných výrobků, prodávat vybrané výrobky za ceny bez spotřební daně prodej v tzv. DUTY-FREE prodejnách (mezinárodní letiště, paluby letadel při letech mimo území EU), nebo nakupovat zkapalněné ropné plyny uvedené do volného daňového oběhu.

Za tímto účelem mají celní orgány oprávnění ke vstupu do všech provozoven nebo míst, kde se vyrábějí, zpracovávají nebo skladují vybrané výrobky, anebo je důvodný předpoklad, že tam vybrané výrobky mohou být. Významná kompetence celních orgánů je kontrola dopravy vybraných výrobků, v rámci které jsou celní orgány oprávněny zastavovat vozidla a kontrolovat přepravované vybrané výrobky, podrobněji bude tato problematika vyložena dále.

Při využití uváděných kontrolních oprávnění mohou být také odebírány vzorky vybraných výrobků pro účely ověření druhu vybraného výrobku a jeho vlastností podstatných pro správné vyměření spotřební daně.

<sup>192</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Při dopravě vybraných výrobků podmíněně osvobozených od daně mají celní orgány oprávnění nařídit označení vybraných výrobků<sup>193</sup>, aby se zabránilo možné výměně vybraných výrobků za jiné. Typickým příkladem je např. záměna lihovin, kdy se vymění deklarované lihoviny za lihoviny s jiným obsahem lihu, čímž se nezákonně sníží základ spotřební daně z lihu. Tento způsob obcházení zákona je dán konstrukčními prvky spotřební daně z lihu. Základem pro výpočet daně je množství etanolu obsaženého v lihovině při teplotě 20 °C. To znamená, že pro výpočet daně není podstatný objem příslušné lihoviny, ale právě obsah tzv. čistého alkoholu<sup>194</sup>. Deklarováním nižší lihovitosti (nižšího množstvím obsaženého etanolu) se snižuje základ pro výpočet daně.

Obdobně lze docílit nižší daňové povinnosti záměnou cigaret za levnější značky podle cenového rozhodnutí, kterým se stanoví ceny pro konečného spotřebitele, viz dále. Základ spotřební daně u cigaret je stanoven poměrně složitě. Sazba daně je tvořena procentní částí, pevnou částí a minimální sazbou. U druhé a třetí jmenované je to prosté a nevzniká zde prostor pro žádné intriky. Zákon stanoví částku za jeden kus cigarety, ale v případě procentní části to není tak prosté. Zákonem je stanovena procentní část<sup>195</sup> z ceny stanovené pro konečného spotřebitele. Pro cigarety, u kterých nebyla stanovena cena pro konečného spotřebitele, se použije tzv. vážený cenový průměr. Tím se rozumí vážený průměr cen cigaret pro konečného spotřebitele přepočtený na jeden kus, který stanoví Ministerstvo financí na základě výsledků inventur tabákových nálepek za předchozí kalendářní rok<sup>196</sup>. Daň samotná se potom vypočte tak, že se sečte součin procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele těchto cigaret dělený stem se součinem pevné části sazby daně a počtu kusů<sup>197</sup>. Je-li takto vypočtená daň nižší než výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně<sup>198</sup>, použije se výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně. Tento případ se týká levnějších druhů cigaret.

193 Ustanovení § 41 odst. 7 zákona o SPD.

194 Např. jeden litr 40% lihoviny obsahuje 0,4 litru etanolu.

195 V současné době se jedná o pevnou částku 1,12 Kč za kus, procentní část tvoří 28 % z ceny cigaret pro konečného spotřebitele, viz § 104 odst. 1 zákona o SPD.

196 Ustanovení § 103 odst. 4 zákona o SPD. Vážená průměrná maloobchodní prodejní cena se vypočítá tak, že se celková hodnota všech cigaret propuštěných ke spotřebě, na základě maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní, vydělí celkovým množstvím cigaret propuštěných ke spotřebě. Stanoví se do 1. března každého roku na základě údajů týkajících se všech cigaret propuštěných ke spotřebě v předchozím kalendářním roce, viz čl. 2 odst. 3 směrnice Rady 92/79/EHS, ve znění směrnice Rady 2010/12/EU. Pro rok 2012 je vážený cenový průměr 3,393Kč/1ks cigarety.

197 Ustanovení § 104 zákona o SPD.

198 Aktuálně je to sazba 2,10 Kč za jeden kus cigarety.



Celní orgány jsou dále oprávněny požádat plátce daně, aby strpěl nepřetržitou přítomnost úředních osob správce daně ve svých podnikatelských prostorech a za tím účelem bezúplatně poskytly kancelářské prostory a potřebnou součinnost. Tento postup se zpravidla použije u velkých provozovatelů daňových skladů<sup>199</sup>.

**Kontrola dopravy vybraných výrobků** je zásadní kompetencí pro dohled nad řádným plněním daňové povinnosti u vybraných výrobků a vychází z ustanovení § 41 odst. 4 zákona o SPD, který stanoví, že celní orgány jsou oprávněny provádět kontrolu dopravních prostředků za účelem zjišťování, zda druh a množství dopravených vybraných výrobků odpovídá druhu a množství vybraných výrobků uvedených v elektronických průvodních dokladech nebo v ostatních dokladech stanovených pro dopravu vybraných výrobků. Za tím účelem jsou oprávněny zastavovat dopravní prostředky a kontrolovaná osoba má povinnost tyto úkony vyplývající z tohoto oprávnění strpět a poskytnout celním orgánům potřebnou součinnost.

Tuto kontrolní pravomoc lze samostatně realizovat jen uniformovaným kontrolním orgánem a významnou měrou se podílí na odhalování daňových podvodů souvisejících se spotřebními daněmi.

#### *3.1.7.2 Speciální kontrolní oprávnění při správě jednotlivých daní*

Oprávnění celních orgánů, uvedená v předchozí podkapitole, je možné označit jako obecná nebo univerzální vztahující se ke všem druhům vybraných výrobků. Zákon o SPD ale dále přiznává celním orgánům další kontrolní oprávnění, a to již vázané k jednotlivým druhům vybraných výrobků, v rámci kterých se dohlíží na plnění jednotlivých povinností a dodržování zákazů. Oblast nakládání s lihem upravuje navíc ještě samostatná právní úprava v podobě zákona o lihu a zákona o značení lihu.

### **Minerální oleje**

V § 65 zákona o SPD jsou rozšířená oprávnění při správě spotřební daně z minerálních olejů. Z textu § 41 zákona o SPD lze dovodit, že tam uvedená kontrolní oprávnění se vztahují k plátcům spotřební daně, kdežto speciální oprávnění při správě daně z minerálních olejů směřuje vůči všem, kdo s minerálními oleji jakkoliv nakládá.

---

199 Ustanovení § 41 odst. 8 zákona o SPD

Tato oprávnění se vztahují na kontroly zásobníků, kontejnerů, cisteren i jiných nádob, ve kterých je anebo může být minerální olej. Dále je to kontrola plnění leteckých pohonných hmot do nádrží letadel a plnění lodních pohonných hmot do nádrží lodí, které jsou na základě § 49 zákona o SPD osvobozeny od daně kvůli jejich použití. Při těchto činnostech jsou celní orgány oprávněny odebírat vzorky minerálních olejů včetně odběru vzorků pohonných hmot z běžných nádrží dopravních prostředků. Pohonné hmoty umístěné v běžné nádrži dopravního prostředku jsou, jak už bylo výše uvedeno, osvobozeny od daně a k tomu navíc 20 litrů pohonných hmot. Běžnou nádrž zákon definuje<sup>200</sup> jako nádrž trvale připojenou výrobcem ke všem motorovým dopravním prostředkům téhož typu a musí umožňovat přímé použití minerálního oleje k pohonu vozidla nebo provozu pracovních strojů, klimatizace, chladicího zařízení apod. během dopravy. Totéž se vztahuje na pracovní stroje. Problém vzniká u přídavných nádrží, které se u některých typů vozidel používají. Zde je nutné posoudit, zda přídavná nádrž byla schválena výrobcem, spadá pod definici běžné nádrže, jinak ji nelze posuzovat jako běžnou nádrž, ve které jsou umístěné pohonné hmoty osvobozené od daně.

Zkapalněné ropné plyny se podle účelu použití řadí do třech rozdílných sazeb<sup>201</sup>. Jsou-li ve volném daňovém režimu, nesmí být umístěny v jednom společném zásobníku zkapalněné ropné plyny různých daňových sazeb. Nakládání se zkapalněnými ropnými plyny podléhá povolení celních orgánů. Povolení se nevztahuje na zacházení s tlakovými nádobami s náplní do 40 kg.

## Lih

Problematika výroby, úpravy a jakéhokoliv nakládání s lihem je upravena kromě zákona o SPD ještě samostatnou právní úpravou. V prvé řadě je to zákon o lihu. Lih je možné vyrábět nebo upravovat pouze na základě koncese<sup>202</sup> a ve schválených a registrovaných podnicích označovaných jako lihovar, nebo v pěstitelských pálenicích, opět za tím účelem schválených a registrovaných. Osoby (právnícké nebo fyzické) jsou povinny při výrobě nebo úpravě lihu používat jen takové zařízení, které svým charakterem umožní spolehlivě zjišťovat množství vyrobeného nebo upraveného lihu a znemožní jakýmkoli způsobem odvádět lihovou tekutinu

200 Srov. ustanovení § 63 zákona o SPD.

201 Jedná se o jejich použití: 1. pro pohon motorů, 2. pro výrobu tepla a 3. pro pohon strojů a vozidel mimo veřejné cesty.

202 Viz zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon).

nebo páry mimo měřící zařízení. Na základě § 6 zákona o lihu opatřuje celní úřad výrobní nebo zpracovatelská zařízení úředními závěrami. Skladovat líh lze jen v kalibrováných nádržích, které umožňují hodnověrně zjišťovat množství skladovaného lihu.

Dalším opatřením, kterým se sleduje množství a pohyb nezdaněného lihu je udělování nepřenositelného povolení pro přijímání a používání lihu.

Problematika lihu je dále regulována zákonem o značení lihu. Zákon o značení lihu stanoví povinnost značit líh ve spotřebitelském balení vyrobený nebo dovezený na daňové území České republiky. Značení lihu se provádí kontrolní páskou tzv. kolkem. Zákon přiznává této pásce označení cenina, nicméně pořizovací hodnota kontrolní pásky odráží pouze výrobní a distribuční náklady, ne již daň samotnou, jako je tomu u tabákových nálepek, viz dále. To znamená, že pořizovací cena je haléřová<sup>203</sup> a tato skutečnost způsobuje nedostatečnou obezřetnost při nakládání s kontrolními páskami ze strany výrobců (obecně od osob povinných značit líh) a nejednou dochází ke znehodnocení nebo ztrátě kontrolních pásek při značení lihu a je jen velmi těžko ověřitelné, zda taková ztráta nebo údajné znehodnocení není jen způsob jak kontrolní pásky dostat na tzv. černý trh. Evidenční čísla takto nahlášených ztracených (znehodnocených) kontrolních pásek se nadále evidují a není překvapením pro kontrolní orgány, když při své činnosti zjistí tyto kontrolní pásky vylepené na lahvích nabízených k prodeji nejen v pokoutných provozovnách.

Ministerstvo financí se pokouší prosadit přísnější sankce za předstírané ztráty kontrolních pásek na lahve. Navrhuje, aby peněžní sankce v takových případech odpovídala výši spotřební daně, která by jinak byla odvedena z označených lihovin, což by byla dostatečná motivace pro ochranu nakoupených kontrolních pásek. Druhou cestou je uplatnit pro kontrolní pásky stejný režim, jaký je u tabákových nálepek. Hodnota kontrolní pásky by v sobě zahrnovala již příslušnou daň v okamžiku jejího pořízení a ceninou v pravém slova smyslu by tak byla od samého počátku a ne až po uhrazení příslušné daně, kdy dokládá, že zdanění proběhlo. Tento způsob by ovšem velice zatěžoval výrobce, kteří by tak daň odváděli ještě před uvedením lihovin na trh, již při jejich vyskladnění z daňového skladu.

203 Ustanovení § 1 nařízení vlády č. 172/2006 Sb.: „Hodnota kontrolní pásky určené ke značení lihu vyrobeného na daňovém území České republiky nebo na daňové území České republiky dovezeného se stanoví částkou 0,40 Kč za kus.“

Kontrolní pásky jsou provedeny ve třech<sup>204</sup> rozměrech, a to 90 mm x 16 mm, 150 mm x 16 mm a 210 mm x 16 mm. Součástí každé kontrolní pásky je údaj o objemu lihu ve spotřebitelském balení, zařazení do úrovně obsahu etanolu<sup>205</sup> **a číslo, které bylo přiděleno konkrétní osobě, která má povinnost značit líh.** Na kontrolní pásce určené ke značení lihu ve spotřebitelském balení o obsahu etanolu ve výrobku od 20 % objemových je nově uvedeno dvakrát slovo „NOVÝ“<sup>206</sup>.

Kontrolní páska musí být na spotřebitelském balení lihu umístěna tak, aby při otevření spotřebitelského balení lihu došlo k přetržení nebo poškození této pásky, tzn., že se páska umístí přes hrdlo. Podrobnosti k umístování kontrolních nálepek jsou stanoveny prováděcí vyhláškou<sup>207</sup>.

Značení lihu se nevztahuje na líh:

- ve spotřebitelském balení o objemu do 0,1 litru,
- osvobozený (i podmíněně) od spotřební daně,
- umístěný v daňovém skladu nebo v jiných celním úřadem schválených prostorách,
- dovezený a následně umístěný na daňové území České republiky pod celním dohledem,
- vzniklý z pěstitelského pálení ovoce,
- dovážený fyzickou osobou v množství pro osobní spotřebu,
- celním úřadem propuštěný do režimu vývozu.

Kontrolu provádějí celní orgány, které jsou při zjištění neznačeného lihu oprávněny neznačený líh zajistit. Stejně tak se zajišťují kontrolní pásky, s nimiž je neoprávněně nakládáno, nebo se jedná o padělky těchto pásek. Zdařilé padělky kontrolních pásek se rozpoznají zpravidla až porovnáním číselného kódu, kdy podle údaje o osobě,

204 Ustanovení § 3 odst. 1 vyhlášky č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb. zákona o lihu.

205 Líh je rozdělen do 4 úrovní podle objemové koncentrace etanolu:

- a) od 15 % objemových etanolu pod 20 % objemových etanolu,
- b) od 20 % objemových etanolu do 34 % objemových etanolu,
- c) nad 34 % objemových etanolu do 37 % objemových etanolu,
- d) nad 37 % objemových etanolu.

206 Toto opatření bylo přijato v souvislosti s tzv. metanolovou aférou, kdy se do oběhu dostaly lihoviny s nebezpečným množstvím metanolu. Změnu v právní úpravě zavedla vyhláška č. 310/2012 Sb. s účinností od 26. 9. 2012.

207 Vyhláška č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb.

kteří byly přidělené, objemu spotřebitelského balení a lihovitosti, se zjistí nesrovnalosti. Nejsou-li zajištěné lihoviny nebo kontrolní pásy dobrovolně vydány, celní orgán je kontrolované osobě odejme.

Zákon upravuje dále situaci, kdy neznačený líh nebo padělky kontrolních pásek zjistí jiné orgány státní správy, a to územní finanční orgány, Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská a potravinářská inspekce nebo Policie České republiky v rámci výkonu svých kompetencí. V těchto případech jsou tyto orgány oprávněny takový líh nebo kontrolní pásy zajistit a neprodleně o tom informovat celní orgány, v jejichž územním obvodu ke zjištění došlo a věc jim postoupit k vyřízení.

### **Tabákové výrobky**

Nakládání s tabákovými výrobky regulují určitá striktní omezení, která mají zamezit, nebo alespoň částečně eliminovat daňové úniky. Předně se tabákové výrobky smějí konečnému spotřebiteli prodávat pouze v uzavřeném jednotkovém balení opatřeném neporušenou tabákovou nálepkou.

Jednotkové balení pro cigarety musí obsahovat minimálně 20 ks cigaret a zakazuje se prodej jednotlivých kusů cigaret. U doutníků a cigarillo je výjimka, ty mohou být prodávány po jednotlivých kusech, ale z otevřeného jednotkového balení. V jednom balení mohou být pouze výrobky spadající do shodné sazby daně.

Dalším omezením je stanovená cena pro konečného spotřebitele. Prodejci nesmějí prodávat cigarety za ceny nižší ani za ceny vyšší, než je stanoveno na tabákové nálepce. Zakazuje se proto jakékoliv poskytování slev, nebo vytváření různých „kuřáckých balíčků“, kdy se v minulosti k jednotkovému balení přibalily např. sirky nebo zapalovač a rázem se celý balíček prodával za vyšší cenu, než je cena určená pro konečného spotřebitele. Snížit cenu pro konečného spotřebitele lze jen po souhlasu Celního úřadu Kolín v případech, kdy dochází k vyprodání zásob při vyhlášeném konkursu, ukončení výroby nebo ukončení prodeje cigaret, při zakončení podnikání a při exekuci.

Jak bylo již uvedeno, tabákové výrobky na daňovém území České republiky podléhají značení tabákovou nálepkou<sup>208</sup>. Tabákovou nálepkou se naopak neznačí tabákové výrobky osvobozené od daně. Tabáková nálepka se na jednotkové balení umísťuje tak, aby při jeho otevření došlo k poškození této nálepky.

208 Ustanovení § 114 zákona o SPD.

Kontrolu značení tabákových výrobků<sup>209</sup> při jejich skladování a prodeji provádějí kromě celních orgánů také:

- územní finanční orgány,
- Česká obchodní inspekce,
- Státní zemědělská a potravinářská inspekce,
- obecní živnostenské úřady.

Zjistí-li kontrolní orgány při své kontrolní činnosti neznačené tabákové výrobky, jsou povinny neprodleně informovat o svém zjištění příslušný celní úřad a obecní živnostenský úřad. Samotný kontrolní proces těchto orgánů zákon o SPD neupravuje, ale odkazuje na použití obdobného postupu, jaký používají kontrolní orgány v rámci své svěřené působnosti<sup>210</sup>. V případě, že jsou zjištěny neznačené tabákové výrobky, je povinností kontrolního orgánu tyto zajistit.

Pojem skladování je ve smyslu zákona o SPD poměrně široký, neboť za prostory pro skladování se považují nejen sklady, ale i dopravní prostředky, kanceláře nebo jiné prostory. Dále prodejní místa, stánky nebo místa pro jiný obdobný prodej. Pokud jde o dopravní prostředky, považuje se za skladování i přeprava.

### **Kontrola omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků**

Zákaz prodeje lihovin a tabákových výrobků na určitých místech má působit především preventivně a pokud možno již v zárodku zabránit, nebo alespoň minimalizovat, existenci míst, která jsou obtížně kontrolovatelná a kde by mohlo docházet k prodeji nezdaněných vybraných výrobků. V § 133 zákona o SPD se zakazuje prodej lihovin a tabákových výrobků na stáncích, tržističích, tržnicích nebo v místech, která nejsou zkolaudována k prodeji zboží nebo poskytování hostinských služeb<sup>211</sup>. Z toho vyplývá, že zákaz prodeje na tržnicích a tržističích se vztahuje i na objekty,

209 Ustanovení § 115 zákona o SPD.

210 Např. zákona č. 64/1986Sb., o České obchodní inspekci, zákona č. 146/2002Sb., o Státní zemědělské a potravinářské inspekci a o změně některých souvisejících zákonů, nebo zákon č. 570/1991 Sb., o živnostenských úřadech.

211 Blíže k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2008, sp. zn. 1 Afs 13/2008-74: „Kolaudační rozhodnutí, které účastníku povoluje užívání stavby čerpací stanice, jej tím automaticky neopravňuje k prodeji lihovin a tabákových výrobků v areálu čerpací stanice“, nebo rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem ze dne 15. 12. 2005, sp. zn. 31 Ca 132/2005 – 30: „Dle § 133 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je prodej tabákových výrobků a lihovin zakázán mimo provozovny určené k prodeji zboží a poskytování služeb kolaudačním rozhodnutím podle zvláštního právního předpisu. Takovým rozhodnutím není souhlas s prodejem tohoto zboží vystavený obcí, na jejímž území se provozovna nachází. Musí se jednat o kolaudační rozhodnutí místně příslušného stavebního úřadu vydané v souladu se stavebním zákonem.“

kteří jsou zkolaudovány k prodeji zboží nebo poskytování hostinských služeb<sup>212</sup>. Za lihoviny ve smyslu omezení prodeje jsou považovány alkoholické nápoje s obsahem etanolu minimálně 15 % objemových. Pivo a víno se za lihoviny v tomto směru nepovažují. Zákaz se nevztahuje na doplňkový prodej tabákových výrobků ve stáncích s prodejem denního a periodického tisku, dále na prodej lihovin a tabákových výrobků ve stáncích s občerstvením. Další výjimkou jsou pojízdny prodejny v místech, kde není zajišťován prodej ve zkolaudovaných prodejnách. Lihoviny včetně rozlévaných se mohou prodávat na veřejnosti přístupných sportovních a kulturních akcích.

Jednotlivé pojmy, které souvisejí se zákazem prodeje, jsou pro tyto účely definovány přímo v § 132 zákona o SPD. Za stánek se tak považují prostory ohraničené pevnou nebo přenosnou konstrukcí, pulty, stolky, nebo obdobná zařízení, kde je prodáváno zboží. Stánkem s prodejem denního a periodického tisku je stánek pevné konstrukce, který se nenachází na tržišti (tržnici), a mimo širokého sortimentu denního a periodického tisku nabízí jako doplňkový sortiment i tabákové výrobky. Za stánek s občerstvením se podle zákona rozumí stánek pevné konstrukce, který se nenachází na tržišti nebo v tržnici, a mimo sortimentu občerstvení nabízí jako doplňkový sortiment i tabákové výrobky a lihoviny. Tržiště nebo tržnici zákonodárce vymezil jako neuzavíratelný, uzavíratelný nebo částečně uzavíratelný nezastržšený prostor, kde je prodáváno zboží, nebo jsou poskytovány služby a ve kterém je umístěn více než jeden stánek. Posledním relevantním pojmem je definice pojízdny prodejny, za kterou se považuje mobilní zařízení určené k prodeji zboží schopné pohybu a samostatné funkce, které splňuje technické požadavky podle zvláštních právních předpisů a zároveň odpovídá hygienickým předpisům.

Kontrolu provádějí stejné orgány a stejným postupem jako kontrolu značení tabákových výrobků podle § 115 zákona o SPD. Odkazem na ustanovení § 115 zákona o SPD toto kontrolní oprávnění řešil zákonodárce v ustanovení § 134 zákona o SPD, který tuto kompetenci upravuje.

Kontrolními orgány jsou:

- celní orgány,

212 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 144/2006 – 82: „Zákaz prodeje lihovin a tabákových výrobků na tržištích (§ 133 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních) se vztahuje na jakékoli prodejní místo, které je součástí tržiště, byť by i šlo o provozovnu, u níž kolaudační rozhodnutí připouští prodej takových výrobků.“

- územní finanční orgány,
- Česká obchodní inspekce,
- Státní zemědělská a potravinářská inspekce,
- obecní živnostenské úřady.

### **Kontrola značkování a barvení vybraných minerálních olejů**

Jak bylo již výše uvedeno, vybrané minerální oleje, které jsou nějak daňově zvýhodněny, ať už osvobozením o daně nebo sníženou sazbou daně, se v souladu s § 134a až 134v zákona o SPD barví a značkují. V zákoně o SPD je tato problematika rozdělena do části čtvrté, která se týká vybraných minerálních olejů podléhajících značkování a barvení, a části páté, která dále rozšiřuje okruh minerálních olejů podléhajících značkování o tzv. „další“ minerální oleje. Jedná se o minerální oleje, které by svými vlastnostmi mohly být zneužívány pro daňové účely. Do minerálního oleje se přimíchává značkovací látka a v případě vybraných minerálních olejů podle § 134b zákona o SPD i barvivo. Účelem je odlišit daňově zvýhodněné minerální oleje od minerálních olejů, které podléhají plně daňové povinnosti. Povinnost značkování a barvení vybraných minerálních olejů vychází ze směrnice Rady 95/60/ES o daňovém značení plynových olejů a petroleje. Podrobnosti značení a barvení upravuje vyhláška č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů a vyhláška č. 34/2007 Sb., o značkování některých dalších minerálních olejů. Do konce roku 2006 byla tato povinnost upravena samostatným zákonem<sup>213</sup> a od 1. 1. 2007 byla převzata do zákona o SPD. Obarvené minerální oleje mají zabarvení do červena a toto zabarvení se používá v rámci celé Evropské unie. Ke značkování a barvení může docházet pouze v režimu daňového skladu a v případě jejich dovozu, před vstupem na daňové území České republiky. Udělené povolení ke značkování a barvení vybraných minerálních olejů může být také odejmuto, dojde-li k porušení zákonných povinností nebo zákazů.

Významné je ustanovení § 134c odst. 4 zákona o SPD, které stanoví, že na minerální oleje, které podléhají značkování a barvení a nebudou značeny tak, jak stanoví zákon o SPD, respektive příslušná vyhláška, se hledí jako na minerální oleje neznačené a nebarvené.

---

213 Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv.



Značkování podléhají minerální oleje určené pro výrobu tepla a minerální oleje určené pro pohon lodí (ne soukromých). Předně to jsou lehké topné oleje nomenklatury 27101929, 27101941, 27101945 a 27101949. Dále je to motorová nafta nomenklatury 27101941, která je určená pro pohon lodí. Dalšími minerálními oleji, na které se značkování a barvení vztahuje, jsou minerální oleje nomenklatury 27071010, 270720, 270730, 270750, 27079911, 27101911, 27101915, 27101925, 27101931, 27101935, 27101951, 27101955, 27101961, 27101963, 27101965 a 27101969, 27101983, 27101987, 27101991, 27101999, 29011010, 29012920, 29012980, 29093000 a 290241-44<sup>214</sup>.

Výslovně je zákonem zakázána<sup>215</sup> doprava a skladování značkových a barvených minerálních olejů, které podléhají této povinnosti, v běžných nádržích vozidel. Například ve Spolkové republice Německo, zjistí-li kontrolní orgány přítomnost značkovaneho a barveného minerálního oleje v palivové nádrži dopravního prostředku, kromě sankce na místě doměří spotřební daň, a to z množství objemu celé nádrže daného dopravního prostředku, bez ohledu na to, kolik značkových a barvených minerálních olejů v palivové nádrži bylo v době kontroly<sup>216</sup>. Tento způsob je poměrně efektivní, především proto, že odpadá složité zjišťování přesného množství předmětného minerálního oleje pro výpočet daňové povinnosti a do jisté míry působí i preventivně.

Kontrolu značkování a barvení vybraných minerálních olejů provádějí<sup>217</sup>:

- celní orgány,
- územní finanční orgány,
- Česká obchodní inspekce.

Přestože značkování a barvení vybraných minerálních olejů přímo souvisí s daňovou povinností, probíhá kontrola značkování a barvení včetně manipulace s případným odebraným vzorkem v režimu zákona o státní kontrole<sup>218</sup>.

214 Viz k tomu § 134m zákona o SPD.

215 Ustanovení § 134f, § 134q zákona o SPD.

216 Ustanovení § 21 Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006 (BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660; 1007), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 1. März 2011 (BGBl. I S. 282). *Gesetze im Internet* [online]. Bundesministerium der Justiz [cit. 23. 10. 2012]. Dostupné z: <<http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/energiestg/gesamt.pdf>>

217 Ustanovení § 134k odst. 1, § 134v odst. 1 zákona o SPD.

218 Ustanovení § 134k odst. 3, § 134v odst. 3 zákona o SPD.

### 3.1.8 Sankční oprávnění celních orgánů na úseku spotřebních daní

V předcházející kapitole byla zmíněna zvláštnost zákona o SPD, který obsahuje samostatnou právní úpravu kontrolních oprávnění správce daně. Stejnou výjimečnost lze nalézt v zákoně o SPD také v případě vlastní úpravy odpovědnosti za protiprávní jednání v podobě finančních a správních deliktů. V jiném daňovém zákoně se taková úprava nenachází.<sup>219</sup> Zákon o SPD tak svojí koncepcí kodifikuje téměř celou oblast spotřebních daní do jednoho právního předpisu.

Sankční oprávnění celních orgánů na úseku spotřebních daní spadá do oblasti finančního práva trestního, které zahrnuje negativní následky porušení právních povinností upravených normami finančního práva, v tomto případě zákonem o SPD a dalšími výše uvedenými zákony. Porušením finančněprávních norem nevzniká nutně jen finančněprávní odpovědnost, ale může vznikat i odpovědnost trestní, správní nebo např. obecná odpovědnost za škodu. Finanční delikty tak lze rozdělit podle odpovědnosti na čistě finančněprávní, správněprávní a trestní<sup>220</sup>. Nejrozšířenější odpovědnost je správněprávní, a to v podobě odpovědnosti za přestupek, tedy zaviněné protiprávní jednání fyzické osoby, jehož společenská nebezpečnost nedosahuje nebezpečnosti trestného činu. Dále odpovědnost za jiný správní delikt, tzn. protiprávní jednání právnické osoby nebo fyzické osoby podnikatele bez ohledu na zavinění, tzv. objektivní odpovědnost. Finančněprávní odpovědnost je odpovědností za finanční delikt definovaný finančněprávní normou, kdy postih je ukládán podle procesně právní úpravy obsažené ve finančních normách<sup>221</sup>. Odpovědnost za trestné činy a trestní řízení je poměrně samostatná a kodifikovaná oblast.

Současná správněprávní a trestněprávní odpovědnost, tzv. souběh, se zpravidla navzájem vylučuje, ale naopak souběh finančněprávního deliktu a trestného činu

219 Předchozí právní úprava spotřebních daní v podobě zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, s tímto trendem započala, když novelou provedenou zákonem č. 325/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 199/1993 Sb., a zákon České národní rady č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění zákona České národní rady č. 337/1992 Sb. a zákona České národní rady č. 35/1993 Sb., do zákona zavedla část třetí, upravující značení některých tabákových výrobků, která rovněž zahrnovala i sankce za porušení povinností při označování cigaret.

220 Srov. ŠRAMKOVÁ, D. in MRKÝVKA, P. et al. *Finanční právo a finanční správa. 1. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 118. ISBN 80-210-3578-1

221 MRKÝVKA 2004 op. cit., s. 130.

vyloučit nelze<sup>222</sup>. Zásadní je vyjasnit, zda se jedná o tentýž skutek, kdy se vychází z toho, že podstata skutku je tvořena jednáním a následkem, který byl jednáním způsoben. Pro posouzení souběhu jsou významné pouze okolnosti a závěry skutkové, které jsou pro tento účel právně relevantní, ne již závěry právní. Jednání a následek se tak srovnávají podle toho, jak jsou uvedeny ve skutkové větě.

Zde popisovaná sankční oprávnění celních orgánů nezahrnují takové delikty, které vedou k doměření daně<sup>223</sup> nebo k uložení pořádkové pokuty<sup>224</sup>.

### **Finančněprávní delikt**

Finančněprávním deliktem upraveným v zákoně o SPD je porušení zákonných povinností souvisejících s povinností prokázat řádné zdanění nebo naopak oprávněné osvobození od spotřební daně při nakládání s vybranými výrobky (doprava, skladování). Skutková podstata tohoto deliktu je upravena v § 42 odst. 1 a 2 zákona o SPD a protiprávní jednání spočívá v tom, že:

- vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně jsou dopravovány bez příslušného dokladu,
- vybrané výrobky ve volném daňovém oběhu jsou dopravovány bez příslušného dokladu,
- údaje uvedené na výše uvedených dokladech jsou nesprávné nebo nepravdivé,
- takový doklad je pozměněný nebo padělaný.

Nastane-li některý z těchto případů, celní orgány zajistí vybrané výrobky, popřípadě i dopravní prostředek, který je dopravuje.

Obdobně se postupuje v případech, kdy jsou vybrané výrobky, aniž se prokáže jejich oprávněné nabytí za ceny bez daně, skladovány bez náležitějšího dokladu, který prokazuje jejich zdanění, nebo údaje na tomto dokladu jsou nesprávné, nepravdivé anebo doklad je pozměněný nebo padělaný<sup>225</sup>.

Na zajištění vybraných výrobků (dopravního prostředku) navazuje řízení, jehož účelem je prokázat, zda s vybranými výrobky bylo zacházeno protiprávním způsobem. Pokud se protiprávní jednání prokáže, následuje sankce v podobě propadnutí

222 MRKÝVKA 2004 op. cit., s. 129.

223 Jedná se o instituty z daňového řádu jako je pokuta za opožděné tvrzení daně, penále a úrok z prodlení (ustanovení § 250 až 252 daňového řádu).

224 Ustanovení § 247 daňového řádu.

225 Ustanovení § 42 odst. 2 zákona o SPD.

vybraných výrobků. Stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností vyplývajících ze zákona o SPD.<sup>226</sup> V případě, že vlastník zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku není znám, uplatní se ochranné opatření formou rozhodnutí o zabránění takových věcí.

### **Správní delikty**

Správní delikty související s odpovědností za porušení povinností ze zákona o SPD se nachází v části šesté zákona o SPD. Skutkové podstaty lze jednak rozdělit na přestupky a jiné správní delikty a dále podle jednotlivých oblastí regulace. Společným znakem je, že vycházejí z porušení povinností při nakládání s vybranými výrobky. Do zákona o SPD byly z části převzaty ze zákona č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících, a o změně dalších zákonů, jehož celá část upravující právní regulaci nakládání s palivy a mazivy byla zákonem č. 575/2006 Sb. s účinností od 1. 1. 2007 „přesunuta“ do zákona o SPD. K další takové recepci došlo v souvislosti se zrušením zákona č. 303/1993 Sb., o zrušení státního tabákového monopolu a o opatřeních s tím souvisejících, derogačním ustanovením zákona o SPD s účinností od 1. 1. 2004, kdy byla převzata právě oblast značení tabákových výrobků. Protiprávní jednání lze postihnout uložením pokuty až do výše 50 000 000 Kč<sup>227</sup>, v čemž se jasně odráží význam zákonných povinností při nakládání s vybranými výrobky pro zajištění řádného výběru spotřební daně.

S připravovanou novelou<sup>228</sup> zákona o SPD se současná úprava správních deliktů v zákoně o SPD výrazně změní. Dojde k celkovému zpřehlednění správních deliktů, které byly dosud řazeny zcela nahodile. Odstraní se nadměrné používání odkazů na jednotlivé paragrafy či odstavce skrze zákon a přidají se nové skutkové podstaty, které doposud v rámci správního trestání sankcionovány nebyly. Nový text je rozdělen v návaznosti na systematiku zákona o spotřebních daních a úprava správních deliktů bude obsažena v § 135 až 135 zzi zákona o SPD.

226 Srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, sp. zn. 1 Afs 12/2010-107.

227 Nejprísneji postizitelné je neznačení tabákových výrobků a neznačkování a nebarvení minerálních olejů.

228 Návrh zákona byl dne 31. 10. 2012 doručen prezidentovi k podepsání a k datu 7. 11. 2012 byl prozatím ještě bez podpisu, viz *Sněmovní tisk 734/0, část č. 1/32, Novela z. o spotřebních daních – EU* [online]. Parlament České republiky Poslanecká sněmovna [cit. 11. 11. 2012]. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=734&CT1=0>>

## Tabákové výrobky

Jediným přestupkem vztahujícím se k držení tabákových výrobků je jednání, kterého se dopustí fyzická osoba tím, že na daňovém území České republiky neoprávněně drží nebo jinak nakládá s tabákovými výrobky, které nejsou značeny platnou tabákovou nálepkou.<sup>229</sup> Za tento přestupek lze uložit sankci pokuty, a to až do výše 150 000 Kč. Společně se sankcí pokuty se vždy ukládá sankce propadnutí zajištěných tabákových výrobků. V tomto případě se neuplatní fakultativně volená sankce propadnutí věci podle přestupkového zákona<sup>230</sup>, ale na principu *lex specialis* se obligatorně použije postup podle § 135d odst. 1 zákona o SPD. Tato povinnost, vždy rozhodnout o propadnutí zajištěných tabákových výrobků, v podstatě vylučuje projednání tohoto přestupku v blokovém řízení<sup>231</sup>.

Jiné správní delikty jsou rozděleny na porušení povinností osob provádějících značení tabákových výrobků a na manipulaci<sup>232</sup> s tabákovými nálepkami uvedené v § 135a zákona o SPD. Dále na nakládání s neznačenými tabákovými výrobky (skladování, prodej apod.) podle ustanovení § 135b zákona o SPD. Sankcí za tyto delikty je pokuta v rozpětí od 50 000 Kč do 50 000 000 Kč. Společně pokutou se vždy ukládá sankce propadnutí zajištěných tabákových výrobků.

## Zákaz prodeje lihovin a tabákových výrobků

Správní delikt související s porušením zákazu při prodeji lihovin a tabákových výrobků na vybraných místech (stáncích, tržističích, tržnicích nebo v místech, která nejsou zkolaudována k prodeji zboží nebo poskytování hostinských služeb) je uveden v § 135c zákona o SPD a formulován je tak, že první odstavec obsahuje skutkovou podstatu přestupku, kterého se dopustí ten, kdo poruší zákaz prodeje lihovin a tabákových výrobků podle § 133 zákona o SPD. Za tento přestupek lze uložit pokutu do 1 000 000 Kč. Ve druhém odstavci je zcela totožně včetně sankce definován jiný správní delikt právnické nebo podnikající fyzické osoby. I v těchto případech se povinně ukládá sankce propadnutí zajištěných tabákových výrobků nebo

229 Ustanovení § 135 zákona o SPD.

230 Ustanovení § 11 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích.

231 Ustanovení § 84 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích.

232 Na základě § 135a odst. 1 písm. h) zákona o SPD lze postihnout Státní tiskárnu cenin, která je jediným distributorem tabákových nálepek.

lihovin. Za zmínku stojí použití kumulativního výčtu<sup>233</sup> při zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků, ze kterého vyplývá, že k porušení zákazu prodeje dochází pouze při současném prodeji lihovin a tabákových výrobků, nicméně praxe si pro porušení zákazu vystačí jen s jednou variantou zakázaného prodeje<sup>234</sup>.

### Značkování a barvení minerálních olejů

Protiprávní jednání lze rozdělit na deliktivní jednání osob, které s minerálními oleji podléhajícími značkování a barvení zacházejí jinak, než je dovoleno. Takovým jednáním je např. ředění, odstraňování značkovače a barvidla z minerálních olejů v prostorách mimo daňový sklad, uvádění do volného daňového oběhu neznačkováné a nebarvené minerální oleje, které se povinně značkují a barví, nabízení k prodeji případně používání značkových a barvených minerálních olejů pro účely, pro které nejsou daňově osvobozeny nebo zvýhodněny, doprava a skladování značkových a barvených minerálních olejů v běžných nádržích vozidel nebo stáčení takových minerálních olejů do těchto nádrží, anebo minerální oleje, které nesmějí být značkovány a barveny ze zákonem stanovených důvodů, nabízet k prodeji nebo používat pro pohon motorů. Přestupek je uveden v § 135e zákona o SPD s výjimkou uvádění neznačkových a nebarvených minerálních olejů do volného daňového oběhu, což je výhradně jiný správní delikt. Jiné správní delikty upravuje § 135f zákona o SPD.

Další oblastí je porušení povinností přímo při značkování a barvení minerálních olejů odpovědnou osobou v postavení provozovatel daňového skladu, příjemce

233 Ustanovení § 135c zákona o SPD:

- (1) Fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že poruší zákaz prodeje lihovin a tabákových výrobků podle § 133. Za tento přestupek lze uložit pokutu do 1 000 000 Kč.
- (2) Právnícké nebo podnikající fyzické osobě, která poruší zákaz prodeje lihovin a tabákových výrobků podle § 133, se uloží pokuta do 1 000 000 Kč.

K tomu srov. čl. 42 odst. 2 Legislativních pravidel vlády: „Kumulativní výčet se vyjadřuje tak, že

a) mezi více možnostmi, které musejí být splněny současně, se vloží čárky a mezi poslední dvě možnosti lze namísto čárky vložit slovo „a“, nebo

b) při pouze dvou možnostech, které musejí být splněny současně, se mezi tyto možnosti vloží slovo „a“.“

234 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2011, sp. zn. 7 Afs 30/2011 – 105: „Při kontrole zákazu prodávat lihoviny a tabákové výrobky na stáncích, tržišťích (tržnicích) nebo místech, které nespĺňují technické požadavky na územně technické, účelové a stavebně technické řešení staveb a které nejsou zkolaudovány k prodeji zboží nebo poskytování hostinských služeb (§ 133 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních), lze dle § 115 odst. 2 téhož zákona zajištit i takové lihoviny nebo tabákové výrobky, za které byla řádně zaplácena spotřební daň.“

nebo dovozce, popřípadě výrobce, zpracovatele a dalších odpovědných osob, nebo provádění značkování a barvení bez patřičného povolení. Toto jednání je kvalifikováno již jen jako jiný správní delikt podle § 135g a 135h zákona o SPD.

Sankce za tyto delikty jsou pokuty. V případě přestupků jsou vymezeny horní hranice ve výši 50 000 Kč. U jiných správních deliktů lze uložit pokutu až do výše 50 000 000 Kč.

### **Zkapalněné ropné plyny**

Obdobně jako u předchozích komodit je i u nakládání se zkapalněnými ropnými plyny definováno přestupkové jednání. Přestupkem je podle § 135i odst. 1 zákona o SPD takové jednání, kdy dojde k porušení zákazu pro prodej zkapalněných ropných plynů, které byly ve volném daňovém oběhu nakoupeny nebo získány za cenu včetně daně vypočtené na základě jedné sazby daně, tím, že jsou dále prodány za cenu včetně daně vypočtené na základě jiné sazby daně, anebo zahájení dopravy zkapalněných ropných plynů bez zajištění daně pro dopravu. Toto ustanovení se nepoužije pro dopravu zkapalněných ropných plynů v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně. Za přestupek je možno uložit pokutu v rozptí od 50 000 Kč do 1 000 000 Kč.

Jiného správního deliktu podle § 135j zákona o SPD se dopustí ten, kdo zkapalněné ropné plyny vydá osobám, které nemají příslušné povolení k nákupu zkapalněných ropných plynů, nebo neuvede zkapalněné ropné plyny do režimu podmíněného osvobození od daně po propuštění do celního režimu volného oběhu. Postižitelný je také prodej zkapalněných ropných plynů, kde byla vyměřena daň podle jedné sazby a jejich následný prodej za cenu včetně daně vypočtené na základě jiné sazby daně. Dále je to doprava zkapalněných ropných plynů, je-li na ně uplatňována různá daňová sazba a ty jsou dopravovány společně v jednom dopravním prostředku nebo v jejich soupravě.

Podle § 135j odstavec 2 zákona o SPD je jiným správním deliktem jednání, kdy kupující nevede příslušnou evidenci, nebo zahájí dopravu zkapalněných ropných plynů bez zajištění daně pro jejich dopravu. Za uvedená protiprávní jednání lze uložit pokutu v rozmezí od 50 000 Kč do 1 000 000 Kč.

## Doprava lihu

Jiný správní delikt právnické osoby nebo podnikatele podle § 135k odst. 1 zákona o SPD přesně odráží povinnost uloženou v § 79 odst. 4 zákona o SPD<sup>235</sup> a týká se dopravy denaturovaného lihu určeného pro výrobu minerálních olejů. Deliktu se dopustí odpovědná osoba tak, že na daňovém území České republiky dopravuje líc obecně denaturovaný podle zákona o lihu určený pro výrobu minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 2 písm. c) až e), g), h) a j) nebo pro výrobu etyl-terciál-butyl-éteru bez zjednodušeného průvodního dokladu. Za tento jiný správní delikt lze uložit pokutu až do výše 100 000 Kč.

### Správní delikty podle zákona o lihu

Zákon o lihu je jednou z právních norem, která také upravuje nakládání s lihem a má tím pádem dopad i na správu spotřební daně. Správní delikty jsou rozděleny na přestupky a jiné správní delikty právnických osob a podnikatelů. Přestupky upravuje § 17 odst. 1 a odst. 2 zákona o lihu a jsou definovány tak, že přestupku se dopustí ten, kdo si nechá pro sebe vyrobit větší množství etanolu, než je 30 litrů v jednom pěstitelském období, nebo tento etanol neodebere do 3 měsíců ode dne jeho výroby, anebo líc z pěstitelského pálení učiní předmětem prodeje. Rovněž dále tím, že neuskładňuje líc v kalibrováných nádržích, zneužívá denaturovaný líc k jiným účelům, než pro které byl daňově osvobozen, uvádí do oběhu líc neznámého původu, vyrábí líc bez povolení a další. Další přestupkové jednání spočívá v jednání, kdy osoba dovážející, prodávající nebo přemísťující přístroje určené k výrobě nebo úpravě lihu poruší svoji oznamovací povinnost vůči Ministerstvu zemědělství a místně příslušnému celnímu úřadu<sup>236</sup>.

235 Ustanovení § 79 odst. 4 zákona o SPD: „*Líc obecně denaturovaný podle zákona o lihu určený pro výrobu minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 2 písm. c) až e), g), h) a j) nebo pro výrobu etyl-terciál-butyl-éteru se na daňovém území České republiky dopravuje se zjednodušeným průvodním dokladem (§ 30) vystaveným odesílatelem.*“

236 Právnické nebo fyzické osoby dovážející, prodávající nebo přemísťující přístroje určené k výrobě nebo úpravě lihu jsou povinny oznámit Ministerstvu zemědělství a místně příslušnému celnímu úřadu do tří dnů jméno, příjmení a místo trvalého pobytu fyzické osoby nebo obchodní jméno a sídlo právnické osoby, kterým bylo toto zařízení prodáno, nebo místo, kam bylo zařízení přemístěno.



Sankcí za tyto přestupky je pokuta, jejíž horní hranice dosahuje až 20 000 000 Kč. V případě protiprávního uvádění lihu do oběhu může být uložena pokuta až do výše desetinásobku sazby spotřební daně stanovené pro líc zákonem o SPD a připadající na množství lihu obsaženého ve výrobku.

Protože v zákoně o lihu jsou často povinnosti ukládány totožně fyzickým i právnickým osobám a podnikatelům, je i skutková podstata jiného správního deliktu podle § 17a zákona o lihu z části podobná přestupkovému jednání. Za protiprávní se považuje jednání osoby, která provozuje výrobní zařízení pěstitelské pálenice, které neodpovídá popisu a nákresu výrobního zařízení v povolení, nevede evidence případů pěstitelského pálení, smísí dohromady suroviny pěstitelů bez jejich souhlasu, použije k pálení jiné suroviny, nebo poruší povinnosti při měření lihu, nevede příslušné evidence apod. Obecně lze konstatovat, že deliktní jednání je založeno na porušení povinností, které umožňují sledovat přesné množství vyrobeného lihu. Jako sankci lze uložit pokutu až do výše 20 000 000 Kč, nebo při uvádění lihu do oběhu pokutu až do výše desetinásobku sazby spotřební daně stanovené pro líc zákonem o SPD a připadající na množství lihu obsaženého ve výrobku.

### **Správní delikty podle zákona o značení lihu**

Dalším zákonem, který upravuje zacházení s lihem včetně stanovení deliktní odpovědnosti za správní delikty, je zákon o značení lihu. Správní delikty jsou jako v předchozích případech rozčleněny na přestupky a jiné správní delikty.

Jiného správního deliktu<sup>237</sup> se dopustí právnická osoba nebo podnikatel tím, že neoprávněně nakládá s neznačeným lihem nebo kontrolními páskami, anebo odpovědná osoba (výrobce, dovozce nebo provozovatel daňového skladu, který nabyl líc v režimu podmíněného osvobození od daně) neznačí líc kontrolní páskou, nezaregistruje se, nebo značí líc na jiném místě, než je uvedeno v povolení, anebo poruší podmínky dopravy neznačeného lihu na místo jeho značení. Dále držitel lihu nesprávně značí spotřebitelská balení, nebo neoprávněně nakládá s kontrolními páskami. Pokuty za tyto delikty jsou opět stanoveny horní hranicí s tím, že u vybraných činů lze rozhodnout také o propadnutí věci. Maximální výše pokuty je 5 000 000 Kč.

---

237 Ustanovení § 19 zákona o značení lihu.

Přestupek je vymezen poměrně jednoduše tak, že přestupku<sup>238</sup> se dopustí fyzická osoba, která neoprávněně nakládá s neznačeným lihem nebo kontrolními páskami, nebo nakládá s padělkami kontrolních pásek. Stejně jako u jiného správního deliktu může být za tento přestupek uložena sankce pokuty až do výše 5 000 000 Kč.

Ve všech případech, kdy se při spáchání správního deliktu<sup>239</sup> (přestupek nebo jiný správní delikt) objevuje neznačený lih anebo kontrolní pásky, a to i padělané, vyslovuje se vždy jejich propadnutí případně zabrání.

## 3.2 Ekologické daně

### 3.2.1 Základní právní rámec

Daně ze zemního plynu a některých dalších vymezených plynů, pevných paliv a elektřiny jsou upraveny v části čtyřicáté páté, čtyřicáté šesté a čtyřicáté sedmé zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“). Pro tyto daně se vžil pojem ekologické daně. Toto označení však není zcela přesné, a to jednak z důvodu důsledků aplikace některých ustanovení zákona, které ekologické důsledky rozhodně nemají (na tuto skutečnost bude upozorněno dále v textu)<sup>240</sup> a jednak z toho důvodu, že tento zákon vznikl implementací především směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, která se zabývá zdaněním energetických produktů a elektřiny. Přesnější označení by tedy mělo být „energetické daně“, nicméně v textu bude dále respektováno zažité označení „ekologické“ nebo „ekodaně“.

Implementaci směrnice Rady 2003/96/ES zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů provázela návrh skupiny poslanců Parlamentu ČR a skupiny senátorů, kteří postupně napadli tzv. reformu veřejných financí v podobě zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů u Ústavního soudu ČR. Navrhovatelé vznášeli námitky proti průběhu legislativního procesu (námitka nekonzistence zákona, námitka protiústavnosti rozhodnutí Senátu nezabývat se návrhem zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, námitka absence úzkého vztahu poslaneckých pozměňovacích návrhů s předmětem zákona,

238 Ustanovení § 20 odst. 1 zákona o značení lihu.

239 Vzhledem k tomu, že zákonodárce v textu normy používá pojem správní delikt a samostatně pojmy správní delikty právnických osob nebo podnikajících fyzických osob a pojem přestupek, lze dovodit, že pojem správní delikt v sobě zahrnuje oba dva druhy deliktního jednání.

240 A to i přesto, že v důvodové zprávě k tomu zákonu je mj. uvedeno: „... Jeho účelem je ... úpravou ekologických daní posílit ochranu životního prostředí ...“

námítka porušení legislativních pravidel vlády), a obsahové námítky proti zákonu o stabilizaci veřejných financí novelizovaných ustanovení zákona o daních z příjmů<sup>241</sup>. Tento návrh byl přes určitou kontroverzi soudců Ústavního soudu ČR zamítnut<sup>242</sup>.

Ekologické daně jsou daně nepřímé, které, stejně jako daně spotřební, dopadají na určité vybrané druhy zboží. V zákoně o spotřebních daních jsou tyto specifické druhy zboží označovány jako vybrané výrobky. Ekologické daně, stejně jako daně spotřební, vstupují do základu pro výpočet DPH. Ve srovnání s DPH je rozdíl v odvodové povinnosti, kdy u ekologických i spotřebních daní je tato povinnost pouze na výstupu. Pro tyto i další podobnosti s daněmi spotřebními lze proto odůvodnit zařazení ekologických daní do daní spotřebních.

### 3.2.2 Správce daně

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů zpracovává kromě směrnice Rady 2003/96/ES také směrnici Rady 92/12/ES ze dne 25. února 1992. Tato směrnice upravuje obecně držení, pohyb a sledování výrobků podléhajících spotřebním daním, pokud ovšem speciální směrnice, kterou je v tomto případě směrnice Rady 2003/96/ES, nestanoví jinak. Tato skutečnost vysvětluje, proč má správa spotřebních a ekologických daní společné znaky<sup>243</sup>. Do doby implementace směrnice Rady 2003/96/ES zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů Česká republika neuplatňovala daň z elektřiny ani daň z pevných paliv. Existovalo pouze zdanění zemního plynu a některých dalších plynů, které bylo upraveno zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Vzhledem k ukončení přechodného období, které bylo stanoveno směrnicí Rady 2003/96/ES, ve znění směrnice Rady 74/2004/ES a které se na zdanění plynu vztahuje, bylo zdanění zemního plynu a některých dalších plynů ze zákona o spotřebních daních vyjmuta a upraveno právě zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů. Zřejmě i z toho důvodu, pro zachování kontinuity, byla kompetence ke správě ekologických daní svěřena právě Celní správě České republiky<sup>244</sup>.

241 Nález ústavního soudu Pl.ÚS 24/07. NALUS – databáze rozhodnutí Ústavního soudu online [cit. 15.11.2012]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz>.

242 Odůvodnění Ústavního soudu tamtéž.

243 Viz text níže.

244 V důvodové zprávě k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů je k ustanovení § 1 uvedeno: „Správu daně budou vykonávat celní orgány, které mají zkušenosti se správou spotřebních daní.“. Zdroj: Důvodová zpráva k zákonu o stabilizaci veřejných rozpočtů, CODEXIS [databáze]. Verze 11/2012. ATLAS consulting spol. s r.o., 2012 [cit. 15. 11. 2012].

### 3.2.3 Předmět, základ a sazba daně

#### 3.2.3.1 Zemní plyn

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů vymezuje jednotlivé komodity prostřednictvím kódů celní nomenklatury<sup>245</sup> (dále jen „KN“). Předmětem daně jsou zemní plyn a některé další plyny KN 2711 11 (zkapalněný zemní plyn), 2711 21 (zemní plyn v plynném stavu), 2711 29 (ostatní uhlovodíky v plynném stavu) a 2705 (např. svítíplyn, vodní a generátorový plyn). Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla. Sazba daně je stanovena v závislosti na účelu použití zemního plynu, a to:

- Pro pohon motorů: postupné zvyšování z 0 Kč/MWh od 1.1.2008 do výše 264,80 Kč/MWh od 1.1.2020 a
- pro výrobu tepla, pohon stacionárních motorů, pro zemní plyn používaný v souvislosti s provozem a stroji používanými při stavbách, stavebně inženýrských pracích a veřejných pracích a pro vozidla určená k používání mimo veřejné cesty, která nejsou schválena k používání převážně na veřejných silnicích ve výši 30,60 Kč/MWh.

#### 3.2.3.2 Pevná paliva

Předmětem daně jsou černé uhlí KN 2701 (např. antracit a brikety z černého uhlí), hnědé uhlí KN 2702 (např. i lignit) a koks KN 2704 (např. koks a polokoks z černého i hnědého uhlí nebo z rašeliny<sup>246</sup>). Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku. Sazba daně činí 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku. Spalné teplo v původním vzorku se prokazuje výsledky měření akreditované laboratoře, které nesmí být starší než 1 rok. Spalné teplo se zjišťuje na reprezentativních vzorcích z každého vytěženého či dovezeného druhu paliva.

245 Kódem nomenklatury je číselné označení výrobků uvedených v nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku, ve znění platném k 1. lednu 2002.

246 Rašelina jako taková, KN 2703, dani z pevných paliv nepodléhá. Rašelina, pokud je určena k použití, nabízena k prodeji nebo používána pro výrobu tepla, je předmětem spotřební daně z minerálních olejů.

### 3.2.3.3 *Elektřina*

Předmětem daně je elektřina KN 2716. Základem daně je množství elektřiny v MWh a sazba daně 28,30 Kč/MWh.

Výše uvedené komodity budou pro zjednodušení dále v textu označeny jako „energetické produkty“ a daň ze zemního plynu a dalších plynů, daň z elektřiny a daň z pevných paliv v souhrnu jako „ekodaně“ nebo „ekologické daně“.

### 3.2.4 **Základní principy zdanění**

Systém zdanění, jak bylo předesláno, je obdobný jako u správy spotřebních daní. Tato podobnost spočívá zejména v aplikaci srovnatelného principu zdanění. Jedná se o odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne dodání energetických výrobků ke spotřebě. Zdanění je přeneseno na konečného spotřebitele, u kterého se předpokládá, že energetický produkt spotřebuje. Při správě spotřebních daní je tento systém definován jako režim podmíněného osvobození od daně.

Základním rysem je tedy zdanění při dodání konečnému spotřebiteli, kdy povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne v okamžiku dodání ke konečné spotřebě. Pokud bude energetický produkt dodáván např. mezi obchodníky, povinnost daň přiznat a zaplatit nevznikne. K tomu, aby obchodníkovi tato povinnost nevznikla, však musí mít status dodavatele, tj. osoby, která má oprávnění nabýt energetický produkt bez daně za účelem jeho dalšího prodeje. Toto oprávnění je dáno povolením k nabytí energetického produktu bez daně. V okamžiku, kdy je energetický produkt dodán osobě, která není držitelem příslušného povolení, dochází ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Tato osoba je z pohledu zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů konečným spotřebitelem, i když u něho k faktické spotřebě nemusí dojít. Konečným spotřebitelem je tedy osoba, která není držitelem povolení k nabytí energetického produktu bez daně, tj. domácnost kupující uhlí na otop v zimním období, ale také obchodník, který toto uhlí domácnosti dodal, a který není držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně (sám toto uhlí nabyl s daní).

Zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů je z daňového hlediska upraveno pouze nakládání s nezdaněnými energetickými produkty, a to do okamžiku jejich zdanění. Jakmile dojde ke zdanění, tak již **energetické produkty zákonu o stabilizaci**

veřejných rozpočtů nepodléhají. Koneční spotřebitelé tedy mohou energetické produkty mezi sebou přeprodávat bez omezení daných zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Jak bylo výše uvedeno, tak konečný spotřebitel nabývá energetické produkty zdaněné. Ve vymezených případech však konečný spotřebitel může nabývat energetické produkty osvobozené od daně. Toto osvobození od daně je, stejně jako nabytí bez daně, podmíněno (až na výjimky) vydáním povolení celního úřadu. O konkrétních případech osvobození bude pojednáno dále v textu.

K prověření, zda případný obchodní partner je držitelem příslušného povolení, zveřejňuje správce daně na své úřední desce seznam plátců daně, konečných spotřebitelů, kteří jsou držiteli povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně a držitelů povolení k nabytí energetických produktů bez daně.

Z výše uvedeného vyplývají tyto čtyři způsoby dodání energetických produktů:

- a) **DODAVATEL – DODAVATEL:** Dodání mezi dodavateli, kteří jsou držiteli povolení k nabytí bez daně. V tomto případě je toto dodání bez daně, tzn., že nevzniká ani jedné ze zúčastněných stran povinnost daň přiznat a zaplatit. Dodání bez daně osobě, která není držitelem povolení k nabytí bez daně (konečný spotřebitel), zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů zakazuje. Prodávající má povinnost do 15 dnů ode dne dodání vystavit doklad o prodeji, který má specifické náležitosti stanovené zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů. Obě smluvní strany mají povinnost dodání předepsaným způsobem evidovat.
- b) **DODAVATEL – KONEČNÝ SPOTŘEBITEL:** Dodání konečnému spotřebiteli dodavatelem, který je držitelem povolení k nabytí bez daně. Toto dodání podléhá zdanění, tzn., že se dodavatel stává plátcem s povinností vystavit do 15 dnů ode dne dodání daňový doklad a daň přiznat a zaplatit. Daňový doklad má stejně jako doklad o prodeji specifické náležitosti stanovené zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů. V případě dodání plynu je vzhledem k rozdílné sazbě daně stanovené podle účelu použití povinností do daňového dokladu uvádět i účel použití. Povinnost daň přiznat a zaplatit dodavatel deklaruje v daňovém přiznání, které předkládá celnímu úřadu souhrnně za kalendářní měsíc do 25. dne měsíce následujícího. Ve stejné lhůtě je také daň splatná. Před první povinností daň přiznat a zaplatit má plátcem povinnost se u celního úřadu k dani zaregistrovat. Registrační řízení probíhá podle § 125 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

Správce daně je celní úřad příslušný podle sídla či místa trvalého pobytu plátce. Při tomto způsobu dodání se povinnost vést evidenci vztahuje pouze na dodavatele.

- c) **DODAVATEL – KONEČNÝ SPOTŘEBITEL S OSVOBOZENÍM:** Dodavatel dodá energetický produkt konečnému spotřebiteli, který splňuje podmínky pro osvobození od daně – toto dodání je od daně osvobozené. Dodavatel má povinnost vystavit daňový doklad s odkazem na příslušné ustanovení zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, podle něhož jsou dodávané produkty osvobozeny od daně. V tomto případě má povinnost vést předepsanou evidenci jak dodavatel, tak i konečný spotřebitel.
- d) **KONEČNÝ SPOTŘEBITEL – KONEČNÝ SPOTŘEBITEL:** Dodání je uskutečněno mezi konečnými spotřebiteli. Jde o dodání již zdaněných produktů, daň je již zahrnuta v ceně prodávaného zboží. U tohoto prodeje se nevystavuje daňový doklad ani doklad o prodeji podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů. Ani jedna zúčastněná strana nemá povinnost vést evidenci.

### 3.2.5 Vznik daňové povinnosti

V uvedených případech byl představen jeden ze způsobů vzniku daňové povinnosti, tj. dnem dodání energetického produktu konečnému spotřebiteli. Tento den (den dodání) je definován jako (1) den odečtu měřícího zařízení nebo den zjištění skutečné spotřeby nebo (2) den, kdy nabyvatel může nakládat s produktem jako vlastník. V prvním případě se jedná především o dodávky elektřiny a plynu, kdy mají koneční spotřebitelé osazena odběrná místa měřícím zařízením, které umožňuje kontinuální odečet spotřeby, nebo se odečet provádí ve stanovených termínech „ručně“. Druhý případ se vztahuje především na pevná paliva, kdy se za den dodání považuje fyzické převzetí zboží.

Dalšími důvody vzniku daňové povinnosti jsou:

- spotřeba nezdaněných energetických produktů, kdy dodavatel (držitel povolení k nabytí bez daně) energetický produkt nabytý bez daně spotřebuje pro vlastní potřebu (např. elektřinu pro osvětlení vlastních budov);
- spotřeba osvobozených produktů pro nepovolený či neodpovídající účel. Plátcem daně je konečný spotřebitel, který nabyl energetický produkt osvobozený k určitému účelu použití, ale tento účel nedodržel a

- spotřeba produktů pro účel použití s nižší sazbou daně pro účel použití zatížený vyšší sazbou daně. Pouze u plynu jsou stanoveny rozdílné sazby daně pro plyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů a pro výrobu tepla (viz část 3.1).

### 3.2.6 Nabytí energetických produktů bez daně

Na daňovém území ČR může nabyt energetický produkt bez daně pouze dodavatel, a to pouze na základě povolení k nabytí bez daně. Tato povinnost se nevztahuje na výrobce energetických produktů. Výrobou se rozumí např. i těžba plynu a pevných paliv.

#### 3.2.6.1 Povolovací řízení

Povolení se vydává osobě, která je držitelem licence na obchod s plynem nebo elektřinou podle zvláštních právních předpisů<sup>247</sup>, je bezúhonná, není v úpadku podle insolvenčního zákona nebo v konkurzním řízení a v posledním roce opakovaně neporušila podmínky zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a z tohoto důvodu jí nebylo povolení zrušeno. Povolení vydává celní úřad místně příslušný navrhovateli po posouzení splnění uvedených podmínek a dalších formálních náležitostí žádosti. Jedná se o řízení nárokové. Platnost povolení je 5 let ode dne jeho vydání.

I když zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů (myšleno část 45. až 47. Ve smyslu legislativní zkratky z úvodu této kapitoly) nestanoví procesní předpis povolovacího řízení, tak s ohledem na znění § 4 daňového řádu<sup>248</sup> a skutečnost, že cíl tohoto povolovacího řízení směřuje k zabezpečení úhrady daní, se proces povolovacího řízení řídí daňovým řádem.

#### 3.2.6.2 Zánik a zrušení povolení

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů stanoví podmínky, za kterých povolení ze zákona zanikne a podmínky, za kterých povolení zruší celní úřad rozhodnutím z moci úřední. Tyto podmínky jsou stanoveny v §§ 15 jednotlivých částí zákona a o jejich výkladu by nemělo být sporu, snad až na ustanovení o zrušení povolení

247 Zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „energetický zákon“)

248 § 4 daňového řádu: „*Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.*“



v případě, kdy držitel povolení nabývá energetický produkt převážně za jiným účelem než za účelem jeho dalšího prodeje. V tomto případě lze konstatovat, že podmínku „převážně“, a tím i splnění důvodu pro zrušení povolení, lze vykládat tak, že držitel povolení (dodavatel) prodá dalším subjektům (bez ohledu na to, zda se jedná o další dodavatele nebo konečné spotřebitele) méně než 50 % energetických produktů, které v rámci svého povolení nakoupí.

### 3.2.7 Osvobození od daně

Na daňovém území ČR může nabýt energetický produkt osvobozený od daně pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí energetického produktu osvobozeného od daně. Tato zásada má výjimky. Bez tohoto povolení může energetické produkty spotřebovávat osvobozené od daně jejich výrobce (bez ohledu na komoditu), provozovatel distribuční soustavy (plyn a elektřina)<sup>249</sup>, provozovatel přepravní soustavy (plyn)<sup>250</sup>, provozovatel přenosové soustavy (elektřina)<sup>251</sup> a konečný spotřebitel, který spotřebovává:

- plyn pro výrobu tepla v domácnostech a v domovních kotelnách (v současné době se uvažuje o zrušení tohoto osvobození od daně z plynu). Pro splnění osvobození pro domovní kotelny je rozhodující, zda tato kotelna dodává teplo do objektů, které jsou určeny k dlouhodobému bydlení. Osvobození nelze uznat např. pro vytápění hotelů, ubytoven, internátů nebo nemocnic,
- ekologicky šetrnou elektřinu, tj. elektřina pocházející ze sluneční, větrné nebo geotermální energie, elektřina vyrobená ve vodních elektrárnách, vyrobená z biomasy nebo produktů vyrobených z biomasy, vyrobená z emisí metanu z uzavřených uhelných dolů, nebo vyrobená z palivových článků<sup>252</sup>,
- elektřinu vyrobenou v dopravních prostředcích, pokud je tam i spotřebována (bylo by absurdní, kdyby byla zdaňována např. elektřina vyrobená v osobním automobilu použitá pro jeho osvětlení) a
- za určitých podmínek elektřinu vyrobenou ze zdaněných výrobků, které jsou předmětem ekologických nebo spotřebních daní v zařízeních se jmenovitým elektrickým výkonem do 2 MW.

249 Fyzická či právnická osoba, která je podle energetického zákona držitelem licence na distribuci plynu nebo elektřiny

250 Fyzická či právnická osoba, která provozuje přepravní soustavu a je podle energetického zákona držitelem licence na přepravu plynu

251 Právnická osoba, která je podle energetického zákona držitelem licence na přenos elektřiny

252 Pozor na možnou záměnu „palivových článků“ s „jadernými palivovými články“

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů také konkrétně definuje účel použití, při kterém je možno osvobození od daně nárokovat na základě vydaného povolení. Jedná se např. o energetické produkty určené k použití, nabízené k prodeji nebo použité:

- k výrobě elektřiny (osvobozen plyn a pevná paliva);
- pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z této kombinované výroby dodáváno domácnostem, tj. alespoň dvěma domácnostem (plyn a pevná paliva);
- jako pohonná hmota pro plavby po vodách na daňovém území ČR, toto osvobození se netýká použití pro soukromá rekreační plavidla (plyn a pevná paliva);
- v metalurgických procesech (plyn, pevná paliva i elektřina), tj. v procesech tepelného zpracování rud a jejich koncentrátů jako výstupního produktu z této činnosti (např. železná ruda – surové železo – ocel) a v procesech výroby kovů uvedených v klasifikaci NACE pod kódem DJ 27 „výroba základních kovů a hutních výrobků“ (např. výroba plochých výrobků válcovaných za tepla nebo za studena, výroba bezešvých trubek válcováním za tepla nebo výroba ocelového drátu tažením za studena). Klasifikací NACE se rozumí odvětvová klasifikace ekonomických činností uvedených v nařízení Rady (EHS) č. 3037/90, ve znění nařízení Komise (ES) č. 29/2002 o statistické klasifikaci ekonomických činností v Evropském společenství (Revize 1);
- k mineralogickým postupům (plyn, pevná paliva i elektřina), tj. k postupům uvedeným v klasifikaci NACE pod kódem DI 26 „výroba ostatních nekovových minerálních výrobků“ (např. výroba skla, cementu nebo vápna);
- v chemických redukčních procesech ve vysokých pecích (elektřina) a
- k výrobě koksu (elektřina).

### 3.2.7.1 *Ekologické dopady osvobození od daně*

Na níže uvedeném příkladném výčtu specifických činností podléhajících osvobození lze demonstrovat, že ekologické daně, až na osvobození ekologicky šetrné elektřiny, v ochraně životního prostředí zásadní roli nehrají.

Pro pohon lodí pro plavby po vodách na daňovém území ČR je osvobozen použitý plyn a pevná paliva. Elektřina však nikoli. Přitom je zřejmé, že životnímu prostředí

podstatně víc škodí parník, v pravém slova smyslu poháněný párou vyrobenou z uhlí, než výletní loď na elektřinu, kterou používá např. Dopravní podnik města Brna pro dopravu cestujících na Brněnské přehradě<sup>253</sup>.

Metalurgické procesy a mineralogické postupy se vyznačují velmi vysokou energetickou náročností, tzn. velmi vysokou spotřebou energetických produktů. Uplatněným osvobozením tak podniky využívající při své činnosti tyto procesy a postupy nejsou daňově motivovány k jakékoli úspoře v jejich spotřebě, a tím ani k ochraně životního prostředí. Před efektem ekologickým má přednost efekt ekonomický.

Na spalovny odpadu, v kterých se k zažehnutí a udržení požadované teploty používá plyn, a které splňují přísná ekologická kritéria, se osvobození od daně nevztahuje.

#### 3.2.7.2 Povolovací řízení

Povolovací řízení je obdobné jako v případě povolovacího řízení na dodání energetických produktů bez daně. Proces probíhá podle daňového řádu při zachování tradičního principu daňového práva, kdy důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených ve svých tvrzeních, nese daňový subjekt, tj. navrhovatel. Důkazní břemeno znamená, že daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl<sup>254</sup>. Pokud tedy navrhovatel podá např. návrh na vydání povolení k nabytí energetických produktů osvobozených od daně z důvodu jejich použití k metalurgickým procesům nebo mineralogickým postupům, leží na něm, aby celnímu úřadu prokázal skutečný účel použití energetického produktu. Tyto procesy a postupy se skládají z množství jednotlivých na sebe navazujících činností, které s hlavní činností bezprostředně souvisí a jsou pro hlavní ekonomickou činnost metalurgických procesů a mineralogických postupů nezbytné, a z činností které nezbytné nejsou. Podle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nelze uvedené osvobození uplatnit na veškerou spotřebu energetických produktů daňovými subjekty, majícími v obchodním rejstříku zapsanou hlavní činnost registrovanou pod stanoveným kódem NACE. Uvedené osvobození se vztahuje pouze na konkrétní nezbytnou činnost metalurgických procesů nebo

253 Historie lodní dopravy v Brně. DPMP online [cit. 2012-11-15]. Dostupné z: <http://www.dpmb.cz/Default.aspx?seo=historie-lodni-dopravy>.

254 § 92 odst. 3 daňového řádu

mineralogických postupů a je na navrhovateli, aby celnímu úřadu v návrhu deklaroval, jaké činnosti vykonává a na jaké činnosti bude osvobození uplatňovat. Toto tvrzení musí být schopen prokázat. Osvobození nelze uplatnit např. na vytápění a osvětlení výrobní haly, na dopravu vstupních surovin nebo na balení hotového výrobku.

### 3.2.8 Správní delikty

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů obsahuje komplexní výčet skutkových podstat správních deliktů. Deliktním jednáním právnických nebo podnikajících fyzických osob je především neoprávněné dodání energetického produktu osvobozeného od daně další osobě, která není držitelem povolení k nabytí energetického produktu osvobozeného od daně a obdobně i neoprávněné dodání energetického produktu bez daně další osobě, která není držitelem povolení k nabytí bez daně. Toto porušení může být sankcionováno pokutou do výše 200.000 Kč. Další porušení souvisí s nevedením povinných evidencí a nevystavením daňového dokladu nebo dokladu o prodeji. Taková porušení jsou sankcionovatelná pokutou do 100.000 Kč.

Odpovědnost za správní delikt je objektivní. Jedinou možností, jak dosáhnout zproštění se odpovědnosti, je prokázání, že právnická osoba nebo podnikající fyzická osoba vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila. Prokazovat tyto liberační důvody musí potenciální pachatel. Správní delikty projednává v prvním stupni celní úřad, který tyto liberační důvody posuzuje a na základě závažnosti správního deliktu určuje výši pokuty.

V zákoně o stabilizaci veřejných prostředků není v souvislosti s řízením o správních deliktech uveden odkaz na použití procesněprávního předpisu. S ohledem na cíl správy daní definovaný v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu, kterým není správní trestání, a § 1 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“)<sup>255</sup>, se v řízeních o správních deliktech postupuje podle správního řádu.

<sup>255</sup> § 1 odst. 2 správního řádu: „*Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, nestanoví-li zvláštní zákon jiný postup.*“

### 3.2.9 Shrnutí k ekologickým daním

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů (myšleno část 45. až 47. ve smyslu legislativní zkratky uvedené v úvodu této kapitoly) nabyl účinnosti 1. ledna 2008. Správa ekologických daní je tedy poměrně novou kompetencí orgánů Celní správy České republiky. Lze se domnívat, že budoucnost správy ekodaní bude záviset na realizaci projektu jednoho inkasního místa, který je obsahem tzv. daňové reformy. V rámci tohoto projektu bude rozhodnuto, jakou roli při správě ekologických daní bude Celní správa České republiky v budoucnu hrát.

## 3.3 Správa DPH

### 3.3.1 DPH při dovozu zboží ze třetích zemí

Negativní daní za liberalizaci volného obchodu je výběr daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) při dovozu zboží ze třetích zemí. Do 31. prosince 2004 byla DPH v České republice vyměřována a vybírána celními orgány při propuštění zboží do celního režimu. V praxi to znamenalo, že místně příslušný celní úřad vypočítal clo z celní hodnoty zboží, vypočtené clo se poté připočetlo opět k celní hodnotě a z tohoto součtu se vypočetlo DPH. Celkový celní dluh činilo vypočtené clo a DPH (viz příklad č. 1.).

**Příklad č. 1:**

<i>Celní hodnota</i>	<i>100 000,- Kč</i>	<i>sazba cla 3 %</i>	<i>clo 3 000,- Kč</i>
<i>Základ pro výpočet DPH</i>	<i>103 000,- Kč</i>	<i>sazba DPH 22%</i>	<i>DPH 22 660,- Kč</i>
<i>Celní dluh celkem</i> .....			<i>25 660,- Kč</i>

Nebyla-li DPH uhrazena při celním řízení, byla zajištěna některým z instrumentů pro zajištění celního dluhu ve smyslu celních předpisů. Celní orgány České republiky nepropustily zboží do celního režimu, nebyla-li zajištěna platba všech cel, daní a poplatků souvisejících s dovozem zboží. K úhradě DPH tak došlo nejpozději ve lhůtě deseti dnů od propuštění zboží do celního režimu. Plátce daně následně mohl v daňovém priznání uplatnit nárok na odpočet. Správce daně mohl v rámci daňového řízení přezkoumat oprávněnost nároku na odpočet, aniž by byla ohrožena úhrada DPH.

Po novele zákona o DPH<sup>256</sup> od 1. ledna 2005 je správcem DPH u plátců DPH při dovozu zboží místně příslušný finanční úřad a celní úřady vybírají pouze clo (viz příklad č. 2).

**Příklad č. 2:**

<i>Celní hodnota</i>	<i>100 000,- Kč</i>	<i>sazba cla 3 %</i>	<i>clo 3 000,- Kč</i>
<i>Celní dluh celkem</i>	<i>.....3 000,- Kč</i>		

Je-li plátcí daně rozhodnutím celního úřadu zboží propuštěno do výše uvedeného režimu, je plátcí povinen přiznat daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží do příslušného režimu propuštěno. Předmětné odtržení DPH od celního dluhu v praxi znamená značnou prodlevu, kdy plátcí DPH je povinen přiznat DPH z dovozu zboží. Pokud plátcí uskutečnil dovoz v prvním dni zdaňovacího období, byl plátcí, jehož zdaňovacím obdobím byl kalendářní měsíc, povinen přiznat DPH až 56 dní po propuštění zboží do celního režimu a plátcí, jehož zdaňovacím obdobím bylo kalendářní čtvrtletí, až za 117 dní. Tento fakt je však snadno zneužitelný společnostmi, které si jsou vědomy značné výhody, způsobené uvedenou časovou prodlevou. Z toho důvodu vzniká mnoho nových, účelově zřízených společností, které v období tří měsíců dovezou extrémně mnoho zboží ze třetích zemí. Takovéto společnosti sice zaplatí clo při dovozu zboží, ale DPH ve většině takovýchto případech zaplacené není a společnost po třech měsících, kdy nastává její daňová povinnost, se pro dohledové orgány stává nekontaktní a její právní subjektivita zaniká bez uhrazení a praktické možnosti vymáhání DPH. Jak jednoduché. Bohužel v současnosti není problém zřídit další a další společnosti, kde jednatelé mají často sídla na městských úřadech nebo v zahraničí, a čile pokračovat v obchodech. Takovéto společnosti se samozřejmě bez uhrazení DPH, které hraje významnou roli při tvorbě výsledné ceny produktu, dostávají do konkurenční výhody, z které významně profitují.

Zde je nutné podotknout, že ke kroku nevybírat DPH současně se clem při dovozu zboží ze třetích zemí se rozhodla ČR sama a dobrovolně. Tento krok nebyl vyžadován ze strany EU, a proto mnoho členských zemí EU vybírá DPH společně se clem doposud.

256 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

### 3.3.2 Režim 4200

S DPH úzce souvisí i užití celního režimu 4200. Obchodní společnosti znalé „výhod“ evropské celní integrace, mohou využít tento režim k obcházení platby DPH. Celní režim 4200 je režim, který hospodářský subjekt používá pro účely osvobození od DPH v případech, kdy je dovezené zboží následně přepravováno do jiné členské země EU za účelem spotřeby. DPH je v takovém případě splatná až v členské zemi určení. Právě poslední část této definice „až v členské zemi určení“ může být snadno zneužitelná. U zboží dovezeného v rámci režimu 4200 existuje reálné riziko, že předmětné zboží zůstane fyzicky v členské zemi dovozu a DPH nebude zapláceno, přestože bylo osvobozeno od DPH právě z důvodu spotřeby v jiné členské zemi anebo, že bude spotřebováno v jiné členské zemi, aniž by tam byla DPH uhrazena. Pro členské země EU tudíž existuje reálná hrozba ztráty příjmů z DPH. Nicméně je nutné podotknout, že existují specifické podmínky, za kterých je možné režim 4200 použít. Konkrétně se jedná o následující údaje, které musí dovozce v době dovozu celním orgánům poskytnout:

- své identifikační číslo pro DPH vydané v členské zemi dovozu nebo identifikační číslo pro DPH svého daňového zástupce coby osoby povinné odvést DPH, vydané v členské zemi dovozu;
- identifikační číslo pro DPH zákazníka vydané v jiné členské zemi, nebo jeho vlastní identifikační číslo pro DPH vydané v členské zemi, v němž odeslání nebo přeprava zboží končí;
- doklad o tom, že dovážené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členské země dovozu do jiné členské země.

Vzhledem k tomu, že tento daňový podvod generuje nemalý finanční zisk, není problémem výše uvedené doklady zajistit a předložit celním orgánům. Poté již zboží je plně k dispozici bez jakéhokoliv zajištění předmětné DPH a od příjemce se očekává, že v místě spotřeby splní svoji daňovou povinnost. Bohužel existuje mnoho společností, které tento celní režim zneužívají ve svůj vlastní prospěch a zboží „mizí“ kdesi v prostoru EU bez uhrazení příslušné DPH. Tyto daňové podvody navíc ohrožují fungování vnitřního trhu a narušují spravedlivou hospodářskou soutěž v rámci EU.

Režim 4200 nicméně svoje ekonomické opodstatnění má, jelikož DPH by skutečně měla být uhrazena v zemi spotřeby předmětného zboží. Zneužití tohoto režimu vyplývá jednak z nedostatečné komunikace mezi celními a finančními orgány

v zemi, kde je zboží do tohoto režimu propouštěna, a také nedostatečnou komunikací mezi finančními orgány členských zemí EU. Na tuto skutečnost upozornil ve své zprávě i Evropský účetní dvůr.<sup>257</sup> V závěrečných a doporučeních Evropský účetní dvůr kromě jiného konstatuje následující: „Při uplatňování celního režimu 4200 dochází ke značným ztrátám. Podle výsledků testů ve vzorku dosáhla extrapolovaná výše ztráty v roce 2009 přibližně 2 200 milionů EUR, z toho 1 800 milionů EUR připadá na sedm auditovaných členských zemí a 400 milionů EUR na členské země určené, do nichž bylo zboží ve vzorku dovezeno. To představuje 29 % DPH, která by teoreticky měla být uplatněna ze základu daně všech dovozů v rámci celního režimu 4200 uskutečněných v roce 2009 v těchto sedmi členských zemích EU“. Z tohoto konstatování lze tušit, že se nejedná pouze o zanedbatelný problém, ale že zneužití režimu 4200 má dalekosáhlé negativní dopady na ekonomiky členských zemí EU v době, kdy Evropa zmítaná ekonomickou krizí „počítá“ každé euro.

Na druhou stranu je nutné podotknout, že členské země EU jsou si vědomy tohoto problému a dělají vše proto, aby zneužití režimu 4200 bylo maximálně eliminováno. Zlepšila se komunikace jak na národní úrovni mezi celními a finančními orgány, tak i komunikace mezi dotčenými státními orgány na úrovni EU. Pomoc se však rovněž očekává od zákonodárců EU, aby přijali taková legislativní opatření, která by zabránila, nebo maximálně ztížila budoucí možné obdobné podvody.

Výše popsané problémy související s evropskou celní integrací a volným pohybem zboží v EU, neměly za cíl vzbudit pocity beznaděje, ale pouze poukázat na fakt, že určité zvýhodnění, v tomto případě ve formě liberalizace volného obchodu se zbožím, může být vykoupeno určitými negativními faktory. Nicméně je nutné podotknout, že výše popsané obchodní podvody nejsou způsobeny chybně nastaveným systémem, ale jsou způsobené jeho zneužitím. Z toho důvodu není nezbytné systém radikálně změnit, ale přijmout taková účinná a efektivní opatření, aby v budoucnu nedocházelo k jeho zneužívání.

257 Evropský účetní dvůr, Zvláštní zpráva č. 13 – Umožňují kontroly v rámci celního režimu 42 zabránit daňovým únikům v oblasti DPH a odhalovat je? Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SRCA:2011:13:FIN:CS:PDF>.



---

## 4 Oblast dohledová

### 4.1 Mobilní dohled Celní správy České republiky

1. května 2004 vstoupila v platnost Smlouva o přistoupení České republiky do Evropské unie. Jelikož jednou ze čtyř základních svobod dle této Smlouvy je volný pohyb zboží v rámci Evropské unie, opustila Celní správa České republiky mezinárodní hraniční přechody (vyjma mezinárodních letišť) a svoji kontrolní činnost začala vykonávat ve vnitrozemí. Vstupem České republiky do Evropské unie získala celní správa řadu nových kompetencí v dohledových a kontrolních oblastech.

Pro jejich zajištění, byly vytvořeny na jednotlivých řídicích úrovních celní správy, skupiny mobilního dohledu. Jedná se o uniformovanou složku celní správy, jejímž základním posláním je pátrání po zboží uniklém nebo odňatém celnímu dohledu. Při své činnosti mají příslušníci mobilního dohledu oprávnění ke kontrole osob a dopravních prostředků.

*„Při odhalování trestných činů a zjišťování jejich pachatelů, při pátrání po zboží uniklém dohledu celních orgánů podle právních předpisů Evropských společenství a zjišťování osoby, která zboží tomuto dohledu odňala nebo se tohoto odnětí zúčastnila, a při zabezpečování a plnění úkolů vyplývajících z mezinárodních smluv je celník oprávněn zastavovat osoby a dopravní prostředky, provádět kontrolu zavazadel, dopravních prostředků, jejich nákladů, přepravních a průvodních listin. Při zastavování dopravních prostředků postupuje celník obdobně jako příslušník Policie České republiky.“<sup>258</sup>*

Skupiny mobilního dohledu celní správy sice vznikly až v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie, avšak byly budovány na historických základech celní správy jako orgánu, jenž vykonával a vykonává dohled nad pohybem zboží.

---

258 § 37 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon.

## 4.2 Stávající organizační uspořádání mobilního dohledu celní správy a jejich činnost

Celní správa je dle zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky (dále jen „zákon o celní správě“) tvořena Generálním ředitelstvím cel, které řídí celkem 8 Celních ředitelství. Jednotlivá celní ředitelství řídí a koordinují dle stanovené územní působnosti<sup>259</sup> celkem 54 Celních úřadů.

Na 40 celních úřadech jsou zřízeny mobilní dohledy, které zajišťují běžný chod daného celního úřadu. Jedná se například o součinnost při kontrolách nelegálního zaměstnávání cizinců, zajištění převozu finančních hotovostí, kontrolu dodržování podmínek a povinností stanovených celním úřadem v různých druzích povolení apod. Dále tyto útvary zajišťují ve smyslu ustanovení § 2 písm. c) zákona o celní správě asistenční činnosti pro jiné celní orgány, územní finanční orgány, Ministerstvo financí a Úřad pro zastupování státu ve věcech majetkových.

Na zbývajících 14 celních úřadech (Brno, Jihlava, Olomouc, Zlín, Ostrava, Hradec Králové, Pardubice, Liberec, Ústí nad Labem, Praha, Plzeň, Cheb, České Budějovice a Praha-Ruzyně) jsou zřízeny skupiny mobilního dohledu. Tyto útvary navíc, mimo činností zajišťujících běžný chod celního úřadu, zajišťují kontrolní činnost vycházející z požadavků na přímý fiskální dopad kontrol. Činnost skupin mobilního dohledu celních úřadů je vymezena organizačním řádem celní správy. Jedná se o:

- a) výkon činností spojených s
  2. pátráním po zboží uniklém celnímu dohledu,
  3. asistenčními činnostmi a podporou ostatním útvarům CÚ,
  4. prováděním kontrolní a dohledové činnosti podle zvláštních právních předpisů,
  5. kontrolní činností v systému elektronického mýta,
  6. projednáváním přestupků v blokovém řízení v případech, ve kterých to právní předpisy připouštějí,
  7. prováděním kontrolní činnosti podle zákona o spotřebních daních,
  8. prováděním kontrol týkajících se značení tabákových výrobků, povinného značení lihu a kontrol barvení a značkování uhlovodíkových paliv a maziv,
  9. odběrem vzorků,

259 příloha zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě ČR

10. výkonem vymezených činností v oblasti zbraní a donucovacích prostředků a v oblasti služební přípravy,

b) na vyžádání plní úkoly v rámci IZS a poskytuje součinnost při realizaci případů jiných odborných útvarů v rámci působnosti útvarů pátrání a dohledu.

Mezi základní činnosti, které skupiny mobilního dohledu vykonávají, patří především:

- **Provádění kontrolní činnosti podle zákona o spotřebních daních:**
  - Na základě zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních mají mobilní dohledy celní správy oprávnění zastavovat vozidla a kontrolovat zda jsou vybrané výrobky uvedené v tomto předpise přepravovány, či skladovány v souladu s touto právní úpravou. Kontrolou zjistí, jestli druh a množství dopravovaných vybraných výrobků odpovídá druhu a množství vybraných výrobků uvedených v dokladech stanovených pro jejich dopravu. V rámci své činnosti mohou taktéž odebírat vzorky přepravovaného zboží a zjistí-li při kontrolní činnosti, že jsou vybrané výrobky dopravovány, případně skladovány v rozporu s výše uvedeným právním předpisem, mohou tyto výrobky zajistit až do doby, než o nich bude pravomocně rozhodnuto.
- **Kontrola dodržování povinností vyplývajících ze zákona o povinném značení lihu:**
  - V souladu s ustanovením zákona č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu (dále jen „zákon o povinném značení lihu“) jsou mobilní dohledy celní správy oprávněny při své kontrolní činnosti zajistit líh neoznačený kontrolní páskou. Kontrolní páska je dle ustanovení § 5 zákona o povinném značení lihu ceninou a mimo text „ČESKÁ REPUBLIKA“ musí obsahovat údaje o objemu lihu a etanolu a číselný kód, dle kterého je vedena evidence osob, kterým byla kontrolní páska vydána. Kontrolní páska musí být na spotřebitelském balení<sup>260</sup> lihu umístěna tak, aby při jeho otevření došlo k jejímu přetržení nebo poškození. Mobilní dohledy celní správy mají oprávnění zajistit líh, který není dle zákona o povinném značení lihu řádně označen kontrolní páskou. Při své činnosti jsou oprávněny odebírat vzorky kontrolovaného lihu.

<sup>260</sup> § 2 zákona č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu. Pro účely tohoto zákona se rozumí spotřebitelským balením nádoby nebo jiné obaly o objemu do 6 l včetně opatřené etiketou výrobce, dovozce nebo provozovatele daňového skladu, který nabyl líh v režimu podmíněného osvobození od daně podle zákona o spotřebních daních, nebo prodejce, a určené pro prodej lihu konečnému spotřebiteli na daňovém území České republiky.

- **Státní odborný dozor v silniční dopravě**

- Skupiny mobilního dohledu na základě ustanovení § 37 zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě (dále jen „zákon o silniční dopravě“) kontrolují „...zda je vozidlo v provozu vybaveno doklady předepsanými tímto zákonem, zda je vozidlo v provozu stanoveným způsobem označeno nebo jinak vybaveno a zda jsou dodržovány doby řízení vozidla, bezpečnostní přestávky a doby odpočinku řidičů.“ Dle tohoto ustanovení kontrolují pracovníci mobilního dohledu celního úřadu platnost vstupních povolení, které vydává Ministerstvo dopravy zahraničním dopravcům a to zda dopravce a řidič, v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 561/2006 o harmonizaci některých předpisů v sociální oblasti týkající se silniční dopravy, dodržují ustanovení týkající se doby řízení vozidla, doby bezpečnostních přestávek a doby odpočinku. Dále kontrolují, jestli je doprava nebezpečných věcí, vymezených Dohodou ADR<sup>261</sup>, prováděna v souladu s touto dohodou. Zjistí-li při své kontrolní činnosti nedodržení stanovených podmínek, mohou na základě ustanovení § 35c zákona o silniční dopravě vybrat od dopravce kauci, a to v rozmezí od 5 do 100 tisíc Kč. Tu pak společně s potvrzením o převzetí kauce a protokolem o výsledcích kontroly předávají správnímu orgánu, který je příslušný k vedení řízení o správním deliktu. Odmítne-li dopravce stanovenou kauci složit, mají pracovníci mobilního dohledu dle ustanovení § 35d zákona o silniční dopravě oprávnění přikázat řidiči (*řidič pro tyto účely dle ustanovení § 35d odst. 1 zákona o silniční dopravě zastupuje dopravce*) odstavení vozidla na nejbližším, z hlediska bezpečnosti a plynulosti silničního provozu, vhodném místě a další jízdu zakázat. Zabránit řidiči v další jízdě mohou přiložením technického prostředku, případně mohou řidiči zadržet doklady k vozidlu a doklady související s dopravou.

- **Kontrolní vážení vozidel**

- Kontrolní vážení vozidel v sobě zahrnuje kontrolu největší povolené hmotnosti silničního vozidla a kontrolu největší povolené hmotnosti na nápravu. Kontrolní vážení se provádí v souladu se zákonem č. 13/1997

---

261 Evropská dohoda o mezinárodní silniční přepravě nebezpečných věcí (z Accord Dangerous Route), ukládá podmínky přepravy nebezpečného nákladu. Dohoda ADR vznikla v roce 1957 v Ženevě a ČSSR k ní přistoupila v roce 1987. Upravuje jakým způsobem je možno zboží přepravovat, bezpečnostní normy apod. Rozděluje zboží podle tříd nebezpečnosti. Podobnou dohodou je RID – dohoda o přepravě nebezpečných věcí po železnici. Dostupné z:

[http://cs.wikipedia.org/wiki/Evropsk%C3%A1\\_dohoda\\_o\\_mezin%C3%A1rodn%C3%AD\\_silni%C4%8Dn%C3%AD\\_p%C5%99prav%C4%B\\_nebezpe%C4%8Dn%C3%BDch\\_v%C4%9Bc%C3%AD](http://cs.wikipedia.org/wiki/Evropsk%C3%A1_dohoda_o_mezin%C3%A1rodn%C3%AD_silni%C4%8Dn%C3%AD_p%C5%99prav%C4%B_nebezpe%C4%8Dn%C3%BDch_v%C4%9Bc%C3%AD)

Sb., o pozemních komunikacích. Zjistí-li se při kontrolním vážení, že nápravový tlak překračuje míru stanovenou zvláštním právním předpisem<sup>262</sup>, nesmí řidič pokračovat v další jízdě a toto porušení je projednáno jako přestupek řidiče a zároveň jako správní delikt provozovatele vozidla.

- **Kontrola v oblasti ochrany práv duševního vlastnictví a ochrany spotřebitele**

- Kontrolní činnost v oblasti ochrany duševního vlastnictví a ochrany spotřebitele se řídí zákonem č. 191/1999 Sb., o opatřeních, týkajících se dovozu, vývozu a zpětného vývozu zboží porušujícího některá práva duševního vlastnictví a zákonem č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele. Primárním cílem kontroly zboží porušujícího práva duševního vlastnictví je potlačení otevřené nabídky takového zboží a maximální omezení jeho prodeje. V rámci své kontrolní činnosti (především na tržištích a tržnicích) spolupracují skupiny mobilního dohledu celních úřadů s ostatními orgány státní správy, především pak s Českou obchodní inspekcí, finančními úřady, živnostenskými úřady, stavebními úřady, Policií ČR, Státním ústavem pro kontrolu léčiv a Hasičským záchranným sborem. Zjistí-li při své činnosti, že zboží nese znaky porušování práv duševního vlastnictví, zboží zajistí a zahájí správní řízení s osobou, které bylo toto zboží zajištěno.

Na 15 vybraných celních úřadech (Brno, Jihlava, Břeclav, Tábor, Olomouc, Frýdek Místek, Hradec Králové, Tachov, Benešov, Kladno, Praha D5, Liberec, Ústí nad Labem, Karlovi Vary a Plzeň) je součástí agendy mobilního dohledu kontrola v systému elektronického mýtného a systému časového zpoplatnění na zpoplatněných pozemních komunikacích. Jedná se o kontrolní hlídky celní správy, které od 1. 1. 2007 na základě dohody mezi Generálním ředitelstvím cel a provozovatelem systému elektronického mýtného Ředitelstvím silnic a dálnic zajišťují, dle zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, kontrolní činnost v systému elektronického mýtného a systému časového zpoplatnění. Kontrolní činnost je prováděna v nepřetržitém režimu služby pomocí vozidel mobilní kontroly. Tato vozidla jsou vybavena speciálním technickým zařízením, které umožňuje za jízdy provádět kontrolu řádného uhrazení mýta. Ředitelství silnic a dálnic zajišťuje

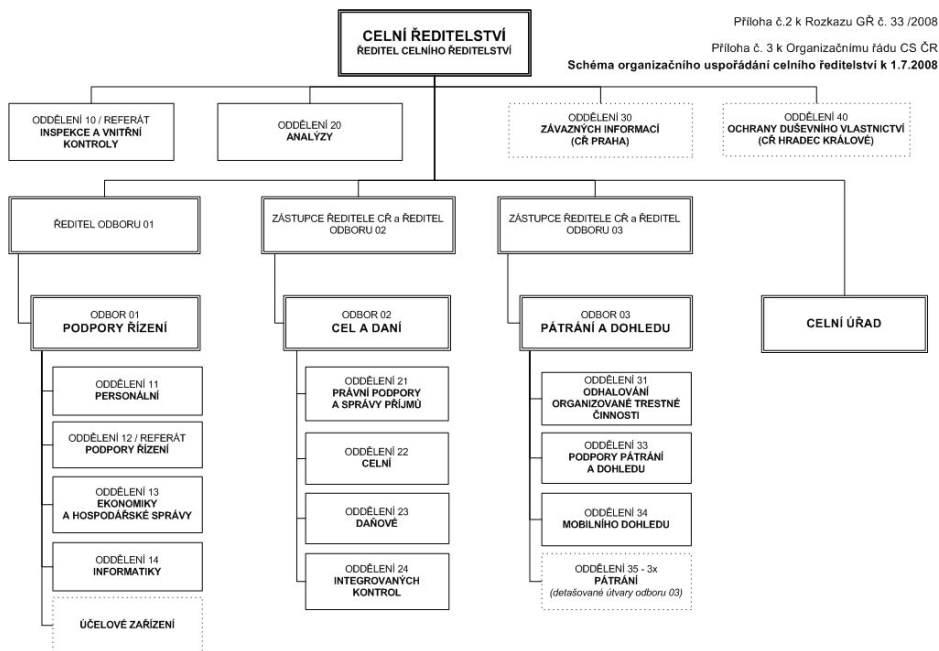
---

262 Vyhláška ministerstva dopravy č. 102/1995 Sb., o schvalování technické způsobilosti a technických podmínkách provozu silničních vozidel na pozemních komunikacích).

úhradu veškerých nákladů spojených s pořízením vozidel mobilní kontroly, jejich vybavením a nákladů spojených s údržbou, opravami, pojištěním vozidel, včetně nákladů na pohonné hmoty.

Činnost skupin mobilního dohledu celních úřadů koordinují oddělení Mobilního dohledu celních ředitelství. Jedná se o samostatné oddělení zřízené pod odborem Pátrání a dohledu celního ředitelství a jeho součástí jsou i taktické mobilní skupiny. Taktické mobilní skupiny plní své úkoly v rámci celé územní působnosti celního ředitelství, jež je stanovena zákonem o celní správě. Jedná se především o činnost v oblasti pátrání po zboží uniklém celnímu dohledu, zejména pak u zboží podléhajícího spotřební dani (minerální oleje, líh, tabákové výrobky atd.) a zboží, na které se vztahují některé zákazy a omezení (omamné a psychotropní látky a prekurzory, zbraně a vojenský materiál, předměty kulturní hodnoty, kulturní památky apod.) Taktické mobilní skupiny celních ředitelství dále zajišťují kontrolní činnost v oblasti celostátního radiačního a monitorovacího systému. Jedná se o měření radioaktivního záření na celém území České republiky za pomoci detekčních zařízení. Výsledky tohoto měření jsou průběžně zasílány Státnímu úřadu pro jadernou bezpečnost k dalšímu využití. Taktické mobilní skupiny úzce spolupracují s policejními orgány celní správy při realizacích zjištěných případů podezření ze spáchání trestného činu. Jedná se především o střežení a eskortování zadržených osob, součinnost při zajišťování zboží apod. Součástí taktických mobilních skupin jsou referáty kynologie. Pracovníci těchto referátů provádí vyhledávací činnost s využitím služebních psů určených k vyhledávání omamných a psychotropních látek a prekurzorů, tabáku a tabákových výrobků, zbraní a exemplářů CITES<sup>263</sup>.

263 Úmluva o mezinárodním obchodu s ohroženými druhy volně žijících živočichů a rostlin (anglicky Convention on International Trade in Endangered Species of Wild Fauna and Flora či zkráceně Convention on International Trade in Endangered Species, známá též jako CITES či Washingtonská úmluva) je jedna z nejdůležitějších dohod chránících rostliny a živočichy na mezinárodní úrovni. Jejím smyslem je celosvětová kontrola obchodu s ohroženými druhy volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin. Viz: [http://cs.wikipedia.org/wiki/%C3%9Amluva\\_o\\_mezin%C3%A1rodn%C3%ADm\\_obchodu\\_s\\_ohro%C5%BEen%C3%BDmi\\_druhy\\_voln%C4%9B\\_%C5%BEij%C3%ADc%C3%ADch\\_%C5%BEivo%C4%8Dich%C5%AF\\_a\\_rostlin](http://cs.wikipedia.org/wiki/%C3%9Amluva_o_mezin%C3%A1rodn%C3%ADm_obchodu_s_ohro%C5%BEen%C3%BDmi_druhy_voln%C4%9B_%C5%BEij%C3%ADc%C3%ADch_%C5%BEivo%C4%8Dich%C5%AF_a_rostlin)



(Zdroj: Organizační řád Celní správy České republiky platný k 1. 7. 2008)

Mobilní dohledy celní správy jsou metodicky a koordinačně řízeny odborem Dohledu Generálního ředitelství cel. Jedná se o samostatný odbor, který se dále člení na dvě samostatná oddělení:

- Metodiky dohledu
- Dopravních kontrol

Odbor Dohledu jako samostatný organizační celek vznikl změnou organizačního řádu celní správy k 1. 6. 2012. Před tímto datem byl odbor Dohledu společně s odbory Pátrání a Podpory pátrání a dohledu zařazen pod Sekci Pátrání a dohledu.

Součástí oddělení Metodiky dohledu je i Výcvikové zařízení služební kynologie. Tomuto výcvikovému středisku byl v roce 2005 Světovou celní organizací (WCO) přiznán statut Regionálního výcvikového střediska WCO pro Evropu. Probíhají

zde nejen výcviky služebních psů celní správy a ostatních bezpečnostních sborů ČR (Vězeňská služba, Policie ČR), ale také výcviky psů a kynologů zahraničních celních správ.

Pod oddělením Dopravních kontrol je zřízena stálá pracovní skupina velkokapacitního mobilního RTG, která úzce spolupracuje s jednotlivými skupinami mobilního dohledu při jejich kontrolní činnosti.

### 4.3 Nové organizační uspořádání mobilního dohledu celní správy

V roce 2010 byla provedena Studie proveditelnosti modernizace celní správy, jejímž výsledkem byl návrh přechodu celní správy z třístupňového modelu (generální ředitelství cel, celní ředitelství, celní úřady) na dvoustupňové organizační uspořádání (generální ředitelství cel, celní úřady). Přípravovanou organizační změnu řeší **zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky**, jenž nabude účinnosti dnem 1. ledna 2013. V nové organizační struktuře zůstane zachováno generální ředitelství cel a nově se pod tímto útvarem zřídí 14 celních úřadů s krajskou působností. Na těchto celních úřadech budou vytvořeny samostatné odbory Dohledu, které v sobě budou zahrnovat oddělení Mobilního dohledu, oddělení Kontrol zpoplatněných komunikací (pouze u vybraných celních úřadů), oddělení Dohledu nad subjekty a na vybraných celních úřadech oddělení Ostrahy objektů. Dojde tak k vyčlenění agendy Kontrol zpoplatněných komunikací do samostatného oddělení (dnes součástí oddělení Mobilního dohledu celních úřadů). Nově vzniklé oddělení Dohledu nad subjekty bude provádět kontrolní činnost především v oblasti nelegální zaměstnanosti, dodržování zákazu prodeje neznačených tabákových výrobků a zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků na tržnicích a tržištích (stánkový prodej), kontrol subjektů, u nichž se nachází zboží podléhající spotřební dani a ochrany práv duševního vlastnictví a ochrany spotřebitele. Oddělení Mobilního dohledu se i nadále bude věnovat především kompetencím spojených s dopravou po pozemních komunikacích. Taktické mobilní skupiny budou součástí oddělení Taktických činností pod odborem Pátrání.



#### 4.4 Kontrolně technické prostředky používané složkami mobilního dohledu

Aby mohly jednotlivé složky mobilního dohledu vykonávat svoji činnost na patřičné úrovni a v požadované kvalitě, disponují odpovídajícími kontrolně technickými prostředky. Pro výkon své činnosti využívají např. služební motorová vozidla, která jsou, v souladu s vyhláškou Ministerstva financí č. 197/2001 Sb., o způsobu vnějšího označení a odznamenání celní správy, vzorech služebních vozidel celní správy, opatřena nápisy a znaky celní správy, velkokapacitním mobilním RTG vozidlem, které je schopno v krátkém čase provést kontrolu nákladového prostoru a kabiny nákladního vozidla a dalšími různými detekčními přístroji, které jim usnadňují jejich kontrolní činnost.

#### 4.5 Shrnutí k mobilnímu dohledu

Mobilní dohled celní správy v současné době vykonává svoji činnost v řadě kontrolních a dozorových oblastí. Jedná se o procesy, jejichž vlastníkem je Ministerstvo financí, ale i o procesy, jejichž vlastníkem jsou jiné státní instituce.

Ministerstvo financí vypsal v únoru 2010 veřejnou zakázku, jejímž předmětem je ...*výběr dodavatele služeb pro projekt „Příprava realizační studie reformy kontrolních a dohledových procesů v resortu MF“<sup>264</sup>*. Tento materiál ve své příloze č. 1 definuje čtyři základní pilíře, o které by se připravovaná reforma kontrolních a dohledových procesů v celní správě měla opírat:

- I. *pilíř* - výkon primárních a jedinečných kompetencí, které budou realizovány v celé šíři působnosti správního orgánu;
- II. *pilíř* - kontrolní a vyhledávací kompetence v oblasti fiskální ochrany státu, které bezprostředně navazují na fiskální procesy, které jsou zabezpečovány daňovou správou a budou zabezpečovány v JIM a jsou výslovně vymezené zákonem, včetně podpůrných činností zabezpečovaných ve prospěch fiskálních procesů v JIM;
- III. *pilíř* - výkon činností v postavení orgánu činného v trestním řízení u všech trestných činů, které vyplynou z vlastní působnosti celních orgánů a z věcné působnosti orgánů budoucího JIM;

264 viz [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/VZ\\_2012\\_MF-23125-2012-23-232\\_D\\_ZD.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/VZ_2012_MF-23125-2012-23-232_D_ZD.pdf).

- IV. *pilíř* - výkon vybraných kontrolních a dohledových činností, jejichž provádění je sdíleno, nebo přímo vykonáváno pro jiné resorty, kdy MF není ústředním orgánem státní správy a tudíž vlastníkem procesů.

V rámci prvního pilíře se počítá se zachováním těch dohledových a kontrolních činností, které dnešní celní správa, potažmo mobilní dohled, zajišťuje a které přímo souvisí s bezpečností mezinárodního obchodu, ochrany společného trhu, zdraví a bezpečnosti občanů. Jedná se například o ochranu práv duševního vlastnictví, ochranu ohrožených zvířat a rostlin dle Úmluvy CITES atp.

V rámci druhého pilíře se počítá s tím, že celní správa bude i nadále zabezpečovat pro ostatní orgány státní správy na základě jejich požadavků asistenční činnosti ... *v rozsahu nezbytném pro plnění jejich úkolů, a to ve formě poskytování informací a podkladů, předvádění osob k řízení podle zvláštních právních předpisů, zajištění ochrany osob a majetku a zajištění dodržování veřejného pořádku v místnostech nebo prostorech určených k užívání těmito orgány.*

Třetí pilíř řeší především otázku činnosti celních orgánů, jenž se při své činnosti řídí zákonem č. 141/1961 Sb., trestní řád.

Čtvrtý pilíř se týká těch dohledových a kontrolních činností, které v dnešní době celní správa zajišťuje svými skupinami mobilního dohledu. Jedná se o tzv. sdílené kompetence. Tyto činnosti mobilní dohledy celní správy vykonávají z toho důvodu, že jejich výkon má přímý fiskální dopad pro Českou republiku a jejich provádění ze strany celní správy je pro stát efektivnější.

Jak je z výše uvedeného patrné, existuje na nejvyšší úrovni řízení snaha o řešení problematiky modernizace celní správy do podoby moderní kontrolní a dohledové instituce. Složkám mobilního dohledu celní správy to tak dává do budoucna značný prostor pro možnost jejich dalšího rozvoje.

---

## 5 Oblast pátrání

### 5.1 Oblast pátrání – trestné činy de lege lata a de lege ferenda

Kořeny pověřených orgánů celní správy pro trestní řízení lze spatřovat již ve dvacátých letech 19. století, kdy vznikla pohraniční stráž (později pak finanční stráž) jako orgán státu, který měl především bojovat proti pašování zboží, zejména potravin jako např. maso a cukr. Orgány celnictví měly vždy vojenský a policejní charakter výkonu služby. Příslušníci sloužili v uniformách a byli ozbrojeni. Hájili tehdy především hospodářské zájmy státu.

Kompetence celní správy k trestnímu řízení se datují od roku 1995, kdy zákonem č.152/1995 Sb., došlo mimo jiné i ke změně a doplnění zákona č.140/1961 Sb., trestní zákon a zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád. Celní správě byla přidělena zcela nová oprávnění pro řízení o konkrétních sedmi trestných činech (např. porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou podle § 124 trestního zákona, porušování předpisů o nakládání s kontrolovaným zbožím a technologiemi podle § 124a až 124c trestního zákona, padělání a pozměňování nálepek k označení zboží nebo předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti podle § 145a trestního zákona, zkrácení daně, poplatku a podobné dávky podle § 148 trestního zákona, pokud byl čin spáchán zkrácením cla, daně z přidané hodnoty, spotřební daně nebo silniční daně, nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů podle § 187 trestního zákona, pokud byl čin spáchán v souvislosti s dovozem, vývozem nebo průvozem omamných a psychotropních látek a jedů), s výjimkou případů, kdy šlo o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo ozbrojených sborů.

Nové kompetence k trestnímu řízení však nebyly v té době zakotveny v celním zákoně. K tomu došlo až v r. 1997, kdy zákonem 113/1997 Sb., který mimo jiné měnil a doplňoval zákon 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen celní zákon), a to v § 11, odst. 2 písmeno e) byla celnímu úřadu dána tato nová působnost (odhaluje trestné činy stanovené zvláštním zákonem a zjišťuje osoby podezřelé z jejich spáchání).

V roce 2002 zákonem č.1/2002 Sb., který měnil celní zákon, přešly kompetence pro trestní řízení z celního úřadu na celní ředitelství (§8 odst. 2 písm. a) celního zákona)

a v roce 2004 zákonem č.185/2004 Sb., o Celní správě České republiky pak i na Generální ředitelství cel (§ 3 odst. 3) ve věcech celostátního nebo mezinárodního významu. V ostatních věcech působnost zůstala na celním ředitelství (§ 4, odst. 3).

Zákonem 265/2001 Sb., o trestním řízení soudním, získaly pověřené celní orgány postavení policejních orgánů v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží a to i v případech, kdy se jednalo o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo ozbrojených sborů a služeb. Rozhodnutím ministra financí č.14/2001 byly příslušné celní orgány určeny jako pověřené celní orgány.

Rozšíření působnosti orgánů celní správy svým způsobem znamenalo i uznání schopnosti celní správy se s novými kompetencemi vyrovnat a celní správě byla dána možnost zvýšit efektivitu v trestním řízení u protiprávního jednání osob, zejména těch skutků, které sama v rámci své činnosti zjistila, bez nutnosti podávat trestní oznámení příslušným orgánům policie tak jak tomu bylo v předchozím období. Zároveň se celní správa České republiky dostala na úroveň jiných států, které již kompetence v oblasti trestního řízení měly.

Počáteční období, kdy pověřené celní orgány začaly uplatňovat nové kompetence v agendě trestního řízení, nebylo nijak jednoduché. Chyběly jak praktické tak i teoretické zkušenosti. O to více je třeba s odstupem času ocenit přínos těch několika málo odborně vzdělaných pracovníků, kteří již jako příslušníci celní správy začali úroveň trestního řízení zvedat a vychovávat pro tuto činnost další kolegy. Nejčastějšími podněty pro trestní řízení bylo porušování předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou, zkrácení daně, poplatku a podobné dávky a nedovolená výroba a držení omamných a psychotropních látek a jedů, které byly podávány útvary s působností pro celní řízení nebo dohled. Vlastní operativně pátrací činnost pověřených celních orgánů zaměřená na zjištění protiprávního jednání osob byla v té době ještě na samém počátku.

Za významný mezník lze považovat období po roce 2002, kdy zabezpečením odborného vzdělávání a metodickým vedením kompetentních pracovníků se pověřené orgány celní správy v oblasti přípravného trestního řízení dostaly na úroveň srovnatelnou s útvary policie. Významně se zvýšila úroveň operativně pátrací činnosti příslušných útvarů celní správy a úspěšně se začaly realizovat případy protiprávního jednání s vysokou společenskou nebezpečností. Nedošlo k naplnění

určitých obav, že pověřené orgány policie a celní správy si budou vzájemně konkurovat a nezdravě soupeřit. Naopak, vztah těchto orgánů byl a je do současné doby korektní a řada úspěšně realizovaných případů svědčí o profesionální spolupráci příslušníků obou ozbrojených sborů.

## 5.2 Pověřené orgány celní správy

Z úvodní kapitoly je zřejmé, že v průběhu vývoje celní správy se měnilo zařazení pověřených orgánů v organizační struktuře celní správy. V současné době je zákonem 185/2004 Sb., o celní správě České republiky na úrovni Generálního ředitelství cel kompetence pověřeného orgánu zakotvena v ustanovení § 3 odstavce 3<sup>265</sup> a na úrovni celního ředitelství v ustanovení § 4 odstavce 3<sup>266</sup>. V souladu s Organizačním řádem celní správy vykonává činnost pověřeného orgánu na úrovni Generálního ředitelství cel odbor 31 – Pátrání a na úrovni celního ředitelství odbor 03 – Pátrání a dohledu.

Od 1. 1. 2013, v souvislosti s nabytím účinnosti zákona 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, dojde k přeměně „trojstupňové“ celní správy (Generální ředitelství cel, celní ředitelství, celní úřad) na „dvoustupňovou“ (Generální ředitelství cel, celní úřad). Působnost pověřeného celního orgánu na úrovni Generálního ředitelství cel je zakotvena v souladu s ustanovením § 4, odst. d)<sup>267</sup> a na úrovni celního úřadu pak v ustanovení §8 odst. 2 písm. b)<sup>268</sup>. V souladu s Organizačním řádem celní správy bude vykonávat činnost pověřeného orgánu na úrovni Generálního ředitelství cel odbor 31 – Pátrání a na úrovni celního úřadu odbor 07 – Pátrání.

265 Zákon 185/2004 Sb., o celní správě České republiky, § 3 odst. 3: Generální ředitelství cel je pověřeným celním orgánem, který ve věcech vymezených právním předpisem upravujícím trestní řízení vystupuje v postavení policejního orgánu (dále jen „pověřený celní orgán“), jde-li o případy celostátního nebo mezinárodního významu.

266 Zákon 185/2004 Sb., o celní správě České republiky, § 4 odst. 3: Celní ředitelství je ve věcech, ve kterých nejde o případy celostátního nebo mezinárodního významu, pověřeným celním orgánem.

267 Zákon 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, § 4 odst. d: *Generální ředitelství cel* je orgánem celní správy, který má ve věcech vymezených trestním řádem postavení policejního orgánu (dále jen „pověřený celní orgán“), jde-li o případy celostátního nebo mezinárodního významu.

268 Zákon 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, § 4 odst. d: *Celní úřad* je pověřeným celním orgánem, nejde-li o případy celostátního nebo mezinárodního významu.

Ustanovení § 12 odst. 2 písm. d zákona č.141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (dále jen trestní řád)<sup>269</sup> definuje postavení a příslušnost pověřených orgánů celní správy.

### 5.3 Oprávnění vyplývající z trestního řádu

Pověřené orgány celní správy vykonávají kompetence v souladu s trestním řádem v tzv. přípravném trestním řízení, jehož účelem je objasňování a prověřování skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin. Prakticky je nejčastěji trestní řízení zahajováno sepsáním Záznamu o zahájení úkonů v trestním řízení podle ustanovení § 158 odst. 3 trestního řádu. Následuje opatřování potřebných podkladů a nezbytných vysvětlení a zajišťování stop trestného činu. V rámci toho je pověřený orgán celní správy oprávněn mimo jiné zejména vyžadovat vysvětlení od fyzických a právnických osob, vyžadovat odborná vyjádření od příslušných orgánů a znalecké posudky, obstarávat potřebné podklady, zejména spisy a jiné písemné materiály, provádět ohledání věci a místa činu, pořizovat zvukové a obrazové záznamy osob, snímat daktyloskopické otisky, zadržet podezřelou osobu a způsobem uvedeným v hlavě čtvrté provádět neodkladné nebo neopakovatelné úkony<sup>270</sup>, pokud jejich provedení nepatří do výlučné pravomoci jiného orgánu činného v trestním řízení.

Pověřené orgány celní správy v praxi provádí nejčastěji tyto úkony: dožádání, zadržetí osoby podezřelé a její výslech, vydání věci, odnětí věci, domovní prohlídku, prohlídku jiných prostor a pozemků a osobní prohlídku. Mezi další, méně běžně prováděné úkony patří zajištění peněžních prostředků na účtu, zaknihovaných cenných papírů, nemovitostí a jiné majetkové hodnoty, zadržetí a otevíření zásilek,

269 Zákon č.141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád), § 12 odst. 2 písm. d): *Policejními orgány se rozumějí* pověřené celní orgány v řízení o trestných činech spáchaných porušením celních předpisů a předpisů o dovozu, vývozu nebo průvozu zboží, a to i v případech, kdy se jedná o trestné činy příslušníků ozbrojených sil nebo bezpečnostních sborů, a dále porušením právních předpisů při umístění a pořízení zboží v členských státech Evropských společenství, je-li toto zboží dopravováno přes státní hranice České republiky, a v případech porušení předpisů daňových, jsou-li celní orgány správcem daně podle zvláštních právních předpisů.

270 Zákon č.141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád), § 160 odst. 4: Neodkladným úkonem je takový úkon, který vzhledem k nebezpečí jeho zmaření, zničení nebo ztráty důkazu nesnese z hlediska účelu trestního řízení odkladu na dobu, než bude zahájeno trestní stíhání. Neopakovatelným úkonem je takový úkon, který nebude možno před soudem provést. V protokolu o provedení neodkladného nebo neopakovatelného úkonu je třeba vždy uvést, na základě jakých skutečností byl úkon za neodkladný nebo neopakovatelný považován.

jejich záměna a sledování, odposlech a záznam telekomunikačního provozu, reko-gnice, předstíraný převod, sledování osob a věcí, dožádání do ciziny, příhraniční pronásledování a sledování. Některé z těchto úkonů však mohou provést jen s předchozím souhlasem státního zástupce (např. odnětí věci dle § 79 trestního řádu) nebo na základě nařízení soudce (např. domovní prohlídku dle § 83 trestního řádu).

V přípravném trestním řízení má významnou úlohu dozor státního zástupce nad zachováním zákonnosti v souladu s ustanovením § 174 trestního řádu. Novelou trestního řádu provedenou zákonem č.265/2001 Sb. se odstranily nedostatky v postavení státních zástupců (např. prověřování v trestním řízení bylo doménou policejních orgánů a možnost přezkoumání jejich postupu byla omezená). Od 1. 1. 2002 je dozor státního zástupce vykonáván již od doručení Záznamu o zahájení úkonů trestního řízení<sup>271</sup>. Státní zástupci se v praxi osobně účastní provádění důležitých úkonů, například výkonu prohlídek a mohou mimo jiné i vracet věc policejnímu orgánu k doplnění, rušit rozhodnutí a opatření pověřeného celního orgánu nebo přikázat, aby úkony ve věci prováděl jiný oprávněný celník. Před realizací případů je pak se státním zástupcem často konzultována taktická příprava a součinnost jiných státních orgánů. Státním zástupcům jsou předkládány spisové dokumentace případů spolu se žádostmi o prodloužení zákonem stanovených lhůt k trestnímu řízení. Průběžně jim jsou předkládány zprávy o prováděných úkonech.

Pověřený celní orgán nejčastěji ukončuje trestní prověřování předáním věci policejnímu orgánu Policie České republiky k zahájení trestního stíhání, dále pak předáním věci státnímu zástupci s návrhem na potrestání ve zkráceném přípravném řízení, odložení věci, odevzdáním věci a předáním věci jinému policejnímu orgánu z důvodu věcné nepřislušnosti.

Přípravné trestní řízení klade velké nároky na odbornou připravenost příslušníků celní správy vykonávajících úkony pověřených celních orgánů a jejich průběžné vzdělávání je zcela nezbytné. V podrobnostech týkajících se úkonů v trestním řízení lze odkázat na množství odborné literatury<sup>272</sup>.

271 ŠÁMAL,P.,NOVOTNÝ,F.,RŮŽIČKA,M., VONDRUŠKA,F.,NOVOTNÁ,J. *Přípravné řízení trestní*, Praha: C.H.Beck, 2003, str. 678 – 679.

272 např. MUSIL, KRATOCHVÍL,ŠÁMAL a kolektiv, *Trestní právo procesní*, 3. přepracované vydání, Nakladatelství C.H Beck, s.r.o.

#### 5.4 Skutkové podstaty trestných činů

Skutkové podstaty trestných činů, k jejichž prověřování jsou celní orgány oprávněny, vycházejí z ustanovení §12 odst. 2 trestního řádu. K významné změně došlo k 1. 1. 2010 v souvislosti s účinností zákona č.40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen trestní zákoník). Z původně 7 trestných činů (viz výše) je současný výčet mnohem rozsáhlejší – celkem 32 skutkových podstat.

Pojem trestný čin je definován v ustanovení § 13 trestního zákoníku<sup>273</sup> a trestné činy se dělí dle ustanovení § 14 na přečiny<sup>274</sup> a zločiny<sup>275</sup>.

**Přehled všech trestných činů uvedených v trestním zákoníku, k jejichž prověřování jsou pověřené celní orgány věcně příslušné:**

- § 164 Neoprávněné odebrání tkání a orgánů.
- § 167 Nedovolené nakládání s lidským embryem a lidským genomem.
- § 191 Šíření pornografie.
- § 192 Výroba a jiné nakládání s dětskou pornografií.
- § 231 Opatření a přechovávání přístupového zařízení a hesla k počítačovému systému a jiných takových dat.
- § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.
- § 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.
- § 244 Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží.
- § 245 Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti.
- § 247 Porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství.
- § 260 Poškození finančních zájmů Evropské unie.
- § 261 Porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou.
- § 262 Porušení předpisů o kontrole vývozu zboží a technologií dvojího užití.

<sup>273</sup> § 13 odst. 1 trestního zákoníku: Trestným činem je protiprávní čin, který trestní zákon označuje za trestný a který vykazuje znaky uvedené v takovém zákoně.

<sup>274</sup> § 14 odst. 2 trestního zákoníku: Přečiny jsou všechny nedbalostní trestné činy a ty úmyslné trestné činy, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby do pěti let.

<sup>275</sup> § 14 odst. 3 trestního zákoníku: Zločiny jsou všechny trestné činy, které nejsou podle trestního zákona přečiny; zvláště závažnými zločiny jsou ty úmyslné trestné činy, na něž trestní zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně deset let.



- § 263 Porušení povinností při vývozu zboží a technologií dvojího užití.
- § 264 Zkreslení údajů a nevedení podkladů ohledně vývozu zboží a technologií dvojího užití.
- § 265 Provedení zahraničního obchodu s vojenským materiálem bez povolení nebo licence.
- § 266 Porušení povinnosti v souvislosti s vydáním povolení a licence pro zahraniční obchod s vojenským materiálem.
- § 267 Zkreslení údajů a nevedení podkladů ohledně zahraničního obchodu s vojenským materiálem.
- § 268 Porušení práv k ochranné známce a jiným označením.
- § 269 Porušení chráněných průmyslových práv.
- § 270 Porušení autorského práva, práv souvisejících s právem autorským a práv k databázi.
- § 280 Vývoj, výroba a držení zakázaných bojových prostředků.
- § 281 Nedovolená výroba a držení radioaktivní látky a vysoce nebezpečné látky.
- § 282 Nedovolená výroba a držení jaderného materiálu a zvláštního štěpného materiálu.
- § 283 Nedovolená výroba a jiné nakládání s omamnými a psychotropními látkami a s jedy.
- § 288 Výroba a jiné nakládání s látkami s hormonálním účinkem.
- § 298 Neoprávněné nakládání s odpady.
- § 299 Neoprávněné nakládání s chráněnými volně žijícími živočichy a planě rostoucími rostlinami.
- § 300 Neoprávněné nakládání s chráněnými volně žijícími živočichy a planě rostoucími rostlinami z nedbalosti.
- § 311 Teroristický útok.
- § 348 Padělání a pozměnění veřejné listiny.

Dále uvedený přehled demonstruje počty nejčastěji prověřovaných trestných činů v roce 2011 pověřenými celními orgány. Trestné činy, jejichž skutkové podstaty nejsou uvedeny, byly v četnosti řádově jednotek případů.

<b>Skutková podstata:</b>	<b>počet prověřovaných případů v roce 2011:</b> <sup>276</sup>
§ 268 .....	305
§ 283 .....	149
§ 244 .....	133
§ 240 .....	52
§ 269 .....	49
§ 270 .....	43
§ 260 .....	11
§ 299 .....	7

Podrobněji k některým skutkovým podstatám trestných činů uvedených v trestním zákoníku, jejichž odhalování a prověřování je z pohledu četnosti a závažnosti případů, ale i společenské škodlivosti prioritní:

#### **ad § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**

Zkrácení<sup>277</sup> je jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, poplatek a podobná povinná platba než jaká měla být vyměřena a zaplacená, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde<sup>278</sup>.

Nejčastějšími odhalenými případy jsou protiprávní dovozy, skladování, výroba a uvádění do oběhu takových komodit jako např. nezdaněné nebo od spotřební daně osvobozené minerální oleje, tabák a tabákové výrobky a líh. Trestné činnosti s velkým fiskálním dopadem se dopouští dobře organizované skupiny pachatelů

276 MINISTERSTVO FINANCÍ, *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2011*, Praha, červen 2012.

277 (1) *Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výrobou na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.*

(2) *Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,*  
*a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,*  
*b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo*  
*c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.*

(3) *Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.*

278 ŠÁMAL, P. a kol., *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, str. 2197

a společenská škodlivost je značná. Bohužel novela trestního zákoníku v roce 2010 významně zkomplikovala a ztížila odhalování a dokazování trestné činnosti. Příprava trestného činu u této skutkové podstaty přestala být trestnou a rovněž možnost použití operativních prostředků jako je odposlech a záznam telekomunikačního provozu se zpřísnila (pouze pro odst. 3, kdy velkým rozsahem zkrácení je v praxi používaná minimální výše 5 mil. Kč).

### **ad § 283 Nedovolená výroba a jiné nakládání s omamnými a psychotropními látkami a s jedy**

Pověřený celní orgán uplatňuje kompetence v trestním řízení pouze v souvislosti s dovozem, vývozem nebo průvozem, tedy překročením státní hranice České republiky<sup>279</sup>. V ostatních případech je dána věcná příslušnost orgánům Policie ČR. Bez splnění zákonem stanovených podmínek, především pak bez povolení Ministerstva zdravotnictví je dovoz, vývoz a průvoz omamné a psychotropní látky, přípravků obsahujících tuto látku, prekursoru nebo jedu protiprávní<sup>280</sup>.

V praxi se nejčastěji zjišťují dovozy malého množství drogy prostřednictvím poštovních leteckých zásilek, ale jsou odhalovány i případy tzv. polykačů a případy dobře organizovaných skupin pachatelů, kdy společenská škodlivost jejich protiprávního konání je značná.

279 (1) *Kdo neoprávněně vyrobí, doveze, vyveze, proveze, nabídne, zprostředkuje, prodá nebo jinak jinému opatří nebo pro jiného přechovává omamnou nebo psychotropní látku, přípravek obsahující omamnou nebo psychotropní látku, prekursor nebo jed, bude potrestán odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem.*

(2) *Odnětím svobody na dvě léta až deset let nebo propadnutím majetku bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1*

*a) jako člen organizované skupiny,*

*b) ač byl za takový čin v posledních třech letech odsouzen nebo potrestán,*

*c) ve značném rozsahu, nebo*

*d) ve větším rozsahu vůči dítěti nebo v množství větším než malém vůči dítěti mladšímu patnácti let.*

(3) *Odnětím svobody na osm až dvanáct let nebo propadnutím majetku bude pachatel potrestán,*

*a) způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 těžkou újmu na zdraví,*

*b) spáchá-li takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného značný prospěch,*

*c) spáchá-li takový čin ve velkém rozsahu, nebo*

*d) spáchá-li takový čin ve větším rozsahu vůči dítěti mladšímu patnácti let.*

(4) *Odnětím svobody na deset až osmnáct let nebo propadnutím majetku bude pachatel potrestán,*

*a) způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 těžkou újmu na zdraví nejméně dvou osob nebo smrt,*

*b) spáchá-li takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu, nebo*

*c) spáchá-li takový čin ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.*

(5) *Příprava je trestná.*

280 ŠÁMAL, P. a kol., Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, str. 2619

**ad § 268 Porušení práv k ochranné známce a jiným označením**

Za neoprávněné označení<sup>281</sup> je považováno jakékoli vyznačení nebo uvedení zapsané ochranné známky jiného pachatelem na vlastní výrobky nebo služby nebo nadvýrobky nebo služby jiné osoby rozdílné od vlastníka nebo jiného oprávněného uživatele. Zaměnitelné jsou takové známky, které se svým tvarem, vyobrazením apod. natolik podobají zapsané ochranné známce, že je lze bez bližšího zkoumání zaměnit<sup>282</sup>.

Tato protiprávní činnost dlouhodobě váže významným způsobem lidské zdroje celní správy zejména ve spojení s nabídkou padělaného zboží na tržnicích. V posledních letech však sílí trend nabízet padělky i jiného druhu, například léčiva, spotřební zboží jako např. motorové pily nebo tabákové a alkoholické výrobky. Nabídka a distribuce se pak často děje anonymně prostřednictvím internetu. Celní správě se daří odhalovat v řadě případů i výrobu padělků, zejména pak textilního zboží v tajných dílnách dobře organizovaných pachatelů trestné činnosti.

**ad § 244 Porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží**

Nálepkami k označení zboží pro daňové účely se míní především tabákové nálepky, ale i jakékoli jiné nálepky, které budou v budoucnu použity pro daňové účely.

281 (1) *Kdo uvede do oběhu výrobky nebo poskytne služby neoprávněně označené ochrannou známkou, k níž přísluší výhradní právo jinému, nebo známkou s ní zaměnitelnou nebo pro tento účel sobě nebo jinému takové výrobky nabízí, zprostředkuje, vyrobí, doveze, vyveze nebo jinak opatří nebo přechovává, anebo takovou službu nabídne nebo zprostředkuje, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta, základem činnosti nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.*

(2) *Stejně bude potrestán, kdo pro dosažení hospodářského prospěchu neoprávněně užívá obchodní firmu nebo jakékoli označení s ní zaměnitelné nebo uvede do oběhu výrobky nebo služby neoprávněně opatřené označením původu nebo zeměpisným označením anebo takovým označením s ním zaměnitelným nebo pro tento účel sobě nebo jinému takové výrobky nebo služby nabídne, zprostředkuje, vyrobí, doveze, vyveze nebo jinak opatří nebo přechovává.*

(3) *Odnětím svobody na šest měsíců až pět let, peněžitým trestem nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty bude pachatel potrestán,*

*a) získá-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch, nebo*

*b) dopustí-li se takového činu ve značném rozsahu.*

(4) *Odnětím svobody na tři léta až osm let bude pachatel potrestán,*

*a) získá-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu, nebo*

*b) dopustí-li se takového činu ve velkém rozsahu.*

282 ŠÁMAL, P. a kol., Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, str. 2474

Kontrolními pásky k označení zboží pro daňové účely se míní především kontrolní pásky ke značení lihu, ale i jakékoli jiné kontrolní pásky, které budou v budoucnu použity pro daňové účely<sup>283</sup>.

Celní správa má s touto trestnou činností<sup>284</sup> dlouhodobé zkušenosti. Levné cigarety z Ruska a Ukrajiny jsou často organizovanými skupinami dováženy přes Slovensko a Polsko do České republiky, ale rovněž do států západní Evropy. Jedná se o originální a tedy kvalitní výrobky levně nakoupené a se značným ziskem prodávané. Nelegálním způsobem se cigarety dopravují i z mnohem vzdálenějších zemí, zejména z Číny a Vietnamu v kontejnerových zásilkách do přístavů jižní a západní Evropy. V neposlední řadě dochází k nelegální produkci v tajných dílnách přímo v zemích Evropské unie. Odhalené byly dobře organizované dílny v Polsku, na Slovensku, ale také v České republice.

Současným trendem u lihovin je opakované používání kontrolních pásek, zejména u spotřebitelských balení nad 1,5 litrů. Jedná se o distribuci v cca 5 litrových kanystrech. Po dodání na místo spotřeby pachatelé protiprávně nálepkou bez poškození sejmou, následně znovu nalepí a použijí pro další dopravu lihovin. Výjimkou nejsou případy padělání kontrolních pásek. V souvislosti s otravami metanolem, který se v poslední době dostal do nelegálně vyráběných lihovin, jsou navrhována různá opatření, jak distribuci nezdaněných a zdraví škodlivých lihovin eliminovat.

283 ŠÁMAL, P. a kol. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, str. 2243-2245.

284 (1) *Kdo s nálepkami, kontrolními páskami nebo jinými předměty ke označení zboží pro daňové účely nakládá v rozporu s jiným právním předpisem v úmyslu způsobit jinému škodu nebo opatřit sobě nebo jinému neoprávněný prospěch, nebo*

*kdo v rozporu s jiným právním předpisem dováží, skladuje, přepravuje nebo uvádí do oběhu zboží bez nálepek, kontrolních pásek nebo jiných předmětů ke jeho označení pro daňové účely,*

*bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti.*  
(2) *Odnětím svobody na jeden rok až pět let bude pachatel potrestán,*  
*a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami, nebo*  
*b) získá-li takovým činem pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.*  
(3) *Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.*

## ad § 299 Neoprávněné nakládání s chráněnými volně žijícími živočichy a planě rostoucími rostlinami

Toto ustanovení poskytuje trestně právní ochranu tzv. živým složkám přírody před škodlivými způsoby nakládání<sup>285</sup>. Jde zejména o jednání, jež jsou nebezpečná pro přežití ohrožených druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin, a to jak na našem území, tak i v celosvětovém měřítku. Trestním postihem jsou plněny závazky České republiky vyplývající z mezinárodních smluv, především z Úmluvy o mezinárodním obchodu ohroženými druhy volně žijících živočichů a rostlin<sup>286</sup>.

Celní správa měla v této oblasti již několik velmi úspěšných realizací případů. Podařilo se např. rozkrýt dobře organizovanou skupinu pachatelů působících ve státech Evropy a Jižní Ameriky zabývající se nelegálním obchodem kriticky ohrožených druhů papoušků. K porušování předpisů v této oblasti však dochází nezdědka také neúmyslným jednáním v rámci turistiky, kdy si cestující dovážejí různé výrobky nebo suvenýry zhotovené z chráněných druhů živočichů a rostlin. Velkým problémem je pak rovněž tzv. tradiční medicína, kdy jsou pro údajné léčivé účinky zpracovávány části živočichů často ulovených pytláky.

285 (1) *Kdo v rozporu s jiným právním předpisem usmrtí, zničí, poškodí, odejme z přírody, zpracovává, doveze, vyveze, proveze, přechovává, nabízí, zprostředkuje, sobě nebo jinému opatří jedince zvláště chráněného druhu živočicha nebo rostliny nebo exemplář chráněného druhu a spáchá takový čin na více než dvaceti pěti kusech živočichů, rostlin nebo exemplářů, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta, zákazem činnosti nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.*

(2) *Stejně bude potrestán, kdo v rozporu s jiným právním předpisem usmrtí, zničí, poškodí, odejme z přírody, zpracovává, doveze, vyveze, proveze, přechovává, nabízí, zprostředkuje, sobě nebo jinému opatří jedince silně nebo kriticky ohroženého druhu živočicha nebo rostliny nebo exemplář druhu přímo obroženeho vyhubením nebo vyhynutím.*

(3) *Odnětím svobody na šest měsíců až pět let, zákazem činnosti nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty bude pachatel potrestán,*

a) *spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 jako člen organizované skupiny,*

b) *spáchá-li takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného značný prospěch, nebo*

c) *způsobí-li takovým činem dlouhodobé nebo nevratné poškození populace volně žijícího živočicha nebo planě rostoucí rostliny nebo místní populace nebo biotopu zvláště chráněného druhu živočicha nebo rostliny.*

(4) *Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,*

a) *spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech,*

b) *spáchá-li takový čin v úmyslu získat pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu, nebo*

c) *způsobí-li takovým činem dlouhodobé nebo nevratné poškození místní populace nebo biotopu kriticky ohroženého druhu živočicha nebo rostliny.*

286 viz sdělení č. 572/1992 Sb., Úmluva o mezinárodním obchodu ohroženými druhy volně žijících živočichů a rostlin (tzv. Úmluva CITES). Blíže viz ŠÁMAL, P. a kol., Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2010, str. 2729.

## 5.5 Perspektiva pověřených orgánů celní správy

Pověřené celní orgány od doby svého vzniku urazily v oblasti trestně právní agendy velký kus cesty. Musely se vypořádat s nejrůznějšími organizačními a legislativními změnami i s novými způsoby páchané trestné činnosti. Významně se zvýšily teoretické znalosti pracovníků, úroveň materiálního zabezpečení a vybavení pracovišť speciální technikou. Odborné útvary pátrání jsou v současné době schopné úspěšně vykonávat náročné operativně pátrací činnosti. S připravovaným výhledem na reformy kontrolních a dohledových procesů v resortu Ministerstva financí a transformaci dalších orgánů státní správy v projektu jednoho inkasního místa (JIM) pro příjmy veřejných rozpočtů bude jeden z pilířů modernizované celní správy také výkon činností v postavení orgánu činného v trestním řízení u trestných činů, které vyplývají z vlastní působnosti celních orgánů a z věcné působnosti orgánů budoucího JIM.

Lze také očekávat širší uplatňování zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob účinného od 1. 1. 2012.

V blízké budoucnosti je pravděpodobné, že pověřené celní orgány získají oprávnění pro vyšetřování trestných činů po zahájení trestního stíhání osoby a bude jim rozšířena působnost pro trestné činy spáchané zkrácením daně z přidané hodnoty v rámci tuzemského zdanitelného plnění. Pokud se tak stane, budou to další významné mezníky v dosavadní existenci pověřených orgánů celní správy a rovněž příležitost dokázat, že agenda trestního řízení je schopna plnit další náročné úkoly a má své pevné místo v organizační struktuře moderní celní správy.





## 6 Oblast dělené správy

### 6.1 Úvodem

Pojem **dělená správa** bývá nahlížen v rovině obecné, kdy se jedná o jakékoliv rozdělení pravomocí z hlediska věcného. V tomto pojetí by bylo možné za dělenou správu považovat například samotné rozdělení správy daní sensu stricto<sup>287</sup> mezi orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky (viz dále). Poněkud přesnějším označením pro tyto případy, je však **správa duální**<sup>288</sup>, jejímž specifickým příkladem může být i stávající rozdělení správy daně z přidané hodnoty.

Za **dělenou správu v užším slova smyslu** je třeba de lege lata považovat dělenou správu ve smyslu § 161 a § 162 daňového řádu, který upravuje dělenou správu procesní (v určité fázi řízení dochází k rozdělení a namísto dosavadního předpisu, kterým je typicky správní řád, dále řízení probíhá v režimu řádu daňového) i věcnou, resp. organizační (dochází ke změně orgánu, který řízení vede, de lege lata např. z dosavadního správního orgánu na celní orgán v postavení tzv. obecného správce daně).

Dělená správa však není oblastí, které se celní orgány věnovaly od svého vzniku. Pokud v rámci stručného pohledu do historie setrváme v mezích samostatné České republiky, pak je třeba v případě procesní dělené správy začít hledání v § 1 odst. 4 a v případě dělené správy věcné (organizační) v ustanovení § 4 odst. 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále někdy jen ZSDP), a to ve znění novely č. 35/1993 Sb.<sup>289</sup> **Procesní dělená správa** spočívala ve stanovení ZSDP předpisem, podle něhož vymezené orgány (především tehdejší územní finanční orgány) postupovaly např. při placení a vymáhání zákonem specifikovaných odvodů, sankčních poplatků, pokut a penále.

287 Tedy daní, které mají označení „daň přímo ve svém názvu.“

288 Viz např. MRKÝVKA, P. In MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I. *Základy finančního práva*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. S. 89 a n.

289 Viz zákon č. 35/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zákon České národní rady č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Text ZSDP v tomto znění byl účinný do 31.5.1993.

V rámci **dělené správy věcné (organizační)** zákon stanovil pro případ, že platební povinnost uloží orgán, který nebyl současně pověřen k jejímu vybrání, aby tuto povinnost vybíral finanční úřad místně příslušný dle sídla ukládajícího orgánu. Zakotvení věcné dělené správy v předpise upravujícím územní finanční orgány<sup>290</sup> však proběhlo až k 1. 1. 2000, kdy byly územní finanční orgány označeny za orgány státní správy, které vybírají a vymáhají odvody, poplatky, úhrady, úplaty, pokuty a penále, včetně nákladů řízení, které jsou uloženy jinými orgány státní správy a které jsou příjmem stanovených veřejných rozpočtů, pokud zvláštní zákon neurčil jiný orgán.

**K zásadní změně právní úpravy v oblasti dělené správy došlo k 1. 1. 2006<sup>291</sup> zákonem č. 444/2005 Sb.,** kterým se mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a některé další zákony a příslušnou změnou zákona o Celní správě České republiky. Právě k tomuto datu totiž převzala Celní správa České republiky kompetence v oblasti dělené správy od územních finančních úřadů, kterým zůstala oprávnění k těmto činnostem jen podle některých zvláštních zákonů a v řízeních zahájených před účinností výše citované novely.

Podobně jako v případě změny v oblasti správy spotřebních daní patřily mezi důvody tohoto řešení snaha o systémové rozložení činností mezi tyto soustavy orgánů (se snahou o snížení zátěže územních finančních orgánů) a zájem na zvýšení příjmů státního rozpočtu<sup>292</sup>. Změny se přitom dotkly hned několika právních předpisů, zejména došlo:

- ke zrušení příslušných ustanovení zákona o územních finančních orgánech,<sup>293</sup> podle kterých byly k dělené správě obecně příslušné územní finanční orgány,

290 Viz § 1 odst. 1 písm. e) a § 6 odst. 2 písm. c) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění zákona č. 311/1999 Sb., kterým se mění zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

291 Některá ustanovení ve vztahu k ZSDP nabyla účinnosti již vyhlášením ve sbírce zákonů dne 11.11.2005, nicméně k hlavním změnám došlo v návaznosti na další právní předpisy právě až k 1.1.2006.

292 Kromě důvodové zprávy k citovanému zákonu viz též např. tiskovou zprávu GŘC: CELNÍCI OD NOVÉHO ROKU PŘEBÍRAJÍ KOMPETENCI DĚLENÉ SPRÁVY [online]. Celní správa České republiky. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2005/Stranky/051208-kompetence-delena-sprava-1.aspx>> [cit. 28. 10. 2012].

293 Tedy ke zrušení již dříve uvedeného § 1 odst. 1 písm. e) a § 6 odst. 2 písm. c) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

- k **nabytí účinnosti ustanovení § 5 odst. 4 písm. m) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky**, podle kterého se nově staly obecně příslušnými k dělené správě celní orgány a
- k rozšíření kompetencí těchto orgánů o peněžité plnění (pokuty) ukládaná obcemi a kraji<sup>294</sup>.

## 6.2 Dělená správa procesní a věcná (organizační)

Pojem dělená správa *expressis verbis* zakotvil až **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád**, a to s účinností k 1. 1. 2011, který dělenou správu výslovně zmiňuje v § 157 odst. 6 a zejména pak v § 161 a v § 162 (viz dále).

Za povšimnutí však stojí i související zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu. Tímto zákonem došlo k novelizaci řady kompetenčních norem ve zvláštních zákonech, kdy došlo k odstranění duplicitního vymezení celních orgánů jako orgánů příslušných k provádění činností v rámci dělené správy. Dlužno říci, že pro subjekty, které nemají vztah k celnictví a neznají příslušné ustanovení zákona o Celní správě České republiky, se mohla situace poněkud znepráhlednit (příkladem může být třeba § 68 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů ve znění účinném do 31. 12. 2010 a ve znění účinném od 1. 1. 2011).

Tuto právní úpravu pak doplňuje řada zvláštních zákonů a dalších aktů, včetně interních normativních aktů vydávaných Generálním ředitelstvím cel<sup>295</sup> či tzv. nenormativních aktů heteronomní povahy představovaných v tomto případě zejm. pokyny řady D.<sup>296</sup>

Těžištěm právní úpravy, na jehož základě lze dle *lege lata* rozlišovat dělenou správu procesní a věcnou (organizační), je již zmíněný **daňový řád**, který dělenou správu

294 Viz § 2 písm. d zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky.

295 Viz např. služební předpis Celní správy ČR č. 31/2010, Dělená správa – obecné zásady činnosti celních úřadů, nebo vnitřní pokyn Celní správy ČR č. 55/2010, Správa poplatků a odvodů ukládaných jinými správními orgány a úhrad platebních povinností (Dělená správa).

296 Viz např. pokyn č. D – 347 o evidenci pokutových bloků, vyúčtování pokutových bloků a vyúčtování peněz za pokutové bloky vydané v blokových řízeních, resp. od 1.1.2013 novým pokynem č. MF – 2 O evidenci pokutových bloků, vyúčtování pokutových bloků a vyúčtování peněz za pokutové bloky vydané v blokových řízeních od 1.1.2013. Blíže viz např. DĚLENÁ SPRÁVA – POKUTY, POPLATKY, ODVODY [online]. Celní správa České republiky. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/dalsi-kompetence/Stranky/delena-sprava-pokuty-poplatky-odvody.aspx>> [cit. 28.10.2012].

upravuje ve své zvláštní části v hlavě věnované placení daní. Podle již výše zmíněného § 161 odst. 1 daňového řádu k dělené správě dochází, *je-li rozhodnutím orgánu veřejné moci, který není správcem daně, vydaným při výkonu veřejné moci uložena platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu a postupuje-li se při jeho placení podle tohoto zákona nebo podle jeho jednotlivých ustanovení. To platí i tehdy, pokud vznikla platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí.* Orgán věcně příslušný ke správě placení tohoto peněžitého plnění je přitom v daném rozsahu považován za správce daně.

K dělené správě podle § 161 odst. 3 daňového řádu rovněž dochází v případech, kdy zákon stanoví, že *ke správě placení peněžitého plnění je příslušný jiný správní orgán než orgán veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil.*

Tuto úpravu dále doplňuje § 162 daňového řádu, který stanoví lhůty a další podrobnosti týkající se předání údajů mezi orgánem veřejné moci, který uložil platební povinnost k peněžitému plnění v rámci dělené správy a příslušným správcem daně, pokud původní (ukládající) orgán veřejné moci není sám příslušný ke správě placení<sup>297</sup> či k vymáhání<sup>298</sup> tohoto peněžitého plnění. Místní příslušnost správce daně, na něhož přechází správa placení peněžitého plnění, se přitom určuje podle sídla orgánu veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil.

V praxi tedy mohou nastat případy, kdy bude docházet k dělené správě procesní, k dělené správě věcné či ke kombinaci obou těchto forem. Dále je třeba rozlišovat, zda k dělené správě dochází již při správě placení (tedy zda je do dělené správy zahrnuto mj. dobrovolné plnění ze strany povinného subjektu), či až u vymáhání peněžitého plnění.

### 6.3 Příklady dělené správy de lege lata

Pokud jde o dělenou správu věcnou (organizační), pak již dříve rozebíraná ustanovení § 5 odst. 4 písm. m) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, účinností do 31. 12. 2012 a s účinností od 1. 1. 2013 již rovněž výše citované ust. § 8 odst. 2 písm. a) nového zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České

297 Viz zejm. § 162 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

298 Viz § 162 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

republiky poskytují obecné vymezení příslušného správce daně aplikovatelné ve smyslu ust. § 161 a § 162 daňového řádu. Samozřejmě zvláštní zákony mohou obsahovat odlišnou úpravu.

U dělení správy procesní je však třeba vždy nahlédnout do příslušného zvláštního zákona.

Protože zvláštních zákonů, které oblast dělené správy nějakým způsobem regulují, jsou desítky (zcela jistě se jedná o trojciferné číslo – viz následující tabulka), zaměří se další výklad jen na vybrané z nich, přičemž na prvním místě je jistě nutné zmínit správní řád<sup>299</sup>. Tento předpis neobsahuje podrobnou úpravu exekucí na peněžitá plnění, ve svém § 106 odst. 3 stanoví, že *pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se uplatní postup pro správu daní*, čili daňový řád.

Exekučním správním orgánem, který dle správního řádu<sup>300</sup> na žádost příslušného správního orgánu nebo osoby oprávněné z exekučního titulu provádí exekuci na peněžitá plnění, je *obecný správce daně místně příslušný podle zvláštního zákona, nestanoví-li zákon, že exekučním správním orgánem je přímo správní orgán uvedený v § 105 odst. 1 písm. a)* správního řádu. Exekučním orgánem dále může být též obecní nebo krajský úřad, a to v případě, že je současně správním orgánem uvedeným ve výše citovaném § 105 odst. 1 písm. a) správního řádu nebo pokud je takovým správním orgánem jiný orgán územního samosprávného celku. I zde se však lze setkat s tím, že exekuci provede obecný správce daně, k tomu je však třeba žádosti obecního úřadu<sup>301</sup>.

Již bylo ořejmeno, že předložení kompletního taxativního výčtu všech ostatních (zvláštních) právních předpisů, které se dotýkají oblasti dělené správy, není dost dobře možné ani účelné. Pro základní přehled o těchto předpisech a jejich množství nicméně může posloužit následující tabulka<sup>302</sup> (se sloupce Právní předpis<sup>303</sup> a CÚ v rámci DĚS<sup>304</sup>:

299 Zákon č. 500/2004 Sb., správního řádu.

300 Viz § 106 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu.

301 Viz § 106 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu.

302 Tabulka byla zpracována na základě autorčiny rešerše a s laskavým svolením Mgr. Radky Veselé byl využit její materiál upravený k 1.1.2011 a dále pracovní dokument odd. 241 GRČ Láznícková, H. *Zákony dělené správy* ke dni 5.1.2009.

303 Právní předpisy, jejichž plný název je příliš dlouhý, jsou uvedeny pod zkráceným názvem. Stejně jako v jiných kapitolách, pokud v nich není výslovně uvedeno jinak, jsou i zde právní předpisy citovány.

304 Zkratka pro „Celní úřad v rámci dělené správy“.

CELNÍ SPRÁVA VE FUNKČNÍM POJETÍ

	Právní předpis:	Druh plnění:	CÚ v rámci DĚS:
1.	Zákon č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci	Pokuta	vymáhá
2.	Zákon č. 62/1988 Sb. o geologických pracích	Pokuta, poplatek za oprávnění provádět ložiskový průzkum	vybírá a vymáhá
3.	Zákon č. 505/1990 Sb., o metrologii	Pokuta	vybírá a vymáhá
4.	Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách	Pokuta	vybírá a vymáhá
5.	Zákon č. 282/1991 Sb., o České inspekci životního prostředí a její působnosti v ochraně lesa	Pokuta	vybírá a vymáhá
6.	Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole	pořádková pokuta	vymáhá
7.	Zákon č. 553/1991 Sb., o obecní policii	Pokuta	vybírá a vymáhá
8.	Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách	Pokuta	vybírá a vymáhá
9.	Zákon č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny	Pokuta	vymáhá
10.	Zákon č. 229/1992 Sb., o komoditních burzách	Pokuta	vybírá a vymáhá
11.	Zákon č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského půdního fondu	Pokuta, Odvody za odnětí půdy ze zem. půd. fondu a penále	vybírá a vymáhá
12.	Zákon č. 344/1992 Sb., katastrální zákon	Pokuta	vybírá a vymáhá
13.	zákon č. 539/1992 Sb., puncovní zákon	Pokuta	vybírá a vymáhá
14.	Zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele	Pokuta	vymáhá, resp. ukládá, vybírá i vymáhá
15.	Zákon č. 6/1993 Sb., o České národní bance	pokuta náhrada nákladů správních řízení	vybírá a vymáhá vymáhá
16.	Zákon č. 97/1993 Sb., o působnosti Správy státních hmotných rezerv	Pokuta	vybírá a vymáhá
17.	Zákon č. 38/1994 Sb., o zahraničním obchodu s vojenským materiálem	Pokuta	vymáhá
18.	Zákon č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě	pokuta kauce	vybírá a vymáhá vymáhá, resp. ukládá, vybírá i vymáhá

19.	Zákon č. 200/1994, o zeměměřičství	Pokuta	vybírá a vymáhá
20.	Zákon č. 266/1994 Sb., o dráhách	Pokuta	vymáhá
21.	Zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy	Pokuta	vymáhá
22.	Zákon č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech	Pokuta	vybírá a vymáhá
23.	Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě	Pokuta	vybírá a vymáhá
24.	Zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře	Pokuta	vymáhá
25.	Zákon č. 219/1995 Sb., devizový zákon	pokuta náhrada nákladů správních řízení	vymáhá
26.	Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon)	pokuta poplatek za odnětí	vymáhá vybírá a vymáhá
27.	Zákon č. 91/1996 Sb., o krmivech	Pokuta	vymáhá
28.	Zákon č. 97/1996 Sb., o ochraně chmele	Pokuta	vymáhá
29.	Zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích	Pokuta	vymáhá
30.	Zákon č. 19/1997 Sb., o některých opatřeních souvisejících se zákazem chemických zbraní	Pokuta	vymáhá
31.	Zákon č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky	Pokuta	vybírá a vymáhá
32.	Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění	Pokuta	vymáhá, nebo vybírá i vymáhá
33.	Zákon č. 49/1997 Sb., o civilním letectví	pokuta pořádková pokuta	vymáhá vybírá a vymáhá
34.	Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu	Pokuta	vymáhá
35.	Zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích	pokuta a náhrada nákladů správ- ních řízení	vymáhá
36.	Zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství	Pokuta	vybírá a vymáhá
37.	Zákon č. 15/1998 Sb., o dohledu v oblasti kapitálového trhu	pokuta pokuta obchodníkům s cen. papíry a pořádková pokuta	vybírá a vymáhá

CELNÍ SPRÁVA VE FUNKČNÍM POJETÍ

38.	Zákon č. 156/1998 Sb., o hnojivech	Pokuta	vymáhá
39.	Zákon č. 166/1999 Sb., veterinární zákon	pokuta, pořádková pokuta	vymáhá
40.	Zákon č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla	pokuta nezaplacená na místě	vymáhá
41.	Zákon č. 169/1999 Sb., o výkonu trestu odnětí svobody	Pokuta	vybírá a vymáhá
42.	Zákon č. 189/1999 Sb., o nouzových zásobách ropy	Pokuta	vymáhá
43.	Zákon č. 222/1999 Sb., o zajištění obrany České republiky	Pokuta	vybírá a vymáhá
44.	Zákon č. 325/1999 Sb., o azylu	Pokuta	vybírá a vymáhá
45.	Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky	Pokuta	vymáhá
46.	Zákon č. 328/1999 Sb., o občanských průkazech	Pokuta	vybírá a vymáhá
47.	Zákon č. 329/1999 Sb., o cestovních dokladech	Pokuta	vymáhá, nebo vybírá i vymáhá
48.	Zákon č. 359/1999 Sb., o sociálně-právní ochraně dětí	Pokuta	vymáhá
49.	Zákon č. 99/2000 Sb., o zákazu dodávek pro jadernou elektrárnu Búšehr	Pokuta	vybírá a vymáhá
50.	Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů	Pokuta	vymáhá
51.	Zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel	Pokuta	vybírá a vymáhá
52.	Zákon č. 154/2000 Sb., plemenářský zákon)	Pokuta	vybírá a vymáhá
53.	Zákon č. 156/2000 Sb., o střelných zbraních	Pokuta	vybírá a vymáhá
54.	Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu	Pokuta	vybírá a vymáhá
55.	Zákon č. 241/2000 Sb., o hospodářských opatřeních pro krizové stavy	Pokuta	vybírá a vymáhá
56.	Zákon č. 242/2000 Sb., o ekologickém zemědělství	Pokuta	vybírá a vymáhá
57.	Zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví	Pokuta	vymáhá



58.	Zákon č. 307/2000 Sb., o zemědělských skladních listech a zemědělských veřejných skladech	Pokuta	vybírání a vymáhání
59.	Zákon č. 309/2000 Sb., o obranné standardizaci, katalogizaci a státním ověřování jakosti výrobků a služeb určených k zajištění obrany státu	náhrada za provádění státního ověřování jakosti	vybírání a vymáhání
60.	Zákon č. 361/2000 Sb., o silničním provozu)	pokuta kauce	vymáhání
61.	Zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy	Pokuta	vymáhání
62.	Zákon č. 408/2000 Sb., o ochraně práv k odrůdám rostlin	pokuta poplatek za trvání ochranných práv k chráněné odrůdě	vymáhání
63.	Zákon č. 102/2001 Sb., o obecné bezpečnosti výrobků	Pokuta	vybírání a vymáhání
64.	Zákon č. 120/2001 Sb., exekuční řád	Pokuta	vybírání a vymáhání
65.	Zákon č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže	Pokuta	vybírání a vymáhání
66.	Zákon č. 164/2001 Sb., lázeňský zákon)	poplatek za využití zdroje přírodní minerální vody	vybírání a vymáhání
67.	Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech	pokuta uložená FO oprávněné k podnikání a PO  pokuta za přestupek poplatek za ukládání odpadu na skládky	vymáhání  vybírání a vymáhání vymáhání
68.	Zákon č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání	Pokuta	vybírání a vymáhání
69.	Zákon č. 254/2001 Sb., vodní zákon	pokuta poplatky	vybírání a vymáhání
70.	Zákon č. 449/2001 Sb., o myslivosti	Pokuta	vybírání a vymáhání
71.	Zákon č. 477/2001 Sb., o obalech	Pokuta	Vymáhání
72.	Zákon č. 76/2002 Sb., o integrované prevenci	Pokuta	vybírání a vymáhání

CELNÍ SPRÁVA VE FUNKČNÍM POJETÍ

73.	Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší	pokuta  poplatek za znečištění ovzduší	vymáhá, nebo vybírá i vymáhá  vybírá a vymáhá
74.	Zákon č. 109/2002 Sb., o výkonu ústavní výchovy nebo ochranné výchovy ve školských zařízeních a o preventivně výchovné péči ve školských zařízeních	pokuta	vybírá a vymáhá
75.	Zákon č. 119/2002 Sb., o střelných zbraních a střelivu	Pokuta	vymáhá, nebo vybírá i vymáhá
76.	Zákon č. 120/2002 Sb., o podmínkách uvádění biocidních přípravků a účinných látek na trh	Pokuta	ukládá, vybírá a vymáhá
77.	Zákon č. 146/2002 Sb., o Státní zemědělské a potravinářské inspekci	Pokuta	vymáhá
78.	Zákon č. 229/2002 Sb., o finančním arbitrovi	Pokuta	vybírá a vymáhá
79.	Zákon č. 148/2003 Sb., o genetických zdrojích rostlin a mikroorganismů	Pokuta	vymáhá
80.	Zákon č. 149/2003 Sb., o obchodu s reprodukčním materiálem lesních dřevin	Pokuta	vymáhá
81.	Zákon č. 162/2003 Sb., o zoologických zahradách	Pokuta	vymáhá
82.	Zákon č. 219/2003 Sb., o oběhu osiva a sadby	Pokuta	vymáhá
83.	Zákon č. 356/2003 Sb., o chemických látkách a chemických přípravcích	Pokuta	vybírá a vymáhá
84.	Zákon č. 440/2003 Sb., o nakládání se surovými diamanty, o podmínkách jejich dovozu, vývozu a tranzitu	Pokuta	vybírá a vymáhá
85.	Zákon č. 38/2004 Sb., o pojišťovacích zprostředkovatelích a likvidátorech pojistných událostí	pokuta, pořádková pokuta	vybírá a vymáhá
86.	Zákon č. 99/2004 Sb., o rybářství	Pokuta	vymáhá
87.	Zákon č. 100/2004 Sb., o obchodování s ohroženými druhy	pokuta	vymáhá

88.	Zákon č. 78/2004 Sb., o nakládání s geneticky modifikovanými organismy a genetickými produkty	Pokuta	vymáhá
89.	Zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování	pokuta	vybírá a vymáhá
90.	Zákon č. 190/2004 Sb., o dluhopisech	Pokuta	vybírá a vymáhá
91.	Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu	pokuta	vybírá a vymáhá
92.	Zákon č. 321/2004 Sb., o vinnohradnictví a vinařství	Pokuta	vymáhá
93.	Zákon č. 326/2004 Sb., o rostlinolékařské péči	Pokuta	vymáhá
94.	Zákon č. 480/2004 Sb., o některých službách informační společnosti	Pokuta	vymáhá
95.	Zákon č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů	pokuta uložená provozovateli zařízení/letadla	vybírá a vymáhá
96.	Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě	Pokuta	vybírá a vymáhá
97.	Zákon č. 251/2005 Sb., o inspekci práce	Pokuta	vybírá a vymáhá
98.	Zákon č. 379/2005 Sb., o opatřeních k ochraně před škodami působenými tabákovými výrobky, alkoholem a jinými návykovými látkami	Pokuta	vymáhá, resp. ukládá, vybírá a vymáhá
99.	Zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti	pokuta, pořádková pokuta	vymáhá
100.	Zákon č. 59/2006 Sb., o prevenci závažných havárií způsobených vybranými nebezpečnými chemickými látkami nebo chemickými přípravky	pokuta	vymáhá
101.	Zákon č. 69/2006 Sb., o provádění mezinárodních sankcí	Pokuta	vybírá a vymáhá
102.	Zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách	Pokuta	vybírá a vymáhá
103.	Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách	pokuta kauce	vybírá a vymáhá

CELNÍ SPRÁVA VE FUNKČNÍM POJETÍ

104.	Zákon č. 139/2006 Sb., o koncesních smlouvách a koncesním řízení	pokuta kauce	vybírá a vymáhá
105.	Zákon č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů	Pokuta	vybírá a vymáhá
106.	Zákon č. 245/2006 Sb., o veřejných neziskových ústavních zdravotnických zařízeních	Pokuta	vybírá a vymáhá
107.	Zákon č. 310/2006 Sb., o nakládání s bezpečnostním materiálem	Pokuta	vymáhá
108.	Zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách	Pokuta	vymáhá
109.	Zákon č. 319/2006 Sb., o některých opatřeních ke zprůhlednění finančních vztahů v oblasti veřejné podpory	Pokuta	vybírá a vymáhá
110.	Zákon č. 340/2006 Sb., o činnosti institucí zaměstnaneckého penzijního pojištění z členských států EU na území ČR	Pokuta	vymáhá
111.	Zákon č. 378/2007 Sb., o léčivech	Pokuta	vybírá a vymáhá
112.	Zákon č. 25/2008 Sb., o integrovaném registru znečišťování životního prostředí	Pokuta	vybírá a vymáhá
113.	Zákon č. 104/2008 Sb., o nabídkách převzetí	Pokuta	vymáhá
114.	Zákon č. 167/2008 Sb., o předcházení ekologické újmě	pokuta	vymáhá
115.	Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu	Pokuta	vymáhá, resp. ukládá, vybírá i vymáhá
116.	Zákon č. 296/2008 Sb., o lidských tkáních a buňkách	Pokuta	vybírá a vymáhá
117.	Zákon č. 277/2009 Sb., o pojišťovnictví	pokuta pořádková pokuta	vybírá a vymáhá vymáhá
118.	Zákon č. 284/2009 Sb., o platebním styku	pokuta, pořádková pokuta náhrada nákladů správních řízení	vybírá a vymáhá vymáhá
119.	Zákon č. 290/2009 Sb., o zrušení Zajišťovacího fondu družstevních záložen	pořádková pokuta likvidátorovi	vybírá a vymáhá

120.	Zákon č. 296/2009 Sb., o sčítání lidu, domů a bytů v roce 2011	Pokuta	vybírání a vymáhání
121.	Zákon č. 395/2009 Sb., o významné tržní síle při prodeji zemědělských a potravinářských produktů a jejím zneužití	Pokuta	vybírání a vymáhání
122.	Zákon č. 132/2010 Sb., o audiovizuálních mediálních službách na vyžádání	Pokuta	vybírání a vymáhání
123.	Zákon 145/2010 Sb., o spotřebitelském úvěru	pokuta náhrada nákladů správních řízení	vybírání a vymáhání vymáhání
124.	Zákon č. 194/2010 Sb., o veřejných službách v přepravě cestujících	pokuta kauce	vybírání a vymáhání



---

## 7 Oblast statistiky mezinárodního obchodu – sběr a kontrola statistických informací

### 7.1 Statistika zahraničního obchodu

Statistika zahraničního obchodu patří mezi základní statistické ukazatele každého státu. V České republice tuto statistiku vytváří Český statistický úřad (dále jen „ČSÚ“) a její použití je velmi rozsáhlé. Tuto statistiku využívají jak státní, tak i nestátní a mezinárodní subjekty. Pokud se jedná o státní organizace, je statistika zahraničního obchodu používána např.:<sup>305)</sup>

- Českou národní bankou při sestavování platební bilance
- Ministerstvem zahraničních věcí pro analýzy zahraničněobchodních vztahů,
- Ministerstvem průmyslu a obchodu pro vytváření hospodářské politiky
- Ministerstvem financí při sestavování státního rozpočtu.

Z mezinárodních organizací používá statistiku zahraničního obchodu např. Evropská komise pro studie o integraci vnitřního trhu, pro tvorbu evropské zemědělské a obchodní politiky, pro přijímání antidumpingových opatření či pro vyjednávání a uzavírání mezinárodních obchodních dohod. Statistiku rovněž používají další mezinárodní organizace jako je OSN, WTO či OECD pro hodnocení hospodářské situace svých členských států.

Z nevládních subjektů využívají statistiku zahraničního obchodu především podnikatelské subjekty, které chtějí znát svůj podíl na mezinárodním trhu. Rovněž je tato statistika využívána profesními svazy různých odvětví (např. průmyslu, obchodu, dopravy), které ji používají především pro hájení zájmů svých členů (např. při podnětech Evropské Komise k zahájení řízení o uložení antidumpingových nebo vyrovnávacích cel).

Velmi podstatnou součástí statistiky zahraničního obchodu je statistika obchodu se zbožím. Jedná se o statistiku přeshraničního pohybu zboží mezi Českou republikou a zahraničím. Kromě statistiky obchodu se zbožím tvoří statistiku

305 *Příručka pro Intrastat CZ 2012* [cit. dne 20.10.2012]. Dostupné z <[http://www.czso.cz/csu/re-dakce.nsf/i/intrastat\\_prirucky](http://www.czso.cz/csu/re-dakce.nsf/i/intrastat_prirucky)>, str. 11.

mezinárodního obchodu ještě statistika zahraničního obchodu se službami<sup>306</sup>. Tradičně byla statistika obchodu se zbožím vytvářena z údajů deklarovaných na jednotlivých celních prohlášeních. Od vstupu České republiky do EU se z dat deklarovaných při celním řízení tvoří pouze část této statistiky, a to statistika obchodu se zbožím mezi Českou republikou a zeměmi, které nejsou členskými státy EU (tzv. třetí země). Tato část statistiky se zbožím se nazývá Extrastat. Pro druhou část statistiky obchodu se zbožím, která se týká obchodu České republiky se členskými státy EU, se používá systém sběru statistických dat od zpravodajských jednotek. Běžně je tento systém nazýván Intrastat.

## 7.2 Extrastat

Oblast sběru statistických dat o obchodu se zbožím patří mezi tradiční funkce celní správy. Již od vzniku České republiky byla kompetence sběru těchto statistických dat svěřena Celní správě České republiky. V původním znění zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, bylo v § 319 odst. 1 uvedeno, že „*celní orgány zabezpečují sběr údajů a zpracování informací o zboží, kterému bylo přiděleno celně schválené určení na základě dokladů, předepsaných v celním řízení*“.

Statistiku obchodu se zbožím s nečlenskými zeměmi EU upravuje v současné době nařízení Evropského parlamentu a rady (ES) č. 471/2009 o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1172/95. Toto nařízení má dvě prováděcí nařízení a to nařízení Komise (EU) č. 92/2010, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 471/2009 o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi, pokud jde o výměnu údajů mezi celními orgány a národními statistickými úřady, sestavování statistik a posuzování kvality, a nařízení Komise (EU) č. 113/2010, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 471/2009 o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi, pokud jde o rozsah obchodu, definici údajů, sestavování statistiky obchodu podle podnikových ukazatelů a fakturační měny a o zvláštní zboží a pohyby.

306 *Zahranicní obchod se zbožím* [cit. dne 20.10.2012]. Dostupné z <[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/zahranicni\\_obchod\\_se\\_zbozim\\_ekon](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/zahranicni_obchod_se_zbozim_ekon)>



V podmínkách České republiky je ještě upravena oblast Extrastatu již zmiňovaným § 319 celního zákona<sup>307</sup>) a vyhláškou č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství (dále jen „vyhláška o statistice zboží“). Přestože na úrovni EU je oblast Extrastatu a Intrastatu kodifikována rozdílnými nařízeními, v České republice § 319 celního zákona upravuje obě oblasti dohromady. Stejným způsobem je vytvořena i vyhláška o statistice zboží. Právní úpravu Extrastatu v českém právním systému proto lze konkrétně nalézt v § 319 odst. 1 a 2 celního zákona a v ustanoveních § 2 a přílohy č. 1 vyhlášky o statistice zboží.

Celní správa České republiky v současné době sbírá data Extrastatu prostřednictvím jednotných správních dokladů používaných při celním řízení. Vybrané údaje z celních prohlášení jsou celní správou předávány ČSÚ, který z těchto údajů tvoří statistiku obchodu se zbožím mezi Českou republikou a třetími zeměmi. Tato statistika v současné době tvoří cca 15 až 20 % celkového objemu statistiky obchodu se zbožím. Podrobnosti vlastního předávání dat (termíny, struktura dat, atd.) jsou v současné době upraveny dohodou mezi ČSÚ a Celní správou České republiky.

### 7.3 Intrastat

Oblast Intrastatu je na úrovni EU upravena nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 3330/91, a nařízením Komise (ES) č. 1982/2004, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Komise (ES) č. 1901/2000 a (EHS) č. 3590/92. Doplňující právní úpravu České republiky tvoří § 319 odst. 3 a 4 a § 319a celního zákona a vyhláška o statistice zboží (kromě výše uvedených ustanovení vztahujících se k Extrastatu). Celní správa v současné době zabezpečuje sběr, zpracování, prvotní a následnou kontrolu statistických údajů o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy EU a Českou republikou.

307 Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon.

### 7.3.1 Sběr údajů Intrastatu

Po vstupu do EU zavedla Česká republika sběr údajů o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy EU a ČR formou výkazů pro Intrastat. Výkazy musí podávat zpravodajská jednotka, která překročila statistický práh osvobození. Každá osoba registrovaná k DPH v České republice, pokud v kalendářním roce přijala z členských států EU zboží za více jak 8 000 000 Kč nebo odeslala do členských států zboží za více jak 8 000 000 Kč, se stává zpravodajskou jednotkou, která musí informace o odeslání nebo přijetí zboží z členských států EU uvádět do systému Intrastatu. Oba limity jsou od sebe odděleny, proto existují i dva druhy výkazů, jeden pro přijetí zboží a jeden pro odeslání zboží. Informace poskytuje zpravodajská jednotka od kalendářního měsíce, kdy překročila osvobozující práh. Výkazy se podávají vždy jednou za měsíc. V případě, že zpravodajská jednotka v kalendářním měsíci nic nepřijala nebo neodeslala, musí podat negativní hlášení.

Výkazy pro Intrastat předávají zpravodajské jednotky celním úřadům především elektronicky. Písemně na tiskopisech lze výkazy celním úřadům předávat pouze v případě, že zpravodajská jednotka vykazuje odeslání nebo přijetí zboží po jednorázovém dosažení prahu pro vykazování a současně do Intrastatu žádné jiné údaje na výkazu pro Intrastat nepředává. Výkazy v papírové formě musí být zpravodajskou jednotkou předány tak, aby je celní úřad obdržel do desátého pracovního dne kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, za který zpravodajská jednotka údaje vykazuje. V případě elektronického předání lze data odesílat až do dvanáctého pracovního dne.

Orgánem státní správy určeným pro sběr údajů o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy EU a ČR je tedy Celní správa České republiky. Její pravomoc na tomto úseku je výlučná, Český statistický úřad ani žádný jiný orgán státní správy se sběrem údajů o statistice obchodu se zbožím mezi členskými státy EU a ČR nezabývá.

Aby mohla zpravodajská jednotka podávat statistická data elektronicky, musí tuto skutečnost nejdříve oznámit místně příslušnému celnímu úřadu. Ten zpravodajskou jednotku zaregistruje a určí jí podmínky pro elektronické předávání údajů. Pro elektronické podávání výkazů jsou v současnosti vytvořeny dva systémy, ze kterých si mohou zpravodajské jednotky vybrat. Jedná se o softwarové aplikace InstatOnline a Instatdesk.

Navazující fází po sběru statistických dat je jejich zpracování. Součástí zpracování dat je prvotní kontrola údajů. Jejím cílem je aktualizovat registr Intrastatu o nové zpravodajské jednotky, vyřadit již zaniklé zpravodajské jednotky, odhalit nedostatky ve vykazování, rozkrýt duplicity (násobné soubory, vykazování dceřiných a mateřských společností) a kontrolovat dodržování termínů podávání výkazů pro Intrastat.

Jedná se o rychlé prověření hlášení, která ČSÚ označil jako potenciálně chybné. Celní úřady se v třídní lhůtě snaží kontaktovat (telefonicky, emailem, faxem) takto vybrané zpravodajské jednotky a dotazem ověřují, zda byly vykázané skutečně správné údaje nebo z jakého důvodu přestaly údaje vykazovat. Pracovníci celních úřadů při této formě kontroly neověřují vykazovaná data v dokladech u zpravodajských jednotek. Pouze kontaktem s odpovědnými osobami zjišťují, jestli nedošlo k chybám, které vzniknou přepsáním či nepozorností. Výsledkem těchto kontrol jsou pak hlášení celních úřadů ČSÚ, ve kterých sdělují, zda jsou data v pořádku nebo zda byla opravena.

### 7.3.2 Následná kontrola údajů Intrastatu

Cílem následné kontroly Intrastatu je přesvědčit se o správnosti a úplnosti vykázaných statistických údajů. Následnou kontrolou údajů se rovněž ověřuje, zda subjekt, který nevykazuje data Intrastatu, tímto jednáním neporušil povinnost sdělit celnímu úřadu údaje o obchodu se zbožím mezi členskými státy Evropské unie a Českou republikou.

Tuto kontrolu lze provést ve lhůtě dvou let od konce lhůty k předání výkazu pro Intrastat. Vzhledem ke skutečnosti, že data Intrastatu mohou zpravodajské jednotky opravit maximálně do termínu pro podání červnového výkazu roku následujícího po roce, v němž bylo referenční období s nesprávnými údaji (tj. do dvanáctého pracovního dne měsíce července následujícího roku), provádí se následná kontrola Intrastatu především v období, kdy lze data Intrastatu opravovat.

Pro způsob provedení kontroly, stejně jako pro práva i povinnosti zpravodajské jednotky i kontrolujícího celního orgánu platí obdobně ustanovení daňového řádu o daňové kontrole. Ačkoliv je způsob provedení následné kontroly Intrastatu podobný provedení daňové kontroly, věcné zaměření kontroly je naprosto rozdílné.

Předmětem následné kontroly Intrastatu je prověřování vykázaných statistických informací (např. údaje o vykázané fakturované hodnotě, hmotnosti a množství zboží, kódu dopravy či kódu povahy transakce).

Po ukončení kontroly zpravodajské jednotky nemusí opravovat zjištěné chyby ve vykázaných fakturovaných hodnotách, nezmění-li se opravou původně nesprávně vykázaná fakturovaná hodnota o více než 5 %. Rovněž se nemusí opravovat vykázané hodnotové údaje v případech vyplývajících z poskytnutí skont, bonusů, rabatů (včetně věrnostních a množstevních), odměn a podobných cenových úprav, pokud tyto nejsou předmětem opravy základu daně z přidané hodnoty. Neopravují se také hodnotové a jiné údaje o zboží, jehož hodnota byla prodávajícím zcela dobropisována.

Opravovat není třeba zjištěné chyby ve vykázaných údajích o množství zboží, nezmění-li se opravou původně nesprávně vykázaný množstevní údaj o více než 5 %. Opravy výkazů, na kterých jsou uvedeny nesprávně jiné údaje než o množství či hodnotě zboží, nebo na kterých údaje o odeslaném anebo přijatém zboží chybějí či jsou uvedeny navíc, není nutné provádět, nepřesahuje-li hodnota zboží, ke kterému se nesprávný, chybějící nebo nadbytečný údaj vztahuje, 1 000 Kč.

### **7.4 Zhodnocení kompetencí celní správy v oblasti statistiky zahraničního obchodu**

Sběr statistických informací celními orgány má poměrně dlouhou tradici. Do okamžiku vstupu České republiky do EU byly údaje deklarované na celních prohlášeních jediným zdrojem informací pro tvorbu statistiky obchodu se zbožím. V současné době se z těchto údajů deklarovaných na celních prohlášeních přímo tvoří pouze část této statistiky, která se týká obchodu se zbožím se třetími zeměmi, které nejsou členy EU. Sběr statistických údajů z celních prohlášení je tedy ve své podstatě jedním z výsledků celního řízení.

Sběr a kontrola statistických údajů o obchodu se zbožím mezi Českou republikou a členskými státy EU byly přiřazeny do kompetencí Celní správy České republiky až po vstupu ČR do EU. Vzhledem k blízkosti údajů vykazovaných zpravodajskými jednotkami v Intrastatu s údaji sbíranými celními orgány v Extrastatu i díky společné minulosti Intrastatu a Extrastatu šlo o logický krok. Celní správě České republiky by měla i nadále zůstat kompetence sběru a kontroly statistických dat Intrastatu.

---

## 8 Colníctvo v Slovenskej republike

### 8.1 Colná oblasť

Colníctvo v Slovenskej republike sa neustále flexibilne prispôsobuje ekonomickým a spoločenským podmienkam, pričom tento proces neustal ani vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie, ktorým sa absolútne zmenilo chápanie colnej politiky na národnej úrovni z právneho, ekonomického i zabezpečovacieho hľadiska. Slovenské colné právo je v posledných rokoch ovplyvnené predovšetkým snahou o budovanie efektívnejšej organizačnej správy, kompletným prebratím správy spotrebných daní, výkonom úlohy v oblasti colného dohľadu a postihu nedovoleného konania v rámci nových podmienok a funkcií.

Primárnym cieľom nasledovnej kapitoly je analyzovať colníctvo v SR prostredníctvom komplexného pohľadu s poukázaním na vybrané aktuálne právne otázky, ktoré sú predmetom širšej ako právnej diskusie a polemiky.

#### 8.1.1 Organizácia colnej správy Slovenskej republiky

Colná správa Slovenskej republiky je vo funkčnom i organizačnom poňatí determinovaná jej východiskovým poslaním, ktorým sa vstupom SR do EÚ a vzdaním sa colnej suverenity stalo (i) zabezpečovanie nielen ekonomických záujmov SR ale predovšetkým záujmov Európskej únie ako celku, (ii) fiškálne funkčné pôsobenie v podobe naplňovanie príjmovej časti a ochrana výdavkovej časti štátneho rozpočtu SR a rozpočtu EÚ, (iii) zamedzenie porušovania colných a daňových predpisov, (iv) správa dane z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru a správa spotrebných daní, ako aj (v) ochrana zdravia obyvateľstva a v neposlednom rade (vi) boj proti nelegálnym aktivitám v medzinárodnom obchode. Fungovanie slovenskej colnej správy je v horizonte necelých desiatich rokov ovplyvnené predovšetkým vstupom SR do EÚ a vytvorením podmienok pre výkon nových kompetencií, ako aj

skutočnosťou, že štátna hranica SR s Ukrajinou je vonkajšou hranicou EÚ<sup>308</sup> s piatimi colnými priechodmi<sup>309</sup>, a tým musí slovenská colná správa v súvislosti s ochranou vnútorného EÚ trhu permanentne riešiť zabezpečenie zefektívnenia výkonu štátnej služby na tejto vonkajšej hranici so zameraním najmä na zamedzenie páchania colných a daňových podvodov.

Fungovanie colnej správy SR za posledný rok však výrazne podmienil aj koncept reformy daňovej a colnej správy s cieľom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov prostredníctvom finančnej správy (projekt UNITAS), ktorého základné realizačné kontúry boli vytýčená ešte v roku 2008. Žiaľ, už počiatky vzniku finančnej správy k 1.1.2012 a jej následné fungovanie sprevádzali značné prevádzkové, organizačné, technické a personálne problémy<sup>310</sup>. Základným problémom bol nefunkčný informačný systém správy daní, ktorý bol spustený do reálnej prevádzky a plne nahradil existujúci informačný systém napriek tomu, že žiadna z 209 funkcionalít nebola 100%-ne funkčná, takmer 90% zo všetkých funkcionalít nebolo funkčných vôbec a pred spustením do produktívnej prevádzky nebol systém podrobený komplexnému funkčnému ani záťažovému testovaniu<sup>311</sup>. Dôsledok tohto rozhodnutia

308 Týmto sa zo slovenskej colnoprávnej praxe nevytratil v plnej meradle dovoz a vývoz tovaru cez slovenskú štátnu hranicu a nebolo nevyhnutné znižovanie počtu príslušníkov a civilných zamestnancov colnej správy v takom meradle, ako sa udialo v Českej republike hneď po vstupe do EÚ. Najvýznamnejšia redukcia v počte zamestnancov colnej správy SR prebehla v roku 2004, kedy sa stav evidovaných funkčných miest znížil o 834 na celkovo 4875 funkčných miest. Nasledujúce roky prebehla redukcia v priemere o približne 100 zamestnancov ročne, pričom výraznejšia bola v roku 2011 v súvislosti s prípravou na projekt UNITAS, takže ku koncu roka 2011 mala slovenská colná správa celkovo evidovaných 3713 zamestnancov, z čoho približne desatinu tvoria civilní zamestnanci.

309 Colné priechody na slovensko-ukrajinskej štátnej hranici tvoria tri cestné priechody (Vyšné Nemecké – Užhorod, Ubľa – Malýj Bereznyj a Veľké Slemence – Malí Selmenci) a dva železničné priechody (Čierna nad Tisou – Čop a Mat’ovce – Pavlovo).

310 Situačná správa o stave programu UNITAS k 25.7.2012 prerokovaná vládou SR uvádza základné problémy reformy: (i) neboli zabezpečené hlavné činnosti organizácie v dôsledku nepripravenosti informačných systémov k termínu vytvorenia finančnej správy; (ii) zlyhali niektoré interné organizačné a riadiace procesy, ktoré neboli dostatočne a včas pripravené pre novovzniknutú organizáciu; (iii) personálne zdroje boli neúmerne zaťažené a demotivované v dôsledku oneskorene prijatých a zverejnených informácií; (iv) nedoriešila sa otázka zabezpečenia vhodných priestorov pre nové sídlo Finančného riaditeľstva SR, nakoľko budova sídla Finančného riaditeľstva SR nebola dostatočne technicky a kapacitne pripravená (v súčasnosti je v nej v skutočnosti len podateľňa a kancelárie časti kontrolórov Daňového úradu Bratislava); (v) neboli zabezpečené niektoré typy služieb (napr. upratovacie), zmluvné vzťahy boli vypovedané a nové neboli uzavreté (odborní pracovníci – kontrolóri, exekútori, metodici..., niekoľko mesiacov suplovali činnosť upratovacej služby).

311 Situačná správa o stave programu UNITAS k 25.7.2012 prerokovaná vládou SR, s. 6.

sa dostavil v priebehu niekoľkých dní v podobe úplného kolapsu finančnej správy a pretrvával niekoľko týždňov, pričom<sup>312</sup>:

- sa nedodržiavali zákonom stanovené termíny pri správe daní;
- neboli spracovávané dáta v reálnom čase, v dôsledku čoho neexistovali aktuálne informácie o stave plnenia príjmov štátneho rozpočtu;
- nebola zabezpečovaná aktuálna údajová základňa pre výkon kontroly daní a daňovej exekúcie;
- nerealizovala sa výmena informácií o DPH medzi členskými krajinami Európskej únie, t.j. SR si neplnila svoje povinnosti v rámci medzinárodnej administratívnej spolupráce;
- vytvoril sa priestor na eskaláciu daňových únikov nielen v SR, ale aj s dopadom na krajiny EÚ;
- zvýšil sa počet a výška nevymožiteľných daňových nedoplatkov.

Situácia z pohľadu colnej správy nebola až tak dramatická, keďže v rámci prvej etapy projektu UNITAS nedošlo k úplnému spojeniu daňovej a colnej správy na úrovni colných úradov<sup>313</sup> a pre správu ciel bol ponechaný doterajší informačný systém. Vďaka tejto etapovosti nemal kolaps informačného systému a finančnej správy až tak rozsiahle konzekvencie na úrovni EÚ, aj keď EÚ a členské štáty problém vnímali veľmi citlivo predovšetkým z pohľadu výmeny informácií o dani z pridanej hodnoty a spotrebných daniach, ako aj optikou možného dopadu na daňové úniky v členských štátoch EÚ.

V tejto súvislosti možno konštatovať, že hoci projekt zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov v SR prostredníctvom finančnej správy bol pripravený a reálne vytýčený, v praxi bola jeho realizácia výrazne podcenená, neprišlo k plneniu nevyhnutných postupov a zmien, hoci predmetná koncepcia ich jasne zadefinovala vrátane časových horizontov. Slovenské orgány nevenovali dostatočnú pozornosť

312 Tamtiež, s. 7.

313 Zlúčenie daňových úradov a colných úradov do integrovaných finančných úradov bolo naplánované k 1.1.2013. V priebehu roka 2012 bola zachovaná existencia 9 samostatných colných úradov.

budovaniu integrovanej a finančnej správy a nezobrali si možné poučenia zo zahraničných daňových správ<sup>314</sup>, ktoré sa zlúčeniu daňovej a colnej správy venovali dlhšie časové obdobie.

Napriek skutočnosti, že organizačná štruktúra slovenskej colnej správy je odlišná od tej českej, úlohy, ktoré plní sú takmer totožné s úlohami českej colnej správy. Funkčný i kompetenčný model colnej správy SR vychádza predovšetkým z nasledujúcich právnych predpisov:

- zákon č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p,
- zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v z.n.p.,
- zákon č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p.,
- vyhláška Ministerstva financií SR č. 736/2004 Z. z., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p.,
- výnos Ministerstva financií SR č. 234/2007 Z. z. o podrobnostiach o stravovaní predvedenej osoby alebo zaistenej osoby.,
- zákon č. 354/2011 Z.z. o finančnej správe v z.n.p.<sup>315</sup>,
- zákon č. 200/1998 Z.z. o štátnej službe colníkov a o zmene a doplnení niektorých ďalších zákonov v z.n.p.,
- zákon č. 199/2004 Z.z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p.,
- vyhláška MF SR č. 419/2006 ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona č. 199/2004 Z.z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p.

314 Napríklad proces vo Veľká Británia trval päť rokov, pričom v ňom išlo o pripojenie colnej správy k daňovej, a to po vstupe krajín do EÚ, keď povinnosti colnej správy súvisiace s dovozom a vývozom prešli na daňovú správu ako intrakomunitárne obchody. Tento prechod znamenal výrazný úbytok objemu činností colnej správy. Tamojšie colné správy zabezpečujú funkcie kriminálneho a vyšetrovacieho orgánu a tzv. údernej zložky. Podľa prieskumu OECD daňové správy v 25 štátoch zabezpečujú aj nedaňové funkcie (napr. clo, sociálne poistenie, detské prídavky, študentské pôžičky a pod.). Vo všetkých štátoch OECD daňové správy spravujú priame dane a daň z pridanej hodnoty, v 19 štátoch spotrebné dane (2/3 všetkých OECD štátov), v 10 štátoch sociálne odvody.

315 Nadobudol účinnosť dňa 1.11.2012, okrem § 1 až § 73 ods. 1 až 9 a § 74 až 76, ktoré nadobúdajú účinnosť 1.1.2013. Tento zákon mal zásadným spôsobom meniť existujúce a v súčasnosti platné predpisy v oblasti colníctva, napr. mal od 1.1.2013 zrušiť všetky vyššie uvedené právne predpisy. Vzhľadom na problémy s realizáciou projektu UNITAS však vláda SR navrhla zrušenie tohto zákona, čo je aktuálne predmetom neukončeného legislatívneho procesu v Národnej rade SR.



Na tomto mieste je žiaduce uviesť, že ústredným orgánom štátnej správy pre oblasť slovenského colníctva je tradične Ministerstvo financií SR<sup>316</sup>. Z toho pramení jeho celý rad kompetencií v oblasti colníctva, predovšetkým vypracúvanie koncepcie colnej politiky a colníctva, vypracúvanie návrhov zákonov a všeobecne záväzných právnych predpisov, špecifické rozhodovacie kompetencie v rámci colného konania a právomoci v organizačnej a personálnej oblasti v colníctve.

### 8.1.2 Colná správa SR vo svetle projektu UNITAS

Súčasná organizácia slovenskej colnej správy v sebe reflektuje aktuálne zmeny v oblasti daňovej a colnej správy, ktoré sú koncentrované v Koncepcii reformy daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poistných odvodov, ktorá bola schválená uznesením vlády SR zo dňa 7.5.2008<sup>317</sup>. Reforma daňovej a colnej správy je realizovaná prostredníctvom programu UNITAS zriadenom na Ministerstve financií SR (zabezpečuje riadenie a koordináciu postupu reformy), ktorý je vzhľadom na komplexnosť a zložitosť navrhovaného riešenia rozdelený do dvoch etáp:

- (i) prvá etapa s názvom UNITAS I. je zameraná na reformu daňovej a colnej správy a
- (ii) druhá etapa s názvom UNITAS II. sa venuje zjednoteniu výberu daní, cla a poistných odvodov<sup>318</sup>.

Problematika organizácie colnej správy a s tým úzko prepojené vymedzenie pôsobnosti jednotlivých colných orgánov tak svojím charakterom spadá pod prvú etapu programu UNITAS.

316 Vid'. § 7 zákona č. 575/2001 Z. z. o organizácii činnosti vlády a organizácii ústrednej štátnej správy v z.n.p. a zákon č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v z.n.p.

317 Uznesenia vlády SR č. 285 zo dňa 7.5.2008, s ktorým súvisí aj Koncepcia reformy daňovo-odvodového systému (Nové znenie) prerokovaná vládou SR 22.6.2011.

318 Vo fáze UNITAS II sa predpokladá riešenie niekoľkých okruhov. Prvou oblasťou je návrh na zjednotenie výberu všetkých odvodov, a to poistného na dôchodkové, nemocenské, úrazové poistenie, ako aj poistenie v nezamestnanosti, poistného do rezervného fondu solidarity a garančného fondu, príspevkov na starobné dôchodkové sporenie a poistného na zdravotné poistenie do jediného miesta výberu. Ďalej je potrebné v rámci UNITAS II uvažovať o zjednotení vymeriavacích základov poistných odvodov a dane z príjmov fyzických osôb, čo taktiež sprehľadní a zjednoduší systém. Tento krok zároveň umožní zaviesť jedno daňovo-odvodové priznanie fyzických osôb, ktorého primárnou vlastnosťou by mala byť jednoduchosť.

Celý proces zlúčenia daňovej a colnej správy v sebe odráža dve pomyselné roviny, na ktorých spočíva podstata etapy UNITAS I., a to (i) rovinu zameranú na vytvorenie zjednotenej finančnej správy a (ii) rovinu, ktorá je zameraná na optimalizáciu procesov v rámci daňovej a colnej správy a zefektívnenia jej fungovania za účelom vytvorenia proklientsky orientovanej správy daní a cla. Uvedenú prvú rovinu tak predstavujú reformné procesy zamerané na vytvorenie podmienok pre zlúčenie daňovej a colnej správy, na čo nadväzuje vytvorenie nového systému riadenia a organizovania výberu štátnych príjmov prostredníctvom vytvorenia Finančnej správy SR. Postupne meniacu sa organizáciu slovenskej colnej správy a sukcesívne presúvanie jednotlivých kompetencií, tak treba v aktuálnom čase chápať v kontexte zmien súvisiacich právnych predpisov zameraných na prípravu zlúčenia daňovej a colnej správy, ktoré spočívajú buď v prijatí nových právnych predpisov alebo v novelizáciách už existujúcich právnych predpisov.

Vo všeobecnosti bolo deklarované, že vytvorenie finančnej správy zlúčením daňovej a colnej správy bude znamenať konkrétny prínos najmä v nasledujúcich oblastiach:

- jednoduchšia komunikácia subjektu s jediným kontaktným miestom;
- lepšia správa pohľadávok štátu prostredníctvom možnosti ich vzájomného započítania a silnejším postavením pri konkurzoch;
- využitie uniformovanej zložky finančnej správy aj pre výkon daňových kontrol, ktoré v súčasnosti zabezpečujú daňové orgány;
- využitie pôsobnosti Finančného kriminálneho a justičného úradu pre vyšetrovanie tzv. daňových a colných trestných činov;
- optimalizácia počtu zamestnancov odstránením výkonu duplicitných činností a redukciou riadiacich miest;
- zníženie nákladov na chod zlúčenej organizácie.

Vzhľadom na ciele samotnej reformy sú zmeny v právnych predpisoch v oblasti colnej a daňovej správy na seba nevyhnutne naviazané. Kým v daňovej oblasti boli postupné reformné kroky realizované prijatím nových právnych predpisov, v oblasti colnej správy nedošlo k zrušeniu pôvodných právnych predpisov a vydaniu nových, ale žiadané zmeny boli zabezpečené prostredníctvom prijatých novelizácií.

Pôvodným zámerom programu UNITAS I. bolo uskutočniť celkové zlúčenie daňovej a colnej správy vzájomne nadväzujúcich krokoch vo vymedzených časových horizontoch. Program sa začal na základe legislatívnych zmien, ktoré boli prijaté

koncom roka 2011, prakticky realizovať od 1.1.2012, kedy došlo v súlade s programom k zlúčeniu daňovej a colnej správy jednak na úrovni (i) Daňového riaditeľstva SR a Colného riaditeľstva SR, ktoré sa spojili do integrovaného orgánu s názvom Finančné riaditeľstvo SR, (ii) zrušenia 8 pracovísk Daňového riaditeľstva SR a 102 daňových úradov, ktorých agendu prebralo 9 daňových úradov, jednak vznikom (iii) Kriminálneho úradu finančnej správy, ktorý poňal dovedty fungujúci Colný kriminálny úrad a rozšírila sa jeho agenda vo vecnom i funkčnom poňatí a (iv) vytvorením dočasného Kompetenčného centra finančných operácií. Prvá fáza projektu mala byť završená 1.1.2013 (i) integrovaním 8 daňových úradov a 8 colných úradov do 8 finančných úradov v sídlach kraja, vznikom dvoch špecializovaných úradov v podobe (ii) Finančného úradu pre východnú hranicu na základoch fungujúceho Colného úradu Michalovce, (iii) Finančného úradu pre vybrané daňové subjekty na základoch Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty sídlacieho v Bratislave a (iv) zrušením Kompetenčného centra finančných operácií, ktoré fungovalo v Banskej Bystrici. Na lokálnej úrovni mali vzniknúť pracoviská finančného úradu a z dôvodu zabezpečenia úzkeho kontaktu s fyzickými a právnickými osobami mali slúžiť stanice finančného úradu.

Vzhľadom na už spomínanú skutočnosť, že celý program UNITAS I. stojí na dvoch pomyselných rovinách, ktoré sa navzájom nevyhnutne podmieňujú, je dôležité zamerať pozornosť aj na rovinu reformy, ktorá spočíva v optimalizácii konkrétnych procesov v rámci novo vzniknutého systému finančnej správy s cieľom ich nového usporiadania, tak aby bola zabezpečená minimalizácia zdrojov, prostriedkov a času s cieľom zabezpečiť čo možno najvyššiu efektivitu novovzniknutého systému. Do tejto oblasti spadá aj koncentrácia a zjednotenie niektorých procesov na centrálnej úrovni (napr. metodika, vnútorná správa a pod.). Reforma daňovej a colnej správy rieši ďalej problematiku elektronizácie, riadenia zmien a kvality interných výkonov, rozvoja ľudských zdrojov a dotknutú legislatívu. Za týmto účelom boli prispôsobené aj reformy právnych predpisov upravujúcich daňovú a colnú správu pred ich zlúčením tak, aby sa znížili administratívne náklady a zrýchlili procesy v daňovej alebo colnej správe napr. pomocou elektronického doručovania dokumentov, zníženia potreby osobnej komunikácie daňovníka s daňovým úradom a pod.

Nevyhnutná prepojenosť oboch oblastí sa v praktickej aplikácii ukázala ako kľúčová a v konečnom dôsledku viedla k zmene procesu zlučovania colnej a daňovej správy z hľadiska časového aspektu. Samotná konštrukcia postupného zlučovania daňovej

a colnej správy zostala však v základoch nezmenená. Prvý krok, ku ktorého realizácií došlo predstavuje zlúčenie Daňového riaditeľstva SR a Colného riaditeľstva SR, vytvorenie Kriminálneho úradu finančnej správy a Kompetenčného centra finančných operácií. Ako už aj bolo vyššie uvedené, dané zmeny v oblasti organizácie colnej správy boli zabezpečené postupnými novelami príslušných právnych predpisov. Postavenie a pôsobnosť colných orgánov upravuje zákon č. 199/2004 Z. z. colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p. a zákon č. 652/2004 Z.z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p. Podľa colného zákona sa do 31.12.2011 za colné orgány považovali Colné riaditeľstvo SR, colný úrad a Colný kriminálny úrad. V súlade s prebiehajúcimi zmenami sa novelou colného zákona s účinnosťou od 1.1.2012 za colné orgány považuje Finančné riaditeľstvo SR (vzniklo zlúčením Daňového riaditeľstva SR a Colného riaditeľstva SR), Kriminálny úrad finančnej správy a colné úrady s nezmenením postavením. V nadväznosti na to, sa nová právna úprava odzrkadlila aj v zákone o orgánoch štátnej správy v colníctve, podľa ktorého s účinnosťou od 1.1.2012 sa za orgány štátnej správy v colníctve považujú Ministerstvo financií SR, Finančné riaditeľstvo SR, colné úrady a Kriminálny úrad finančnej správy. V súlade so zákonom o orgánoch štátnej správy v colníctve Finančné riaditeľstvo SR, colné úrady a Kriminálny úrad finančnej správy sú súčasťou finančnej správy.

Medzi základné úlohy finančnej správy v oblasti colníctva patrí vykonávať dohľad nad dodržiavaním zákonov, osobitných predpisov, iných všeobecne záväzných právnych predpisov a medzinárodných zmlúv, ktorými sa zabezpečuje realizácia obchodnej politiky, finančnej politiky a poľnohospodárskej politiky pri obehú tovaru v styku s tretími štátmi, a na vnútornom trhu, ak tak ustanovujú osobitné predpisy, robiť opatrenia na zabránenie protiprávnemu konaniu pri dovoze, vývoze a tranzite tovaru. Finančná správa je zo zákona povinná plniť úlohy v oblasti colnej politiky, osobitne colných formalít, colných sadzieb, colnej hodnoty, nomenklatúrneho zatriedenia tovaru, pôvodu tovaru, štatistiky obchodu s tretími štátmi a štatistiky obchodu medzi členskými štátmi EÚ; v oblasti správy nepriamych daní; v oblasti zisťovania zodpovednosti osôb za porušenie právnych predpisov, ktorých vykonávanie je jej zverené týmto zákonom a inými všeobecne záväznými predpismi v oblasti colníctva a ďalšie úlohy ustanovené osobitnými predpismi ako aj vykonávať dohľad nad dodržiavaním osobitných predpisov<sup>319</sup>.

319 Napr. v súlade so zákonom č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v z.n.p.

Colný úrad vykonáva svoju pôsobnosť v územnom obvode, pričom zoznam územných obvodov, colných úradov a ich sídla ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá Ministerstvo financií SR<sup>320</sup>. Colný úrad, tak ako aj daňový úrad, je preddavkovou organizáciou napojenou na rozpočet Finančného riaditeľstva SR. Organizačné zložky colného úradu sú pobočky colného úradu a stanice colného úradu, ktoré na návrh riaditeľa, ktorý stojí na čele colného úradu, zriaďuje prezident Finančného riaditeľstva SR. Riaditeľa colného úradu vymenúva a odvoláva prezident Finančného riaditeľstva SR. Na čele pobočky colného úradu a na čele stanice colného úradu je vedúci, ktorého vymenúva a odvoláva riaditeľ colného úradu. Na rozdiel od daňových úradov<sup>321</sup> nedošlo k zmene v počte colných úradov, ale len k racionalizácii počtu pobočiek a staníc colných úradov<sup>322</sup>.

Pre postupný proces zlučovania daňovej a colnej správy majú okrem novelizácie colného zákona a zákona o orgánoch štátnej správy v colníctve význam aj novo prijaté zákony, a to zákon 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva s účinnosťou od 1.11.2011 do 31.12.2012, ktorý vytvára základu pre finančnú správu a tvorí tak ďalšiu etapu reforiem smerujúcich k zlúčeniu daňovej a colnej správy, ktorá mala byť zavíšená zákonom č. 354/2011 Z.z. o finančnej správe s účinnosťou vybraných ustanovení od 1.11.2012 a od 1.1.2013. Postupné reformné kroky zamerané na úplne zlúčenie daňovej a colnej správy možno vidieť najmä v rámci vymedzenia pôsobnosti Ministerstva financií SR, Finančného riaditeľstva SR a Kriminálneho úradu finančnej správy. Podľa zákona o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva sú orgánmi štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva Ministerstvo financií SR, Finančné riaditeľstvo SR, daňové úrady a colné úrady zapojené na rozpočet Finančného riaditeľstva SR (ich pôsobnosť je upravená vyššie uvedenými zákonmi), Kriminálny úrad finančnej správy zapojený na rozpočet Finančného riaditeľstva SR, Kompetenčné centrum finančných operácií. Všetky tieto orgány tvoria finančnú správu, ktorá spracúva informácie a osobné údaje podľa osobitných predpisov.

320 Vyhláška Ministerstva financií SR č. 736/2004 Z. z., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z.n.p.

321 Do 31.12.2011 na území SR pôsobilo 102 daňových úradov, k 1.1.2012 bolo zriadených 9 daňových úradov, 39 pobočiek a 42 kontaktných miest daňových úradov.

322 V súčasnosti je území SR zriadených 9 colných úradov.

Finančné riaditeľstvo SR predstavuje organizáciu, ktorá vznikla zlúčením Daňového riaditeľstva SR a Colného riaditeľstva, čo sa odráža aj v jeho pôsobnosti, ktorú vykonáva na celom území Slovenskej republiky, pričom jeho sídlom je Bratislava<sup>323</sup>. Finančné riaditeľstvo je rozpočtová organizácia zapojená na štátny rozpočet prostredníctvom rozpočtovej kapitoly ministerstva a je:

- zamestnávateľom zamestnancov, ktorí vykonávajú práce vo verejnom záujme na finančnom riaditeľstve, daňových úradoch, colných úradoch, Kriminálnom úrade finančnej správy a Kompetenčnom centre finančných operácií;
- služobným úradom colníkov a štátnych zamestnancov, ktorí vykonávajú štátnu službu na finančnom riaditeľstve, daňových úradoch, colných úradoch, Kriminálnom úrade finančnej správy a Kompetenčnom centre finančných operácií. Štatutárnym orgánom finančného riaditeľstva je prezident. Prezidenta vymenúva a odvoláva minister financií. Prezident riadi finančnú správu a zodpovedá za činnosť finančnej správy ministromi.

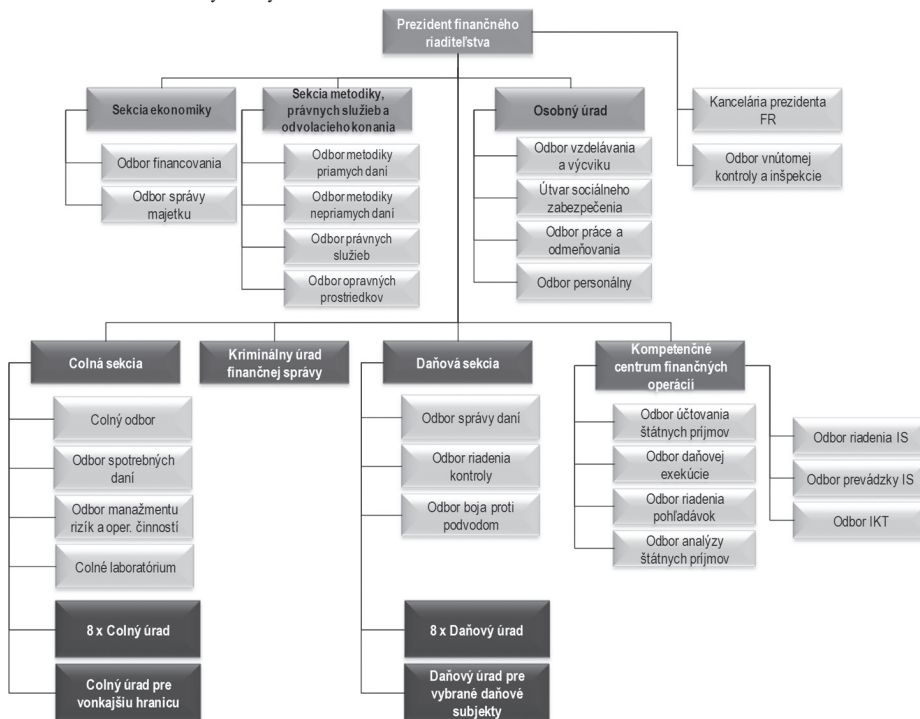
Kriminálny úrad finančnej správy v rámci postupnej transformácie daňovej a colnej správy nahradil Colný kriminálny úrad. Kriminálny úrad finančnej správy je predávkovou organizáciou napojenou na rozpočet Finančného riaditeľstva SR a vykonáva svoju pôsobnosť na celom území Slovenskej republiky, pričom jeho sídlom je Bratislava. Kriminálny úrad finančnej správy riadi a jeho činnosť zabezpečuje riaditeľ, ktorého vymenúva a odvoláva prezident Finančnej správy SR. Vnútornú organizačnú štruktúru kriminálneho úradu finančnej správy určuje na návrh riaditeľa prezident finančnej správy. Organizačné zložky Kriminálneho úradu finančnej správy sú pobočky (zriaďuje a zrušuje ich prezident finančnej správy so súhlasom ministra) a stanice (na návrh riaditeľa ich zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy). Pobočku Kriminálneho úradu finančnej správy a stanicu Kriminálneho úradu finančnej správy riadi a ich činnosť zabezpečuje vedúci, ktorého vymenúva a odvoláva riaditeľ Kriminálneho úradu finančnej správy.

Kompetenčné centrum finančných operácií predstavuje nezávislý úrad, ktorý vznikol v dôsledku faktickej zmeny sídla Daňového riaditeľstva SR z Banskej Bystrice do Bratislavy, vytvorením Finančného riaditeľstva SR, a to najmä za účelom zachovania a využitia kapacity a odborného personálu v pôvodnom mieste sídla

---

323 Na základe problémov pri implementácii projektu UNITAS a zámeru posunutia projektu, je aktuálny záujem opätovne presunúť sídlo Finančného riaditeľstva SR do Banskej Bystrice, kde malo pôvodné sídlo Daňové riaditeľstvo SR. Ministerstvo financií SR chce zároveň zrušiť Kompetenčné centrum finančných operácií a jeho kompetencie presunúť na Finančné riaditeľstvo SR. Vyplýva to z novely zákona o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, ktorú podporili v prvom čítaní poslanci Národnej rady SR.

daňového riaditeľstva. Zákon č. 354/2011 Z.z. o finančnej správe, ktorý predstavuje poslednú fázu v rámci etapy zjednotenia daňovej a colnej správy však už s týmto úradom od 1.1.2013 nepočítal. Novovytvorené centrum má relatívne veľké kompetencie, pričom riaditeľa vymenováva a odvoláva prezident Finančnej správy SR. Kompetenčné centrum finančných operácií bolo zriadené ako preddavková organizáciu napojená na rozpočet Finančného riaditeľstva SR, ktorá vykonáva pôsobnosť na celom území Slovenskej republiky. Vzhľadom na posunutie procesu zlúčenia colnej a daňovej správy z časového hľadiska, ako aj problémov so zabezpečením informačných systémov sa k 1.1.2013 navrhuje zrušenie Kompetenčného centra finančných operácií ako samostatnej preddavkovej organizácie finančného riaditeľstva, s tým, že jeho kompetencie budú presunuté na Finančné riaditeľstvo SR, a to za účelom efektívneho a úplného zabezpečenia komplexu činností týkajúcich sa informačných systémov.<sup>324</sup>



Organizačná štruktúra Finančného riaditeľstva SR k 1.1.2012.

(In: Situačná správa o stave programu UNITAS k 25.7.2012.)

324 Situačná správa o stave programu UNITAS k 25.7.2012 prerokovaná vládou SR.

Završenie procesu zjednotenia daňovej a colnej správy v rámci etapy UNITAS I mal predstavovať **zákon č. 354/2011 Z. z. o finančnej správe**, prostredníctvom ktorého sa mali colné a daňové orgány zlúčiť do finančných orgánov, a to s účinnosťou od 1.1.2013. V súlade s týmto zákonom mali byť orgánmi štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva Ministerstvo financií SR, Finančné riaditeľstvo SR, finančné úrady zapojené na rozpočet Finančného riaditeľstva SR, Finančný úrad pre východnú hranicu a Finančný úrad pre vybrané subjekty, Kriminálny úrad finančnej správy. Tieto orgány mali zároveň tvoriť finančnú správu. Zjednotením daňovej a colnej správy mal v sebe finančný úrad, ako preddavková organizácia Finančného riaditeľstva SR, koncentrovať pôsobnosť oboch predchádzajúcich orgánov, mal vykonávať pôsobnosť v územnom obvode kraja, okrem zákonom stanovených výnimiek, ktoré predstavujú dva špecializované finančné úrady. Colníkom mal byť zachovaný status ozbrojeného zboru, pričom ich právomoci mali byť využívané pre všetky oblasti výkonu činností finančnej správy.

V súlade s predošlými skúsenosťami a vzhľadom na špecifiká niektorých právnych inštitútov určité kompetencie finančnej správy mali zabezpečovať vybrané finančné úrady, v rámci ktorých pôsobia odborníci na danú činnosť. Týmto vybranými finančnými úradmi mali byť Finančný úrad Bratislava a Finančný úrad Žilina, ktoré tak mali mať zákonom stanovenú špeciálnu pôsobnosť. Finančný úrad Bratislava okrem plnenia úloh uvedených pre všetky finančné úrady mal vydávať záväzné informácie o nomenklatúrnom zatriedení tovaru a záväzné informácie o pôvode tovaru. Finančný úrad Žilina mal rozhodovať v konaní o udelení osvedčenia schváleného hospodárskeho subjektu a zabezpečovať výmenu informácií s príslušnými colnými orgánmi ostatných členských štátov a Európskou komisiou v tomto konaní. Oba finančné úrady mali vykonávať danú pôsobnosť na celom území Slovenskej republiky.

Podľa uvedeného zákona finančný úrad a jeho činnosť riadi riaditeľ, ktorého vymenúva a odvoláva prezident finančnej správy, ktorý zároveň na návrh riaditeľa finančného úradu určuje jeho vnútornú organizačnú štruktúru. Organizačnými zložkami finančného úradu sú pobočky, stanice a kontaktné miesta finančného úradu, ktoré na návrh riaditeľa finančného úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy; pobočky finančného úradu zriaďuje a zrušuje prezident so súhlasom ministra.



Pobočku a stanicu finančného úradu riadi a ich činnosť zabezpečuje vedúci, ktorého vymenúva a odvoláva riaditeľ finančného úradu. Pobočky finančného úradu možno členiť na:

- (i) pohraničnú pobočku – pobočka finančného úradu, ktorá vykonáva svoju pôsobnosť na železničných staniach, v prístavoch, na letiskách, poštách a na iných miestach, ak vykonáva vstupný colný dohľad a výstupný colný dohľad;
- (ii) vnútrozemskú pobočku – ostatné pobočky finančného úradu.

Tak ako daňový alebo colný úrad, aj finančný úrad mal mať spôsobilosť byť účastníkom súdneho konania a samostatne konať pred súdom v rámci svojej pôsobnosti. V súlade so zákonom za finančný úrad koná pred súdom riaditeľ finančného úradu alebo ním poverený zamestnanec alebo colník, pričom prezident finančnej správy môže poveriť zastupovaním finančného úradu iného zamestnanca alebo colníka finančného riaditeľstva.

Finančný úrad pre východnú hranicu mal vykonávať pôsobnosť v oblasti colníctva, dane z pridanej hodnoty pri dovoze a spotrebnej dane pri dovoze. Vzhľadom na fakt, že Finančný úrad pre východnú hranicu mal vzniknúť transformáciou z colného úradu Michalovce, takže mal sídlieť naďalej v Michalovciach, pričom v zmysle dôvodovej správy je jeho osobitné postavenie dané jeho geografickým umiestnením – východná hranica územného obvodu Finančného úradu pre východnú hranicu, ako jediného finančného úradu v SR, je colnou hranicou EÚ. Z tohto postavenia vyplývajú pre Finančný úrad pre východnú hranicu povinnosti dôsledne chrániť fiškálne a hospodárske záujmy EÚ a SR. Výkon týchto kompetencií si vyžaduje tesnú každodennú a nepretržitú spoluprácu s útvarmi Policajného zboru SR dislokovanými na tom istom teritóriu a sleduje totožný cieľ – zabezpečenie východnej hranice EÚ pred nelegálnym pohybom tovaru a osôb. Plnenie všetkých spomínaných úloh a vytvorená organizačná, materiálna a personálna základňa bezpodmienečne vyžaduje priame riadenie jediným finančným úradom, ktorého sídlo je umiestnené optimálne v centre jeho územného obvodu.<sup>325</sup>

Kompetencie a pôsobnosť Finančného úradu pre vybrané daňové subjekty ako aj definícia vybraných subjektov v porovnaní s predchádzajúcou právnou úpravou Daňového úradu pre vybrané subjekty mala zostať zachovaná. Tak jako aj jeho

325 Bližšie pozri dôvodovú správu k zákonu č. 354/2011 Z.z. o finančnej správe.

predchodca, Finančný úrad pre vybrané subjekty mal vykonávať svoju pôsobnosť na území Bratislavského kraja a jeho sídlom mala zostať Bratislava, pričom nemal vykonávať pôsobnosť v oblasti colníctva a spotrebných daní.

Úzka spätosť a neodmysliteľná vzájomná podmienenosť oboch rovín etapy UNITAS I. – roviny zameranej na vytvorenie zjednotenej finančnej správy a roviny zameranej na optimalizáciu procesov v rámci daňovej a colnej správy a zefektívnenia jej fungovania za účelom vytvorenia proklientsky orientovanej správy daní a cla; sa prejavila v posunutí finálnych etáp zlúčenia colnej a dňovej správy z časového hľadiska. K 1.1.2012 síce bola podľa plánu vytvorená organizačná štruktúra colnej a daňovej správy v zložení Finančného riaditeľstva SR, Kriminálneho úradu finančnej správy, Kompetenčného centra finančných operácií, daňových úradov, Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty, pobočiek a kontaktných miest daňových úradov, colných úradov, pobočiek a staníc colných úradov, ale podľa Situačnej správy o stave programu UNITAS I sa cieľ, ktorý realizácia programu sledovala, a to zabezpečiť efektívne fungovanie finančnej správy, znížiť administratívne náklady, ako aj administratívnu záťaž a zabezpečiť proklientsky prístup pre podnikateľské subjekty však dosiahnuť nepodarilo. Naopak, v dôsledku viacerých okolností došlo nielen ku kolapsu informačného systému finančnej správy, ale aj k neefektívnej štruktúre riadenia interných procesov a zlyhaniu viacerých podporných činností.

Kolaps informačného systému finančnej správy, ktorý mal slúžiť na konsolidáciu existujúcich systémov (IS KONS) mal za následok nedodržanie zákonom stanovených termínov pri správe daní. Vláda SR napokon konštatovala: *Cieľ, ktorý realizácia programu UNITAS sledovala, a to zabezpečiť efektívne fungovanie finančnej správy, znížiť administratívne náklady, ako aj administratívnu záťaž a zabezpečiť proklientsky prístup pre podnikateľské subjekty sa však dosiahnuť nepodarilo. Naopak, v dôsledku viacerých okolností došlo nielen ku kolapsu informačného systému finančnej správy, ale aj k neefektívnej štruktúre riadenia interných procesov, zlyhaniu viacerých podporných činností a v konečnom dôsledku aj frustrácii zamestnancov tejto, pre štát tak dôležitej inštitúcie.*<sup>326</sup>

V nadväznosti na danú situáciu Riadiaci výbor programu UNITAS ako vrcholový orgán, ktorý rozhoduje o všetkých projektoch reformy, na svojich zasadnutiach po 24.4.2012 prijal rozhodnutia týkajúce sa úpravy harmonogramu implementácie

326 Situačná správa o stave programu UNITAS k 25.7.2012 prerokovaná vládou SR, s. 2.

riešení informačných systémov finančnej správy, pričom sa navrhlo postupné zabezpečovanie funkčnosti s primárnym zameraním na zabezpečenie služieb pre verejnosť, s tým, že v prvom polroku 2014 je zámer spustiť nový portál finančnej správy, prostredníctvom ktorého sa zabezpečí komfortný prístup daňových subjektov k elektronickým službám finančnej správy. Implementácia nového komplexného informačného systému finančnej správy (IS FS – SD / ŠDS), ktorý mal byť nasadený do reálnej prevádzky k 1.1.2013 sa vzhľadom na nedoriešené finančné, procesné a organizačné zabezpečenie presúva na rok 2014. V druhom polroku 2014 je novo plánované spustenie duálnej prevádzky nového informačného systému finančnej správy (IS FS – SD / ŠDS) popri pôvodnom informačnom systéme daňovej správy a následne sa k 1.1.2015 sa ponechá v prevádzke už len nový informačný systém finančnej správy.<sup>327</sup>

V úzkom prepojení s uvedenými skutočnosťami došlo aj k posunutiu postupných krokov zlučovania daňovej a colnej správy z organizačného hľadiska. Napriek už prijatej legislatíve Riadiaci výbor programu UNITAS na svojom zasadnutí dňa 21.6.2012 vzhľadom na existujúce problémy vo finančnej správe, ako aj vzhľadom na zmenu v prístupe k riešeniu problému informačného systému finančnej správy odložil realizáciu druhej časti programu UNITAS. Podľa Situačnej správy o stave programu UNITAS I. je potrebné posúdiť opodstatnenosť zlúčenia daňových úradov a colných úradov a ich prípadné zlúčenie realizovať najskôr k 1.1.2015.

## 8.2 Daňová oblasť

V zmysle zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v z.n.p., ktorý nadobudol účinnosť 1.1.2012<sup>328</sup>, je správcom dane (i) daňový úrad, (ii) colný úrad a (iii) obec. **Správou daní**<sup>329</sup> sa v zmysle slovenskej legislatívy rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane ako aj ďalšie činnosti podľa daňového poriadku, alebo podľa osobitných predpisov. Z tohto vyplýva, že správcom dane je zákonom určený subjekt, ktorý zodpovedá za zistenie dane, zabezpečenie úhrady dane ako aj za ďalšie s tým súvisiace činnosti. Nový slovenský

327 Tamtiež, s. 14.

328 Nahradil predchádzajúci daňový poriadok – zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v z.n.p.

329 Bližšie pozri: VRABKO, Marián. Správne právo. Procesná časť. Bratislava: VO PraF UK, 2007, s.246, ISBN 80-7160-206-X. S. 185 a nasl.

daňový poriadok určuje, že na správu daní je vecne príslušný správca dane podľa osobitných predpisov, čiže zákonov upravujúcich jednotlivé typy slovenských spotrebných daní<sup>330</sup>. Z predmetných osobitných predpisov vyplýva, že *daňový úrad* je vecne príslušný správca dane pri dani z príjmov, dani z pridanej hodnoty a dani z motorových vozidiel. *Obec* je správcom dane pri dani z nehnuteľností, dani za psa, dani za užívanie verejného priestranstva, dani za ubytovanie, dani za predajné automaty, dani za nevýherné hracie prístroje, dani za vjazd a zotrvanie motorového vozidla v historickej časti mesta a dani za jadrové zariadenie. *Colný úrad* je správcom dane pri spotrebných daniach, medzi ktoré patrí daň z alkoholických nápojov, daň z tabakových výrobkov, daň z minerálneho oleja a tzv. ekologické dane – daň z elektriky, uhlia a zemného plynu.

**Orgány slovenskej colnej správy** sa stali výlučným správcom spotrebnej dane až dňom vstupu SR do EÚ, teda 1.5.2004, pričom do tohto dátumu boli len správcami dane z minerálneho oleja. Úprava spotrebných daní vrátane ich správy je vzhľadom k záväzkom vyplývajúcim z členstva v EÚ a právnej povahy colnej únie vrámci EÚ takmer totožná, na rozdiel od Českej republiky sú však spotrebné dane upravené v samostatných právnych predpisoch zákonného charakteru, teda nie jedným právnym predpisom, akým je český zákon o spotrebnej dani a dopĺňa ich zákon o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu, ktorý je ekvivalentom českého zákona o stabilizácii verejných rozpočtov, resp. jeho časti venovanej ekologickým daniam.

### 8.2.1 Daň z alkoholických nápojov

Počnúc 1.1.2012<sup>331</sup> nadobudol v SR účinnosť **zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov**, ktorý koncepčne novým spôsobom rieši problematiku zdaňovania jednotlivých druhov alkoholických nápojov. Pritom však

330 Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z.n.p., zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z.n.p., zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v z.n.p., zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v z.n.p., zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v z.n.p., zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v z.n.p., zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov v z.n.p..

331 Okrem § 16, ktorý nadobudol účinnosť 1.9.2012 a § 51, 52 a § 53 ods. 4 až 21, ktoré nadobudnú účinnosť 1.1.2013 a § 51, 52, § 53 ods. 8 až 27 a siedmeho bodu v § 77, ktoré nadobudnú účinnosť 1.1.2014 (upravujú označovanie spotrebiteľského balenia liehu kontrolnou známkou).

do 31.8.2012 prechodne platili príslušné ustanovenia dovtedy platných zákonov týkajúce sa najmä úpravy zábezpeky a o pokút. Nový zákon ustanovil jednotnú sadzbu spotrebnej dane na alkoholický nápoj, pričom sadzba dane na jednotlivé druhy alkoholického nápoja, t.j. (i) **víno**<sup>332</sup>, (ii) **lieh**<sup>333</sup> a (iii) **pivo**<sup>334</sup>, zohľadňuje obsah alkoholu v konečnom výrobku tak, že sú pri zdaňovaní každého druhu alkoholického nápoja dodržané základné princípy smernice Rady 92/83/EHS o zosúladení štruktúr spotrebných daní z alkoholu a alkoholických nápojov. Cieľom zavedenia tohto systému bolo vytvoriť takú štruktúru zdaňovania jednotlivých alkoholických nápojov, ktorá zohľadňuje všetky aspekty vplývajúce na ich výrobu, spracovanie, distribúciu a spotrebu<sup>335</sup>. Zákon súhrnne rieši problematiku zdaňovania alkoholických nápojov, ich výroby, monitorovania pohybu, zábezpeky na daň a pod.

**Správu** spotrebnej dane z alkoholických nápojov vykonáva colný úrad, pričom úpravu miestnej príslušnosti ustanovuje vo všeobecnosti daňový poriadok. Miestna príslušnosť colného úradu pre fyzickú osobu, ktorá nemá na území SR trvalý pobyt a ktorá nevie preukázať v súlade so zákonom o spotrebnej dani z alkoholických nápojov pôvod alebo spôsob nadobudnutia alkoholických nápojov, ktoré sa u nej nachádzali alebo nachádzajú, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s alkoholickými nápojmi ako vlastnými, je upravená tak, že miestne príslušným colným úradom je zakaždým ten úrad, ktorý túto skutočnosť zistí. Každé takéto zistenie je osobitným prípadom, a preto v prípade viacerých zistení môže byť miestne príslušným colným úradom pre tú istú fyzickú osobu rovnaký colný úrad ale aj iný colný úrad. Miestna príslušnosť je zároveň spresnená v tom zmysle, že Finančné riaditeľstvo SR môže pre organizačnú zložku právnickej osoby alebo fyzickej osoby alebo prevádzkareň fyzickej osoby určiť miestnu príslušnosť aj inak, ako podľa daňového poriadku, ak je to pre výkon správy účelnejšie.

332 Pri víne je spotrebná daň diferencovaná: tiché víno – 0 €/h, šumivé víno – 79,66 €/hl, šumivé víno s obsahom alkoholu nad 8,5% – 56,42 €/hl, medziprodukty – 82,98 €/hl.

333 Spotrebná daň z liehu rozoznáva dva sadzby – základnú a zníženú sadbu dane. Základná sadzba dane z liehu je 939,38 €/hl a znížená sadzba dane z liehu je 469,69 €/hl.

334 Pri pive sú dve sadzby – základnú a zníženú. Pri základnej sadzbe je daň vo výške 1,65 € za každý jeden stupeň Plato v každom hektolitre piva. Pri zníženej sadzbe je daň 1,22/stupeň Plato/hektoliter.

335 Dôvodová správa k vládnemu návrhu zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov. In: Národná rada SR, parlamentná tlač 512, dátum doručenia: 23. 9. 2011.

**Platiteľom** spotrebnej dane z alkoholických nápojov je najmä osoba, ktorá

- vydala predmet dane osobe, ktorá nie je oprávnená odoberať predmetné výrobky v pozastavení dane;
- je prevádzkovateľom skladu, v ktorom došlo k vlastnej spotrebe;
- je oprávneným príjemcom a prijala alkoholický nápoj prepravený na daňové územie v pozastavení dane;
- mala v držbe alkoholický nápoj v pozastavení dane alebo oslobodený od dane a ten jej bol odcudzený;
- má v danom momente nezdanený predmet dane a nesie za to zodpovednosť, bez ohľadu na jej sídlo alebo bydlisko.

Čo sa týka markantnejších zmien, zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov zaviedol definíciu alkoholického nápoja, ktorým je víno, pričom vínom sa rozumie *tiché víno*, šumivé víno, *tichý fermentovaný nápoj* a šumivý fermentovaný nápoj s presným špecifickým vymedzením v § 4 ods. 3 písm. a) až d) zákona. Ďalej sa v § 64 zákona ustanovuje osobitnú úpravu oslobodenia od dane pre malého výrobcu fermentovaného nápoja. Podľa § 60 ods. 2 zákona je od dane oslobodený aj tichý fermentovaný nápoj a šumivý fermentovaný nápoj vyrobené na daňovom území malým výrobcom fermentovaného nápoja podľa § 64 ods. 1 zákona, najviac v množstve 1000 litrov za hospodársky rok. Takto vyrobený tichý fermentovaný nápoj a šumivý fermentovaný nápoj sú určené pre vlastnú spotrebu malého výrobcu fermentovaného nápoja a jeho domácnosť, a pre spotrebu jeho blízkymi osobami. V prípade malého samostatného pivovaru sa mení zdaňovacie obdobie tak, že zdaňovacím obdobím sa stáva kalendárny mesiac. Ďalej v kontexte § 66 ods. 3 zákona je prevádzkovateľ malého samostatného pivovaru povinný oznámiť colnému úradu najneskôr do 25. januára príslušného kalendárneho roka predpokladanú ročnú výrobu piva v hl a preukázať splnenie podmienok podľa § 66 ods. 1 zákona, a to v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, ktorým je december predchádzajúceho kalendárneho roka.

### 8.2.2 Daň z tabakových výrobkov

Predmetom spotrebnej dane z tabakových výrobkov sú v zmysle § 4 ods. 1 **zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov** v z.n.p tabakové výrobky: (i) vyrobené na daňovom území, (ii) dodané na daňové územie z iného členského štátu, (iii) dovezené na daňové územie z tretieho štátu. Podľa § 5 zákona

je základom dane množstvo tabakových výrobkov vyjadrené v kusoch alebo kilogramoch s výnimkou cigariet. Daň sa vypočíta ako súčin základu dane a príslušnej sadzby dane. Pri cigaretách je základom dane počet kusov cigariet v spotrebiteľskom balení cigariet a cena cigariet uvedená na kontrolnej známke. Cigarety sa zdaňujú kombinovanou sadzbou dane zloženou zo špecifickej časti a percentuálnej časti.

Zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov považuje za **platiteľa** dane najmä osobu, ktorá<sup>336</sup>:

- vydala tabakové výrobky osobe, ktorá nie je oprávnená odoberať tabakové výrobky v pozastavení dane;
- je prevádzkovateľom daňového skladu, v ktorom došlo k vlastnej spotrebe tabakových výrobkov;
- je oprávneným príjemcom alebo daňovým splnomocnencom a prijala tabakové výrobky prepravené na daňové územie v pozastavení dane;
- mala v držbe tabakové výrobky v pozastavení dane alebo oslobodené od dane a tie jej boli odcudzené; ak bola na takéto tabakové výrobky zložená;
- zábezpeka na daň, platiteľom dane je osoba, ktorá túto zábezpeku na daň zložila;
- má v držbe tabakové výrobky a boli u nej zistené chýbajúce tabakové výrobky v pozastavení dane;
- vyrobila tabakové výrobky mimo pozastavenia dane.

**Správu** spotrebnej dane z tabakových výrobkov vykonáva colný úrad, pričom jeho miestna príslušnosť sa riadi u právnickej osoby jej sídlom a u fyzickej osoby jej trvalým pobytom. Zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac. Ak je daňovým dlžníkom prevádzkovateľ daňového skladu alebo oprávnený príjemca, ktorý v rámci podnikania opakovane prijíma tovar podliehajúci spotrebnej dani v pozastavení dane z iného členského štátu, je povinný najneskôr do 25. dňa nasledujúceho kalendárneho mesiaca podať daňové priznanie a do tohto dátumu aj daň zaplatiť. Ostatní daňoví dlžníci sú povinní podať daňové priznanie najneskôr do 3 pracovných dní od vzniku daňovej povinnosti a v rovnakej lehote aj daň zaplatiť.

336 § 12 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v z.n.p.

Daňové priznanie colnému úradu je povinný podať daňový dlžník:

- najneskôr do 25. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom mu vznikla daňová povinnosť, ak je ním prevádzkovateľ daňového skladu, prevádzkovateľ tranzitného daňového skladu, prevádzkovateľ daňového skladu pre zahraničných zástupcov alebo oprávnený príjemca, ktorý v rámci podnikania opakovane prijíma tabakové výrobky v pozastavení dane z iného členského štátu. Daňové priznanie je povinný podať aj za zdaňovacie obdobie, v ktorom mu daňová povinnosť nevznikla;
- do troch pracovných dní nasledujúcich po dni vzniku daňovej povinnosti v prípade daňového dlžníka, ktorý nie je uvedený v predošlom ustanovení.

### 8.2.3 Daň z minerálnych olejov

Predmetom spotrebnej dane z minerálneho oleja podľa § 4 ods. 1 **zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja** v z.n.p sú minerálne oleje: (i) vyrobené na daňovom území, (ii) dodané na daňové územie z iného členského štátu, (iii) dovezené na daňové územie z tretieho štátu.

Zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja považuje za **platiteľa** dane najmä právnickú osobu alebo fyzickú osobu,

- ktorá vydala minerálny olej právnickej osobe alebo fyzickej osobe, ktorá nie je oprávnená odoberať minerálny olej v pozastavení dane,
- je prevádzkovateľom daňového skladu, v ktorom došlo k vlastnej spotrebe minerálneho oleja,
- je oprávneným príjemcom a prijala minerálny olej prepravený na daňové územie v pozastavení dane,
- mala v držbe minerálny olej v pozastavení dane alebo oslobodený od dane a ten jej bol odcudzený; ak bola na taký minerálny olej zložená zábezpeka na daň, daňovým dlžníkom je právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá túto zábezpeku na daň zložila, vyrobila minerálny olej mimo pozastavenia dane.

**Správu** danej spotrebnej dane vykonáva výlučne colný úrad, pričom jeho miestna príslušnosť sa riadi u právnickej osoby jej sídlom a u fyzickej osoby jej trvalým pobytom. Zdaňovacím obdobím je kalendárny mesiac. Ak je daňovým dlžníkom prevádzkovateľ daňového skladu alebo oprávnený príjemca, ktorý v rámci podnikania opakovane prijíma tovar podliehajúci spotrebnej dani v pozastavení dane z iného členského štátu, je povinný najneskôr do 25. dňa nasledujúceho



kalendárneho mesiaca podať daňové priznanie a do tohto dátumu aj daň zaplatiť. Ostatní daňoví dlžníci sú povinní podať daňové priznanie najneskôr do 3 pracovných dní od vzniku daňovej povinnosti a v rovnakej lehote aj daň zaplatiť.

Čo sa týka aktuálnych zmien, novelou zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja, ktorá nadobudla účinnosť 1.1.2012, sa zaviedol okrem iného nový štatút „predajca pohonných látok“, pričom každá osoba, ktorá bude chcieť predávať v rámci podnikateľskej činnosti na daňovom území pohonné látky vymedzených kódov kombinovanej nomenklatúry bude povinná pred začatím predaja požiadať colný úrad o zaradenie do evidencie. Taktiež každá právnická osoba a fyzická osoba, ktorá bude chcieť obchodovať s vybraným minerálnym olejom<sup>337</sup> bude povinná požiadať colný úrad o vydanie povolenia na obchodovanie s minerálnym olejom, na ktorý nie je ustanovená sadzba dane a nepodlieha kontrole a postupu pri preprave<sup>338</sup> v prípade, že bude prepravovaný voľne.

#### 8.2.4 Daň z elektriky, uhlia a zemného plynu

Ešte koncom roka 2007 Národná rada SR schválila **zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu** a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja so zámerom zavedenia zdaňovania elektriny a pevných palív (uhlie a koks), ktoré dovtedy nepodliehali spotrebnej dani. Daňovým dlžníkom sa v súlade s legislatívou EÚ stal dodávateľ elektriny, uhlia a zemného plynu konečnému spotrebiteľovi, ktorý platí daň v cene za dodanú elektrinu, uhlie a zemný plyn. Do návrhu zákona boli premietnuté aj daňové zvýhodnenia – oslobodenia od dane na zákonom ustanovené účely, ako napríklad použitie v chemických, elektrolytických a metalurgických procesoch, spotreba elektriny, uhlia a zemného plynu na výrobu (ťažbu) elektriny, uhlia a zemného plynu, ďalej elektrina vyrobená z obnoviteľných zdrojov, elektrina, uhlie a zemný plyn použité v domácnostiach. Účinnosť sadzieb dane bol stanovený od 1.1.2008.

337 Zadefinovaný v ustanovení § 25a ods. 1 zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v z.n.p.

338 Sem patrí napr. aj tovar, ktorý sa svojím zložením a vlastnosťami približuje k minerálnemu oleju a mohol by byť použitý ako pohonná látka, ako palivo, ako prísada do pohonnej látky alebo by bol na tieto účely ponúkaný.

Environmentálne aspekty sa v slovenskej daňovej úprave uplatnili najmä cez rôzne daňové úľavy, ako napríklad nižšia spotrebná daň na bezolovnatý benzín a biopalivá, oslobodenie od cestnej dane pre vozidlá v kombinovanej doprave, náklady na prevádzku vlastného zariadenia na ochranu životného prostredia ako daňovo odpočítateľná položka. Zákon o spotrebnej dani za elektrinu, uhlie a plyn na jednej strane zaťažuje podnikateľský sektor, ale na strane druhej núti firmy sa zamýšľať nad energetickou náročnosťou ich výroby.

V zmysle predmetného zákona **platiteľom** predmetných ekologických daní je najmä právnická alebo fyzická osoba, ktorá dodala elektrinu, uhlie alebo zemný plyn na daňovom území konečnému spotrebiteľovi, alebo ich spotrebovala na daňovom území, alebo je výrobcom alebo obchodníkom s uhlím, alebo je plynárenským podnikom alebo dodávateľom zemného plynu, alebo dodala zemný plyn určený na výrobu stlačeného zemného plynu na daňovom území konečnému spotrebiteľovi stlačeného zemného plynu. Platiteľom dane je aj (i) konečný spotrebiteľ<sup>339</sup>, ktorému zahraničná osoba dodala elektrinu, uhlie alebo zemný plyn na daňovom území, okrem konečného spotrebiteľa elektriny, uhlia alebo zemného plynu, ktorý je koncovým odberateľom v domácnosti, (ii) zahraničná osoba, ktorá dodala elektrinu, uhlie alebo zemný plyn na daňovom území koncovému odberateľovi v domácnosti, (iii) právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá spotrebovala elektrinu, uhlie alebo zemný plyn oslobodené od dane na iný účel ako stanovuje zákon, alebo ktorá spotrebovala elektrinu, uhlie alebo zemný plyn, pri ktorých nevznikla daňová povinnosť podľa príslušných ustanovení zákona.<sup>340</sup>

Ostatná novela daného zákona, ktorá nadobudla účinnosť 1.1.2012 zaviedla nový typ daňového subjektu, a to platiteľa dane zo stlačeného zemného plynu<sup>341</sup>, pričom

339 Podľa § 11 ods. 1 zákona č. 609/2007 Z. z. platiteľom dane z elektriny s povinnosťou registrácie je aj osoba, ktorá vyrába elektrinu z obnoviteľného zdroja energie, ak už nie je registrovaná ako platiteľ dane z elektriny podľa § 10 ods. 1 písm. c) predmetného zákona. Podľa § 7 ods. 1 písm. e) zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu v z.n.p. od spotrebnej dane z elektriny je oslobodená elektrina vyrobená z obnoviteľného zdroja, ak sa jej výroba preukáže zárukou pôvodu elektriny z obnoviteľných zdrojov energie a ak ide o výrobu elektriny v solárnom zariadení, vo veternej elektrárni, v zariadení na využitie geotermálnej energie, vo vodnej elektrárni a v zariadení na využitie biomasy alebo výrobku vyrobeného z biomasy.

340 Pozri DURAČINSKÁ, Mária. Daňové právo. In: SIDAK, Mykola, DURAČINSKÁ, Mária a kol. Finančné právo. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2012. 480 s. ISBN 978-80-89603-04-6. S. 234.

341 § 39a zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu v z.n.p.

- stlačeným zemným plynom (CNG) sa rozumie zemný plyn stlačený v plniacej stanici kompresorom, ktorý možno použiť ako pohonnú látku, ktorá spĺňa požiadavky podľa technickej normy, alebo ako palivo;
- základom dane CNG, je množstvo CNG vyjadrené v kilogramoch. Daň sa vypočíta ako súčin základu dane a príslušnej sadzby dane.

Dňa 1.3.2012 nadobudla účinnosť ďalšia novela<sup>342</sup> zákona, podľa ktorej je od spotrebnej dane oslobodená elektrina, uhlie, resp. zemný plyn používaný koncovým odberateľom elektriny, uhlia, resp. zemného plynu v domácnosti, s výnimkou elektriny, uhlia resp. zemného plynu určeného na výrobu tepla a ohrev teplej úžitkovej vody dodanej do spoločného tepelného zdroja bytového domu. Z uvedeného vyplýva, že elektrina, uhlie, resp. zemný plyn používaný domácnosťou na varenie je oslobodený od spotrebnej dane. Ak koncový odberateľ zemného plynu v domácnosti odoberá zemný plyn na výrobu tepla a teplej úžitkovej vody do spoločného tepelného zdroja bytového domu, tento zemný plyn podlieha dani. Ak odberateľ nakupuje zemný plyn za účelom výroby tepla a teplej úžitkovej vody do spoločného tepelného zdroja bytového domu a súčasne používa zemný plyn na účely oslobodené od dane podľa § 31 ods. 1 písm. f) zákona, je povinný predložiť dodávateľovi zemného plynu informáciu o množstve zemného plynu, ktorý používa na účely oslobodené od dane, a to za každé odberné miesto samostatne.

### 8.2.5 Daň z pridanej hodnoty

V súvislosti so vstupom SR do EÚ zostal slovenským colným orgánom v kompetencii len výber dane z pridanej hodnoty v zmysle taxatívnych špecifík stanovených **zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z.n.p.** – čiže ide o **dovoz tovaru**, ktorým je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie EÚ v zmysle colných predpisov<sup>343</sup>. Navyše podľa § 21 ods. 1 písm. e) zákona o dani z pridanej hodnoty sa za dovoz tovaru považuje aj nezákonne dovezený tovar a tovar, ktorý bol nezákonne odňatý colnému dohľadu. Miestom dovozu tovaru je členský štát, na území ktorého sa tovar nachádza v čase, keď vstupuje na územie EÚ. Ak má

342 Článok V zákona č. 69/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré ďalšie zákony.

343 Bližšie k problematike DPH ako súčasti colného dlhu pozri: MÁTOUŠEK, Pavel – SABELOVÁ, Lenka. Meritum Clo. Praha: ASPI, a.s., 2007. 496 s. ISBN 978-80-7357-263-1. S. 242

Bližšie pozri: VRABKO, Marián. Správne právo. Procesná časť. Bratislava: VO PraF UK, 2007. s.246, ISBN 80-7160-206-X. S. 185 a nasl.

dovážaný tovar pri jeho vstupe na územie EÚ postavenie dočasne uskladneného tovaru alebo ak je umiestnený do slobodného colného pásma alebo do slobodného colného skladu, alebo ak je prepustený do colného režimu uskladňovanie v colnom sklade, do colného režimu aktívny zušľacht'ovací styk, do colného režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla a do colného režimu vonkajší tranzit alebo vpustený do teritoriálnych vôd, miestom dovozu tovaru je členský štát, v ktorom skončia tieto colné opatrenia. Základom dane pri dovoze tovaru je hodnota určená na colné účely podľa colných predpisov. Ak nie sú zahrnuté do colnej hodnoty tovaru, zahŕňajú sa do základu dane pri dovoze tovaru aj (i) dane, clá a iné platby splatné v zahraničí a splatné pri dovoze tovaru okrem dane, ktorá sa má vymerať, (ii) súvisiace náklady (výdavky), ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia vzniknuté do prvého miesta určenia v tuzemsku.

Daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu alebo dňom, v ktorom colný dlh vznikol iným spôsobom ako prijatím colného vyhlásenia. Daň je splatná v lehote pre splatnosť cla podľa colných predpisov. Dňom vzniku daňovej povinnosti pri dovoze tovaru vzniká platiteľovi dane právo na odpočítanie dane. Odpočítať daň pri dovoze tovaru môže platiteľ len v prípade, že daň zaplatil správcovi dane v tuzemsku (pri dovoze tovaru je správcom dane colný orgán).

Základná sadzba dane z pridanej hodnoty je v súčasnosti 20% zo základu dane a na tovary uvedené v prílohe č. 7 zákona o dani z pridanej hodnoty sa uplatňuje znížená sadzba dane 10 % zo základu dane.

### 8.3 Oblasť colného dohľadu

Pojem **colný dohľad** je definovaný v čl. 4 bode 13 Colného kódexu, chápe sa ním všeobecná činnosť colných orgánov, ktorou sa zabezpečuje dodržiavanie colných predpisov a prípadne aj ďalších právnych predpisov, ktoré sa vzťahujú na tovar podliehajúci colnému dohľadu.

Colný dohľad predstavuje zložitý právny režim, ktorému podlieha tovar dovážaný na územie Slovenskej republiky alebo prevážaný cezeň. Predstavuje kombináciu viacerých tradičných colných aktivít, ktoré sa navzájom dopĺňajú a nie sú kumulatívne obligatórne. Colný dohľad ako súbor aktivít zabezpečovaných Finančnou

správou Slovenskej republiky upravuje zákon č. 199/2004 Z. z. colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Podľa tohto zákona tovar prepravovaný cez hranice colného územia Európskej únie ako aj cez hranice slobodného pásma spadá na území Slovenskej republiky pod colný dohľad.<sup>344</sup> Rozhodujúcim právnym okamihom začiatku režimu colného dohľadu je prekročenie vonkajšej hranice Európskej únie, teda vstupom na colné územie Európskej únie a od tohto momentu podlieha colnému dohľadu. „V tomto zmysle tretie krajiny znamenajú vonkajšie prostredie, teda akúkoľvek krajinu, ktorá nie je členským štátom Európskej únie.“<sup>345</sup>

Colným dohľadom príslušné orgány zabezpečujú dodržiavanie colných predpisov a na tento účel môže byť tovar podrobený colným kontrolám.<sup>346</sup> Z uvedeného vyplýva to, čo už bolo naznačené vyššie. Colný dohľad je totiž súborom colných aktivít, ktoré sú obsahom pojmu colný dohľad. Colný dohľad však v Slovenskej republike možno vymedziť nielen colnou praxou alebo teoreticky vedeckým prístupom pododvetvia colného práva, ale aj legálne v zmysle colného zákona, podľa ktorého sa colný dohľad vykonáva:

- a) colnou kontrolou,
- b) colným konaním,
- c) následnou kontrolou,
- d) iným postupom colného orgánu podľa colného zákona alebo podľa osobitného predpisu<sup>347</sup>.

Na základe uvedeného možno konštatovať, že zákonodarca zvolil vymedzenie prostredníctvom jednotlivých činností. Colný zákon colný dohľad ako taký nedefinuje, len stanovuje spektrum činností, ktorými sa colný dohľad vykonáva.<sup>348</sup>

Vzhľadom na skutočnosť, že ide o činnosti, výkon ktorých zabezpečuje sústava štátnych orgánov, možno vyčítať sumárnemu označeniu tejto skupiny aktivít

344 Ustanovenie § 3 ods. 1 colného zákona.

345 VANIN, Ján. Právna úprava cla po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie. *Policijná teória a prax*. 2004, roč. XII, č. 4, s. 116-125. ISSN 1335-1370. S. 116.

346 MIČÁTEK, Vladislav. Colné právo. In: SIDAK, Mykola, DURÁČINSKÁ, Mária a kol. *Finančné právo*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2012. 480 s. ISBN 978-80-89603-04-6. S. 291.

347 Ustanovenie § 3 ods. 2 colného zákona.

348 PRIEVOZNIKOVÁ, Karin. Podstata a účel colného konania. Colné právo. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Finančné právo*. Bratislava: EPOS, 2008. 448 s. ISBN 978-80-8057-778-0. S. 234.

pojmom „dohľad“ nesprávne použitie. Teoreticky sa za dohľad vo všeobecnosti považuje činnosť, ktorá je zverená nezávislým orgánom/orgánu<sup>349</sup>. Preto je vhodnejšie aplikovať pojem dozor v zmysle výkonu „štátneho“ dozoru. Odhliadnuc od tejto nepresnosti možno považovať legálne vymedzenie colného dohľadu za postačujúce.

Osobitne je colný dohľad upravený pre neopracované diamanty pri ich dovoze, vývoze alebo preprave cez colné územie Európskej únie a osobitne pre peňažné prostriedky v hotovosti pri ich preprave, ak vstupujú na územie Slovenskej republiky z tretieho štátu alebo vystupujú z územia Slovenskej republiky do tretieho štátu, s dôrazom na kontrolu plnenia si informačnej (ohlasovacej) povinnosti.<sup>350</sup>

Za nosné činnosti colného dohľadu možno označiť colnú kontrolu a colné konanie. Vzhľadom na skutočnosť, že ide o procesné postupy colných orgánov, možno ich súhrnne označiť za predmet úpravy **colného práva procesného**.

### 8.3.1 Colná kontrola

V súlade s čl. 4 bod 14 Colného kódexu sa vymedzuje pojem „**kontrola vykonávaná colnými orgánmi**“. V tomto ponímaní ide o vykonávanie špecifických úkonov, ako je prehliadka tovaru, preverovanie existencie a pravosti dokladov, kontrola účtovných alebo iných dokladov, kontrola dopravných prostriedkov, kontrola batožiny a iného tovaru prepravovaného osobami alebo na osobách a vykonávanie úradných šetrení s cieľom zaistiť, aby boli dodržiavané colné predpisy, prípadne ďalšie právne predpisy, ktoré sa vzťahujú na tovar podliehajúci colnému dohľadu. Colné orgány môžu v súlade s podmienkami ustanovenými v platných právnych predpisoch vykonávať akékoľvek kontroly, ktoré považujú za potrebné v záujme zabezpečenia dodržiavania colných predpisov.<sup>351</sup>

Po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie nastal vo vykonávaní colnej kontroly zásadný obrat. Vykonávanie colných kontrol bolo zachované len na hraniciach so štátmi, ktoré nie sú členmi Európskej únie a na medzinárodných letiskách,

349 Typickým príkladom je bankový dohľad, zverený od štátu nezávislej dohliadacej autorite, napr. centrálnej banke.

350 Ustanovenia § 3a a § 4 colného zákona.

351 PRIEVOZNIKOVA, Karin. Podstata a účel colného konania. Colné právo. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Finančné právo*. Bratislava: EPOS, 2008. 448 s. ISBN 978-80-8057-778-0. S. 234.

kde colnej kontrole podliehajú iba lety smerujúce mimo územia Európskej únie alebo priletajúce z krajín, ktoré nie sú jej členmi. Takéto colné kontroly zostali zachované aj v prístavoch.<sup>352</sup>

**Výkon colnej kontroly** je realizáciou konkrétnych colných procesno-právnych oprávnení colného orgánu, ktorá spočíva v porovnávaní deklarovaného stavu (v colnom vyhlásení) so stavom faktickým (zistením priamo kontrolou u fyzickej alebo právnickej osoby) a právnym (podľa colných predpisov).

Príslušný colný orgán kontroluje, či dovážaný výrobok:

- a) pri jeho správnej inštalácii, údržbe a používaní nemá vlastností, ktoré odôvodňujú podozrenie z vážneho a bezprostredného ohrozenia zdravia a bezpečnosti,
- b) má pripojenú spríevodnú dokumentáciu podľa osobitného predpisu,
- c) má vyhlásenie o zhode (certifikát zhody) a správne umiestnené označenie zhody.

Príslušný colný orgán je oprávnený vykonať colnú kontrolu každej fyzickej osoby alebo právnickej osoby, ktorá má tovar podliehajúci colnému dohľadu alebo možno predpokladať, že má tovar podliehajúci colnému dohľadu. Osobitým príkladom výkonu colnej kontroly, že prípad dôvodného podozrenia, že fyzická osoba alebo právnická osoba má tovar, ktorý podlieha colnému dohľadu (**výkon colnej prehliadky**). V zmienenom prípade je colný orgán oprávnený vykonať prehliadku tejto fyzickej osoby a prehliadku prevádzkových priestorov fyzickej alebo právnickej osoby. Prehliadku môže colný orgán vykonať až vtedy, ak je jeho výzva na vydanie tovaru podliehajúceho colnému dohľadu bezvýsledná. Na žiadosť prehliadanej fyzickej osoby alebo na žiadosť zamestnanca právnickej osoby sa môže prehliadka vykonať za prítomnosti inej fyzickej osoby. Účasť inej osoby možno odoprieť, ak by mohlo dôjsť k ohrozeniu jej života alebo zdravia. Stojí za zmienku, že colný zákon vlastne kumuluje oprávnenie prehliadky fyzickej osoby s prehliadkou jej prevádzkových priestorov. Napriek tomu je pritom možné domnievať sa, že výkon jednej prehliadky nepodmieňuje zákonite súčasný výkon prehliadky druhej. Prehliadku fyzickej osoby vykoná len osoba rovnakého pohlavia. O vykonaní tejto prehliadky musí colný orgán vyhotoviť úradný záznam.

352 VANIN, Ján. Právna úprava cla po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie. *Policijná teória a prax*. 2004, roč. XII, č. 4, s. 116-125. ISSN 1335-1370. S. 119-120.

**Colná kontrola obsahu poštových zásielok**, na ktoré sa vzťahuje listové tajomstvo, sa vykoná, len za dôvodného podozrenia, že poštové zásielky obsahujú nielen písomné oznámenie, ale aj tovar. Skutočnosť, že bola vykonaná colná kontrola, je colný orgán povinný potvrdiť na obale poštovej zásielky a vyhotoviť o tom úradný záznam.

Colnej kontrole s jej jednotlivými právomocami nemožno vystaviť určitý okruh osôb, majetku a korešpondencie, ktoré spadajú pod ochranu podľa medzinárodného práva. Ide o:

- a) zahraničné fyzické osoby, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodného práva;
- b) batožinu, ktorú dováža, vyváža alebo prepravuje v colnom režime tranzit fyzická osoba, ktorá požíva výsady a imunity podľa medzinárodného práva;
- c) diplomatickú a konzulárnu poštu, ktorej sa poskytuje ochrana podľa medzinárodného práva;
- d) úradnú korešpondenciu, ktorej sa poskytuje ochrana podľa medzinárodného práva a
- e) diplomatickú a konzulárnu poštu Ministerstva zahraničných vecí SR.

### **Súčinnosť**

Pri realizácii colného dohľadu je osoba, u ktorej sa vykonáva colný dohľad, povinná strpieť úkony potrebné na vykonanie colného dohľadu a poskytnúť colnému orgánu nevyhnutnú súčinnosť. Osobitne je povinnosť poskytnúť súčinnosť dôležitá pri výkone colnej kontroly. Konkrétne ide o:

#### povinnosť:

- osoby, ktorá uskutočnila dovoz, vývoz alebo tranzit tovaru,
- alebo osoby, ktorá sa priamo alebo nepriamo zúčastňuje na dovoze, vývoze alebo tranzite tovaru,
- alebo osoby, u ktorej sa nachádza alebo možno predpokladať, že sa nachádza tovar podliehajúci colnému dohľadu

umožniť colnému orgánu vykonať colný dohľad v stavbách vrátane bytu, v dopravných prostriedkoch, na pozemkoch, ktoré vlastní, užívajú alebo spravujú a poskytnúť potrebné doklady, údaje a informácie;



povinnosť podnikateľa umožniť colným orgánom vstup do prevádzkových priestorov alebo dopravných prostriedkov a poskytnúť im potrebnú súčinnosť, najmä poskytnúť zariadenia potrebné na manipuláciu s tovarom a na vykonávanie prehliadky tovaru. V tejto súvislosti colné orgány musia uhradiť podnikateľovi všetky náklady na jeho žiadosť;

edičnú povinnosť predložiť na výzvu colného orgánu doklad osvedčujúci, že tovar bol riadne dovezený, alebo doklad o kúpe, dodací list alebo iný dôkazný prostriedok, z ktorého je zrejmé, že tovar pochádza od osôb oprávnených podnikat'

archivačnú povinnosť uchovávať všetky doklady súvisiace priamo alebo nepriamo s dovozom, vývozom alebo tranzitom tovaru počas 10 rokov.

Okrem uvedenej súčinnosti poskytovanej osobami, vo vzťahu ku ktorým colné orgány plnia svoje úlohy, majú zákonnú informačnú povinnosť presne zákonom vymedzené okruhy subjektov. Sú to súdy, iné štátne orgány, orgány územnej samosprávy, iné orgány verejnej moci, notári, exekútori, pre ktorými prebieha konanie, banky, pobočky zahraničných bánk<sup>353</sup>, poštový podnik, právnické osoby, ktoré ex offo alebo vzhľadom na predmet svojej činnosti vedú evidenciu osôb a ich majetku, podnikateľ poskytujúci elektronickú komunikačnú sieť alebo elektronickú komunikačnú službu, dopravcovia, vydavatelia tlače, štátne orgány na úseku výkonu kontroly, prevádzkovateľ informačného systému prevádzkovaného na základe osobitného predpisu. Uvedené subjekty sú informácie povinné vydať na písomnú žiadosť colného orgánu. Osoby, ktoré majú listiny alebo iné veci, ktoré môžu byť dôkazným prostriedkom pri colnom dohľade majú edičnú povinnosť takéto veci vydať colnému orgánu, ktorý o prevzatí vyhotoví písomné potvrdenie.

Mnohé úkony pri výkone colnej kontroly sa realizujú konkludentne, alebo na požiadanie, napr. zbežným prehliadnutím motorového vozidla colníkom.

### 8.3.2 Následná kontrola

Ide o tú oblasť colného dohľadu, ktorá bola personálne posilnená vo väzbe na jej rozšírenie v dôsledku organizačných zmien po vstupe do Európskej únie.<sup>354</sup>

353 Možno tu hovoriť o prelomení bankového tajomstva. Pozri MIHÁLIKOVÁ, Anna. Bankové tajomstvo. In: Kolektív autorov. *Finančno-právne epistoľy*. Bratislava: EPOS, 2005. s. 205-212. ISBN 80-8057-625-4. S. 209.

354 Blížšie pozri VANIN, Ján. Právna úprava cla po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie. *Polícajná teória a prax*. 2004, roč. XII, č. 4, s. 116-125. ISSN 1335-1370. S. 121.

Následnú kontrolu môže colný orgán (konkrétne colný úrad) vykonať v lehote troch rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť zaplatiť clo alebo tovaru bolo pridelené colne schválené určenie alebo použitie.<sup>355</sup> V súlade s dikciou ustanovenia § 24 ods. 1 a § 85 ods. 1 v spojení s ods. 2 colného zákona sú týmito skutočnosťami teda ukončenie colného konania alebo ukončenie všeobecného správneho konania o vymeraní colného dlhu,<sup>356</sup> ktoré sa realizuje podľa zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov<sup>357</sup>. V zmysle uvedeného je preto nevyhnutné chápať následnú kontrolu ako colnú aktivitu, ktorou je dodatočná kontrola údajov v starých colných vyhláseniach po prepustení tovaru s cieľom presvedčiť sa o ich správnosti. O to viac potom nadobúda na význame vyššie spomenutá archivačná povinnosť kontrolovanej osoby.

Následná kontrola sa spravidla začína dňom, ktorý je ako dátum začatia následnej kontroly uvedený v písomnom oznámení o začatí následnej kontroly kontrolovanej osobe.<sup>358</sup> Oznámenie o začatí následnej kontroly okrem toho obsahuje miesto jej vykonania, predmet<sup>359</sup> (t.j. údaje o colných vyhláseniach, na ktoré sa vzťahuje). Následnú kontrolu možno zahájiť aj bez písomného oznámenia, a to ak hrozí, že účtovné alebo iné doklady budú znehodnotené, zničené, pozmenené, alebo ak by iné okolnosti mohli znemožniť vopred oznámené začatie následnej kontroly.

Kontrolovaná osoba má pri výkone následnej kontroly oprávnenia a povinnosti, ktoré korešpondujú s povinnosťami všeobecnej súčinnosti v colnej kontrole. Kontrolovaná osoba je napríklad oprávnená požadovať predloženie služobného preukazu colníka vykonávajúceho následnú kontrolu, podávať proti jeho postupu námietky a vyjadriť sa pred ukončením následnej kontroly k nedostatkom zisteným následnou kontrolou a k podkladom na vyhotovenie protokolu. O námietkach rozhodne riaditeľ colného úradu vykonávajúceho následnú kontrolu. Ak sú námietky odôvodnené (napr. z dôvodu porušenia zásady proporcionality), vyhovie im, inak ich zamietne. Proti rozhodnutiu o námietkach nemožno podať odvolanie.

355 Rozhodujúca je skutočnosť, ktorá nastala neskôr.

356 Správne konanie o dodatočnom vymeraní colného dlhu môže byť výsledkom následnej kontroly tak, ako to možno dedukovať zo znenia ustanovenia § 12 ods. 22 colného zákona.

357 KAČMÁR, Marián. Colné konanie a jeho osobitné zásady. *Justičná revue*. 2009, roč. 61, č. 2, s. 235-243. ISSN 1335-6461. S. 239.

358 Porovnaj MIČÁTEK, Vladislav. Colné právo. In: SIDAK, Mykola, DURAČINSKÁ, Mária a kol. *Finančné právo*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2012. 480 s. ISBN 978-80-89603-04-6. S. 294.

359 Predmet následnej kontroly je možné rozšíriť v rámci priebehu následnej kontroly.

Colný orgán naproti tomu disponuje príslušnými zodpovedajúcimi povinnosťami a kompetenciami, ktoré sú v colnom zákone explicitne v zmysle zásady legality menované. Zaujímavým je oprávnenie colného orgánu na realizáciu dokazovania, a to v záujme zistenia skutočného stavu vecí (zásada materiálnej pravdy), pričom podľa svojej úvahy (diskrečná právomoc) hodnotí dôkazy jednotlivo a súčasne v ich vzájomnej súvislosti (zásada voľného hodnotenia dôkazov).<sup>360</sup> Colný orgán môže odoberať vzorky tovaru a o tejto skutočnosti musí vydať kontrolovanej osobe písomné potvrdenie. Analýzu alebo podrobnejšie preskúmanie odobratých vzoriek tovaru vykonáva laboratórium alebo špecializované zariadenie inej právnickej osoby.

Následná kontrola môže byť ukončená dvomi spôsobmi v závislosti od jej zistení:

- a) Zistené skutočnosti preukazujú, že colné predpisy boli použité správne. Colný orgán vyhotoví **záznam z následnej kontroly. Dňom vyhotovenia tohto záznamu je následná kontrola ukončená** a záznam sa doručí kontrolovanej osobe do vlastných rúk.
- b) Zistené skutočnosti preukazujú, že colné predpisy boli použité na základe nesprávnych alebo neúplných údajov. V tomto prípade colný orgán vyhotoví **protokol o následnej kontrole. Dňom vyhotovenia protokolu je následná kontrola ukončená** a protokol sa doručí kontrolovanej osobe do vlastných rúk.

Evidencia o výsledku z následnej kontroly sa odlišuje vo svojom obsahu, predovšetkým vyjadrením zásadného stanoviska colného úradu, ktoré predstavuje *prekážku res iudicata*, t.j. colný zákon neupravuje tzv. opätovnú kontrolu tak, ako je to napr. u daňovej kontroly.<sup>361</sup> Záznam z následnej kontroly obsahuje vyjadrenie colného úradu, že nezistil skutočnosti, ktoré by preukazovali, že colné predpisy boli uplatnené na základe nesprávnych alebo neúplných údajov. Protokol o následnej kontrole obsahuje vymedzenie zistených a preukázaných nedostatkov, skutočností,

360 Táto zásada sa prejavuje dokonca aj v štádiu vyhotovenia protokolu o následnej kontrole, keď je na zvážení colného úradu, akým spôsobom zistí (identifikuje) podklady na vyhotovenie protokolu a v akom rozsahu ich uplatní na jeho vyhotovenie (dikcia „určuje colný úrad“, pozri ustanovenie § 12 ods. 15 colného zákona).

361 Porovnaj ustanovenie § 44 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

ktoré boli podkladom na vyhotovenie protokolu, vrátane úvah, ktorými bol colný úrad vedený pri hodnotení dôkazov. Dátum začatia a dátum ukončenia následnej kontroly sa explicitne uvádzajú v oboch druhoch dokumentov.

Postup colného úradu v rámci následnej kontroly, ktorá zistila skutočnosti nasvedčujúce tomu, že colné predpisy boli uplatnené na základe nesprávnych alebo neúplných údajov, je nasledovný:

- colný úrad je povinný umožniť kontrolovanej osobe oboznámiť sa so zistenými nedostatkami a podkladom na vyhotovenie protokolu v primeranej lehote,
- colný úrad písomne vyzve kontrolovanú osobu, aby sa dostavila na prerokovanie zistených nedostatkov<sup>362</sup>,
- pri prerokovaní zistených nedostatkov má kontrolovaná osoba právo vyjadriť sa k zisteným nedostatkom – jej vyjadrenia sa zaznamenávajú do zápisnice o prerokovaní nedostatkov, colný úrad do nej uvedie, ako sa vysporiadal s vyjadreniami kontrolovanej osoby,
- po prerokovaní nedostatkov podpíše zápisnicu kontrolovaná osoba a colníci, ktorí sa zúčastnili na prerokovaní,
- ak zistené skutočnosti preukázali, že colné predpisy boli uplatnené na základe nesprávnych alebo neúplných údajov, colný úrad vyhotoví protokol o následnej kontrole, pričom rozsah a spôsob zisťovania podkladov na vypracovanie protokolu určuje colný úrad,
- protokol podpíše kontrolovaná osoba, colníci, ktorí následnú kontrolu vykonali a oprávnený pracovník colného úradu; deň podpísania (resp. deň odmietnutia podpisu kontrolovanou osobou) sa považuje **za deň vyhotovenia protokolu**, ak sa kontrolovaná osoba nezúčastní na jeho prerokovaní, je dňom jeho vyhotovenia deň, ktorý je vo výzve určený na prerokovanie.

Zápisnica o prerokovaní nedostatkov zistených následnou kontrolou je rozhodujúcim podkladom, ktorý rozhodne o ďalšom procesnom postupe colného úradu v závislosti od toho, či sa preukázala správna aplikácia colných predpisov (nasleduje záznam z následnej kontroly) alebo nie (nasleduje vypracovanie protokolu).

362 Ak zistené skutočnosti nasvedčujú tomu, že sa má dodatočne vymerat' colný dlh, colný úrad vo výzve zároveň upovedomí kontrolovanú osobu, že začína všeobecné správne konanie o dodatočnom vymeraní colného dlhu, ktoré sa realizuje podľa zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov. Dôkazy, ktoré sa vykonali v rámci procesu následnej kontroly pred začatím tohto konania, nie je potrebné opätovne vykonať. Odôvodnením správneho rozhodnutia o dodatočnom vymeraní colného dlhu je protokol o následnej kontrole, ktorý sa doručuje spolu s týmto rozhodnutím.

Odmietnutie kontrolovanej osoby podpísať zápisnicu alebo protokol o následnej kontrole nie je prekážkou v ukončení následnej kontroly. Táto skutočnosť sa prosto uvedie v príslušnom zápise spolu s dôvodom takého konania, resp. nekonania. Záznam z následnej kontroly kontrolovaná osoba nepodpisuje (ide zrejme o jednostranné „vyhlásenie“ colného úradu o súlade s colnými predpismi).

Osobitne stojí za zmienku právo kontrolovanej osoby prerokovať protokol, ktoré implicitne vyplýva z ustanovenia § 12 ods. 18 a 20 colného zákona. Aj keď v procese následnej kontroly, ktorá vedie na základe preukázaných skutočností k vypracovaniu protokolu, nie je toto prerokovanie podrobnejšie upravené, možno vychádzať z toho, že k prerokovaniu protokolu dochádza pri jeho podpise oboma stranami (colný úrad – kontrolovaný subjekt), a to na základe zaslania písomnej výzvy na prerokovanie protokolu colným úradom kontrolovanému subjektu.

### 8.3.3 Colné konanie

Colným konaním sa rozumie podľa ustanovenia § 24 ods. 1 colného zákona konanie, ktorého účelom je rozhodnúť, či a za akých podmienok sa tovar, ktorý sa dováža, vyváža alebo prepravuje cez územie Slovenskej republiky, prepúšťa do navrhovaného colného režimu alebo sa mu prideli iné navrhované colne schválené určenie alebo použitie. Colné konanie je procesno-právny postup colných orgánov, ktorý sa realizuje v rámci colného dohľadu. Ide o osobitný druh správneho konania<sup>363</sup>, ktorý je vymedzený prostredníctvom exaktne uvedených pojmových znakov v zmiene- nom ustanovení § 24 ods. 1. Stotožňovanie, prípadne pripodobňovanie definície všeobecného správneho konania na definíciu colného konania je preto nevyhnutné odmietnuť. Definícia colného konania napríklad ako „... *právom upravený postup, v ktorom príslušný colný orgán rozhoduje o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb pri dovoze, vývoze a tranzite tovaru, v ktorom tieto osoby vystupujú ako nositelia práv a povinností,*“<sup>364</sup> je vecno-právne nesprávna. Colné orgány rozhodujú o subjek-

363 MIČÁTEK, Vladislav. Colné právo. In: SIDAK, Mykola, DURÁČINSKÁ, Mária a kol. *Finančné právo*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2012. 480 s. ISBN 978-80-89603-04-6. S. 294. Na osobitosť tohto druhu právne relevantného konania poukazuje prostredníctvom jeho viacerých charakteristických črt K. Prievozníková v publikácii BABČÁK, Vladimír a kol. *Finančné právo*. Bratislava: EPOS, 2008. 448 s. ISBN 978-80-8057-778-0. S. 251.

364 CAKOCIOVÁ, Karin. Teoretické aspekty niektorých pojmov procesného práva s dôrazom na colné konanie. In: Kolektív autorů. *Teoretické otázky finančného práva. Sborník z konferencie. Acta Universitatis Carolinae č. 3-4*. Praha: Iuridica, 2003. s. 35-47. ISSN 0323-0619. S. 41. Obdobne PRIEVOZNÍKOVÁ, Karin. Podstata a účel colného konania. Colné právo. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Finančné právo*. Bratislava: EPOS, 2008. 448 s. ISBN 978-80-8057-778-0. S. 248.

tívných právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb v rámci viacerých právnych procesov, ktoré súhrnne možno označiť ako konanie pred colnými orgánmi. Týmto konaním sú konanie daňové, správne, priestupkové, konanie o colnom delikte a colné konanie. Vzťah colného konania a konania pred colnými orgánmi nie je synonymický – je vzťahom špeciálneho a všeobecného: každé colné konanie je konaním pred colnými orgánmi, ktoré je obsahovo širšou kategóriou, pokiaľ ide o rozsah a rôznorodosť aktivít colných orgánov.<sup>365</sup> Colné konanie je na rozdiel od ostatných menovaných konaní pred colnými orgánmi v teórii finančného práva dlhodobo prehliadané, prípadne sa mu venuje neadekvátny rozsah.<sup>366</sup>

V zmysle ustanovenia § 85 ods. 1 colného zákona sa na konanie podľa tohto zákona vzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní, ak tento zákon neustanovuje inak. Platí tak zásada *lex specialis derogat legi generali*.<sup>367</sup> Obsahovo uvedená formulácia vyjadruje dve skutočnosti: subsidiaritu správneho poriadku a negatívne vymedzenie pôsobnosti. Subsidiarita vyjadruje vzťah všeobecného a špeciálneho predpisu. Negatívne vymedzenie pôsobnosti správneho poriadku znamená, že ustanovenia správneho poriadku sa na určité konanie nevzťahujú vôbec. Toto je odôvodnené tým, že ide o iný typ rozhodovania, aký sa uplatňuje vo všeobecnom správnom konaní.<sup>368</sup>

Účastníkom colného konania je deklarant, ktorý si môže zvoliť zástupcu (priameho alebo nepriameho) na konanie pred colnými orgánmi (konkrétne colným úradom) v colnom konaní.

Colné konanie sa spravuje ako každé konanie súborom interpretačných a aplikačných pravidiel – procesnými zásadami, ktorými sú hlavne zásada zákonnosti, zásada formálnej pravdy, zásada materiálnej pravdy, dispozičná zásada, zásada oficiality, zásada dvojstupňového konania, zásada neformálnosti, zásada hospodárnosti,

365 Pozri KAČMÁR, Marián. Colné konanie a jeho osobitné zásady. *Justičná revue*. 2009, roč. 61, č. 2, s. 235-243. ISSN 1335-6461. S. 235.

366 Napríklad pozri BALKO, Ladislav, BABČÁK, Vladimír a kol. *Finančné právo*. 2. vydanie. Bratislava: Eurokódex, s.r.o., 2009. 688 s. ISBN 978-80-89447-02-2. S. 486.

367 BRTKO, Róbert. *Základy práva*. Bratislava: cr.sk s.r.o., 2011. 216 s. ISBN 978-80-8137-013-7. S. 193. Obdobne MIČÁTEK, Vladislav. Colné právo. In: SIDAK, Mykola, DURÁČINSKÁ, Mária a kol. *Finančné právo*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2012. 480 s. ISBN 978-80-89603-04-6. S. 295.

368 SOBIHAR, Jozef. *Správny poriadok. Komentár*. Bratislava: IURA EDITION, 2007, 352 s. ISBN 978-80-8078-182-8. S. 24-25.

zásada rýchlosti konania, zásada úzkej súčinnosti osôb zúčastnených na colnom konaní.<sup>369</sup> Niektoré z uvedených zásad sú vyjadrené aj v colnom zákone, iné sú colnému konaniu imanentné z jeho povahy. V nasledovnom sa poukáže len na zásady, o ktorých sa colný zákon zmieňuje:

1. Začatie colného konanie je riadené výhradne **dispozičnou zásadou**, vyjadrenou v ustanoveniach § 24 ods. 2 a 36a ods. 1 colného zákona. To znamená, že colné konanie sa začína vždy na návrh, a to buď *podaním colného vyhlásenia deklaranta* (ktorým sa navrhuje prepustenie tovaru do colného režimu alebo pridelenie iného colne schváleného určenia alebo použitia), *alebo písomnou žiadosťou držiteľa tovaru* o pridelenie colne schváleného určenia alebo použitia zničenie tovaru. Miestom podania colného vyhlásenia je spravidla vnútrozemský colný úrad. Colné vyhlásenie musí byť vyplnené v štátnom jazyku, v opačnom prípade je colný orgán oprávnený požadovať jeho úradný preklad do štátneho jazyka. Prijatie písomného colného vyhlásenia osvedčí colník svojím podpisom, u colného vyhlásenia podaného prostredníctvom zariadenia na spracovanie a prenos údajov prijatie potvrdí elektronická podateľňa. Tovar sa predkladá v colnom priestore príslušného colného úradu počas jeho úradných hodín. Po podaní colného vyhlásenia koná colný orgán z úradnej povinnosti, pričom účastník konania už nie je oprávnený vziať návrh na začatie konania späť. Jediným spôsobom, ako môže deklarant ešte usmerniť colné konanie, je len žiadosť deklaranta o zrušenie už prijatého colného vyhlásenia, a to s účinkom zastavenia colného konania.
2. Ďalšou zásadou, ktorá je pre colné konanie typická, je **zásada neformálnosti**, ktorá vyplýva zo záujmu na rýchlosti a hospodárnosti tohto konania, pretože je nevyhnutné pri všetkej snahe o dohľadnutie na dodržiavanie colných predpisov zabezpečiť plynulosť pohybu tovaru medzi štátmi, najmä so zreteľom na špecifické situácie (napr. tovar podliehajúci rýchlej skaze). Táto zásada má v colnom konaní dva aspekty. Tým prvým je skutočnosť, že deklarant môže podať colné vyhlásenie aj ústne alebo iným úkonom, ktorým prejavuje svoju vôľu vo vzťahu k tovaru. Colné predpisy zároveň v týchto prípadoch kladú minimálne, prípadne žiadne formálne požiadavky aj na rozhodnutia colných orgánov. Colný orgán môže vydať rozhodnutie v ústnej forme alebo iným úkonom (pokynom ruky) – možno konštatovať, že v takýchto prípadoch má colné konanie výsostne fiktívny charakter, keďže sa skladá z konkludentného a fiktívneho úkonu. Vydávanie ústnych alebo fiktívnych rozhodnutí však naráža na praktický problém dokazovania, a to najmä pri výkone následnej

369 KAČMÁR, Marián. Colné konanie a jeho osobitné zásady. *Justičná revue*. 2009, roč. 61, č. 2, s. 235-243. ISSN 1335-6461. S. 239.

kontroly.<sup>370</sup> Druhý aspekt tejto zásady v colnom konaní vyplýva priamo z ustanovenia § 24 ods. 3 a 4 colného zákona. Colné konanie sa totiž môže realizovať jednak štandardným postupom, jednak zjednodušeným postupom. Spravidla sa uskutočňuje štandardným postupom, v rámci ktorého sú colný orgán a deklarant povinní dodržať všetky colné formality upravené colnými predpismi. Zjednodušeným postupom možno uskutočniť colné konanie len ak colný orgán povolil vylúčenie niektorých colných formalít. Môže ísť o tieto formy: *podanie neúplného colného vyhlásenia, zjednodušeného colného vyhlásenia a miestne colné konanie.*

3. Napokon možno v colnom zákone nájsť zmienku o uplatňovaní **zásady materiálnej pravdy**, ktoré je však pre colný orgán fakultatívne. V zmysle ustanovenia § 27 ods. 1 colného zákona colný úrad je na účel zistenia skutkového stavu veci oprávnený overovať aj podklady a skutočnosti, ktoré vyšli najavo inak ako z podnetu deklaranta alebo iného účastníka colného konania a vykonať aj iné ako navrhnuté dôkazy. Inak sa zásada materiálnej pravdy neuplatňuje a colné konanie zostáva len pri formálnej pravde, deklarovanom stave účastníkom konania. Úplné zistenie stavu veci musí ustúpiť rýchlosti a hospodárnosti konania. Aplikácia zásady materiálnej pravdy je však prirodzene nevyhnutná pri zamietavých rozhodnutiach colných orgánov, alebo rozhodnutiach, ktorými sa nevyhovelo v plnom rozsahu, na ktoré sa vzťahuje všeobecné správne konanie s jeho normatívnym príkazom zistenia skutkového stavu. Za zmienku stojí aj skutočnosť, že zásada materiálnej pravdy sa pritom striktne dodržiava pri inom colnom procese, ktorým je výkon následnej kontroly colným úradom.

Ako bolo už vyššie naznačené **konanie o vymeraní colného dlhu alebo o dodatočnom vymeraní colného dlhu je všeobecným správnym konaním**, opierajúcim sa o dôkazné prostriedky (napr. protokol o následnej kontrole), pretože v zhode s dikciou ustanovenia § 24 ods. 1 colného zákona nesmeruje, resp. sa v ňom nerozhoduje o prepustení tovaru do navrhovaného colného režimu ani o pridelení iného navrhovaného colne schváleného určenia alebo použitia.

Colné konanie sa vykonáva v colnom priestore príslušného colného úradu. Mimo colného priestoru možno zrealizovať colné konanie len ak to umožňujú prevádzkové pomery a ak sa nenaruší pravidelná činnosť colného úradu, pričom tento ho môže podmieniť zabezpečením nákladov s tým spojených. O jeho vykonanie mimo colného priestoru môže požiadať deklarant z dôvodu hospodárnosti a naliehavosti

---

370 Tamtiež, s. 241.



(napr. tovar podlieha rýchlej skaze, preprava zvierat). V tomto možno badať prvky **zásad hospodárnosti a rýchlosti konania**, vyjadrené v ustanovení § 26 ods. 3 colného zákona.

### 8.3.3.1 *Začatie a priebeh colného konania*

Colné konanie prebieha v určitých na seba nadväzujúcich štádiách: začatie colného konania, zisťovanie podkladov, vydanie samotného rozhodnutia v colnom konaní.

Pri začatí colné konania sa uplatňuje ako už bolo naznačené zásada dispozičná, t.j. colné konanie sa začína podaním colného vyhlásenia, ktoré je de iure návrhom na začatie konania. Colné vyhlásenie je úkonom, ktorým deklarant prejavuje vôľu stanoveným spôsobom a formou, aby bol tovar prepustený do navrhovaného colného režimu. Colné konanie sa ex offio nezačína, teda nie je možné pri jeho začatí uplatniť zásadu oficiality. Prijatie colného vyhlásenia sa deklarantovi potvrdzuje. Colné vyhlásenie je možné podať nasledovnými spôsobmi:

- písomne,
- prostredníctvom zariadenia na spracovanie údajov,
- ústne,
- iným, (konkludentným) spôsobom.

Priebeh colného konania je časovo vymedzeným úsekom od okamihu začatia colného konania pod vydanie rozhodnutia colným orgánom. Počas priebehu konania môže dôjsť k vykonaniu viacerých procesných úkonov zo strany deklaranta alebo colného orgánu.

Procesnými úkonmi deklaranta sú:

- žiadosť deklaranta o vykonanie opravy údajov v colnom vyhlásení prijatom colným orgánom,
- žiadosť deklaranta o zrušenie už prijatého colného vyhlásenia (dispozícia konaním).

Procesnými úkonmi colného orgánu sú:

- obligatórne a fakultatívne prípady odmietnutia prijatia colného vyhlásenia<sup>371</sup>.

371 PRIEVOZNÍKOVÁ, Karin. Začatie a priebeh colného konania. Colné právo. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Finančné právo*. Bratislava: EPOS, 2008. 448 s. ISBN 978-80-8057-778-0. S. 258-259.

Výsledkom procesu colného konania je rozhodnutie v colnom konaní, ktoré sa považuje za individuálny správny akt, ktorý vydáva colný orgán konkrétnej fyzickej alebo právnickej osobe.

### 8.3.3.2 Rozhodnutia v colnom konaní

Pojem „rozhodnutie“ v colnom konaní právne záväzné akty Európskej únie vôbec nepoužívajú. Právna úprava colného zákona je v tomto pomerne strohá a koncentruje sa najmä v ustanoveniach § 36. Podľa teórie colného práva možno rozhodnutia v colnom konaní klasifikovať z rôznych hľadísk:

- podľa toho, či sa nimi právne vzťahy zakladajú, menia alebo rušia, alebo či iba deklarujú ich existenciu/neexistenciu (konštitutívne; deklaratórne rozhodnutia),
- podľa toho, či sa na rozhodnutie vzťahuje správny poriadok (rozhodnutia, na ktoré sa vzťahuje; rozhodnutia, na ktoré sa nevzťahuje; rozhodnutia, na ktoré nevzťahuje ani správny poriadok ani žiadne z náležitostí písomného rozhodnutia podľa colného zákona – ústne rozhodnutia a rozhodnutia vydané iným úkonom, t.j. konkludentne, resp. ide o tzv. fiktívne rozhodnutia),
- podľa formy, v akej je rozhodnutie vydané (písomné; rozhodnutia, ktoré nemajú predpísanú formu – ústne a konkludentné, fiktívne; rozhodnutia vo forme písomného colného vyhlásenia, ktoré bolo potvrdené colným orgánom alebo rozhodnutia vo forme iného dokladu vydaného colným orgánom, ktorý nespĺňa náležitosti písomného rozhodnutia),
- podľa rozsahu, v akom sa vyhovie/nevyhovie návrhu na prepustenie tovaru do navrhovaného colného režimu (rozhodnutia, ktorými sa tovar prepúšťa; rozhodnutia, ktorými sa zamieťa návrh na prepustenie; rozhodnutia, ktorými sa nevyhovie návrhu na prepustenie v plnom rozsahu).<sup>372</sup>

Kritériom klasifikácie **meritorných rozhodnutí, ktorými sa návrhom v plnom rozsahu vyhovie (tovar sa prepúšťa do navrhovaného colného režimu)**<sup>373</sup>, môže byť aj forma colných vyhlásení, ktorá následne korešponduje forme colných rozhodnutí (písomné, ústne, iným úkonom – konkludentné, napr. mávnutie ruky colníka, alebo fiktívne). K tomuto kritérium, vychádzajúcemu priamo zo zákonnej

372 Pozri PRIEVOZNÍKOVÁ, Karin. Rozhodnutie v colnom konaní. Colné právo. In: BABČÁK, Vladimír a kol. *Finančné právo*. Bratislava: EPOS, 2008. 448 s. ISBN 978-80-8057-778-0. S. 260-264.

373 Takéto pozitívne rozhodnutia sa považujú zároveň za rozhodnutia o oslobodení tovaru od dovozného cla.

úpravy, sa prikláňa M. Kačmár,<sup>374</sup> ktorý hovorí o tzv. „párovom jave“. Uvedený typ písomných rozhodnutí musí obsahovať obsahové náležitosti podľa colného zákona (avšak neobsahuje esenciálne časti klasického správneho rozhodnutia podľa správneho poriadku: výrok, odôvodnenie, poučenie). Ak nejde o písomné rozhodnutie (ústne, iným úkonom vykonané), obsahové náležitosti podľa colného zákona obsahovať nemusia. Na písomné vyhotovenie rozhodnutia, ktorým sa vyhovie v plnom rozsahu (obdobne logicky na takéto rozhodnutia vykonané ústne alebo iným úkonom), sa nevzťahuje správny poriadok. Naproti tomu rozhodnutie, ktorým sa návrh zamieta alebo ktorým sa návrhu nevyhovie v plnom rozsahu, má formu rozhodnutia podľa správneho poriadku.

Za písomné rozhodnutie sa považuje aj colným úradom potvrdené písomné colné vyhlásenie alebo iný doklad ním vydaný, ktorý spĺňa obsahové náležitosti písomného rozhodnutia. Ďalej tiež rozhodnutie, ktoré sa vyhotovuje a odosiela prostredníctvom zariadenia na spracovanie a prenos údajov, alebo automaticky prostredníctvom zariadenia na spracovanie a prenos údajov a obsahuje zaručený elektronický podpis.

Protí rozhodnutiu v colnom konaní sa možno odvolať v lehote 30 dní odo dňa oznámenia rozhodnutia. Odvolanie nemá v zásade odkladný účinok.

Ak deklarant zistí, že tovar bol prepustený do colného režimu na základe nesprávnych alebo neúplných údajov, je povinný túto skutočnosť bez zbytočného odkladu oznámiť colnému úradu, ktorý rozhodnutie o prepustení tovaru vydal.

### 8.3.4 Iný postup colného orgánu

Colný dohľad sa môže vykonávať v súlade s ustanovením § 3 ods. 2 písm. d) colného zákona aj iným postupom colného orgánu akým je colná kontrola, následná kontrola alebo colné konanie. Iným postupom môže byť napríklad postup podľa zákona č. 21/2007 Z. z. o tovare a technológiách dvojakého použitia a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Ide zväčša o postup *sui generis* pri nakladaní s tovarom osobitého určenia.

374 KAČMÁR, Marián. Forma a obsah rozhodnutí v colnom konaní. *Justičná revue*. 2010, roč. 62, č. 6-7, s. 809-818. ISSN 1335-6461. S. 810. Súčasne tento autor logicky dedukuje z právnej úpravy v colnom zákone štyri druhy formy rozhodnutia v colnom konaní: 1. písomné, 2. elektronické, ktoré je dané na roveň písomnému rozhodnutiu, 3. ústne a vydané iným spôsobom, 4. fiktívne. Tamtiež, s. 810-814.

#### 8.4 Colné delikty a trestné činy – administratívnoprávna a trestnoprávna zodpovednosť za porušenie colných predpisov

Vo všeobecnosti sa pod právnou zodpovednosťou rozumie povinnosť znášať následky za porušenie či nesplnenie zákonom stanovených povinností, v danom prípade porušenie povinností, ktoré vyplývajú z colných predpisov. Z pohľadu závažnosti protiprávneho konania a uloženia sankcie, ktorá usmerní subjekt, aby obnovil právny stav, možno právnou zodpovednosť za porušenie colných predpisov rozdeliť na dve významné skupiny, a to administratívnoprávnu a trestnoprávnu. Z administratívnoprávneho hľadiska predstavujú správne delikty významnú skupinu protiprávnych konaní, za ktoré konkrétny správny orgán (colný orgán) ukladá sankcie, ktoré sú vymedzené v administratívnoprávnych normách. Za druhy správnych deliktov slovenská teória považuje priestupky, iné správne delikty fyzických osôb postihované na základe zavinenia, správne delikty právnických osôb a fyzických osôb (napr. podnikateľov) postihované zásadne bez ohľadu na zavinenie, správne disciplinárne delikty a správne poriadkové delikty.<sup>375</sup> Priestupok je pozitívne, ako aj negatívne vymedzený v §2 zákona č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o priestupkoch)<sup>376</sup>, pričom je charakterizovaný aj kombináciou materiálnych a formálnych znakov.

S primeranou analógiou možno klasifikovať správne delikty upravené vo finančno-právnych normách a to na dve základné skupiny, priestupky a iné správne delikty. Iné správne delikty možno klasifikovať na:

- a) poriadkové delikty,
- b) zmiešané delikty (právnických osôb a podnikajúcich fyzických osôb),
- c) iné delikty fyzických osôb.<sup>377</sup>

375 MACHAJOVÁ, Jozefína. *Základy priestupkového práva. Komentár*. 1.vyd. Bratislava: Heuréka, 1999. s.16.

376 Priestupkom je zavinené konanie, ktoré porušuje alebo ohrozuje záujem spoločnosti a je za priestupok výslovne označené v zákone o priestupkoch alebo v inom zákone, ak nejde o iný správny delikt postihnuteľný podľa osobitných právnych predpisov, alebo o trestný čin. Priestupkom nie je konanie, ktorým niekto odvracia primeraným spôsobom priamo hroziaci útok na záujem chránený zákonom alebo nebezpečenstvo priamo hroziace záujmu chránenému zákonom, ak týmto konaním nebol spôsobený zrejme rovnako závažný následok ako ten, ktorý hrozil, a toto nebezpečenstvo nebolo možné v danej situácii odstrániť inak.

377 Machajová, Jozefína a kol. *Všeobecné správne právo*. Žilina: Poradca podnikateľa, 2007. s. 198. Na tomto mieste je potrebné uviesť, že disciplinárne delikty nepatria do pôsobnosti finančného práva, na rozdiel od práva správneho.

Analogicky finančno-právne delikty musia spĺňať všetky znaky, tzn. všeobecné znaky upravené konkrétnym právnym predpisom (napr. vek) a na druhej strane typové znaky, ktoré predstavujú skutkovú podstatu priestupku (objekt, objektívnu stránku, subjekt a potenciálne aj subjektívnu stránku).

V §70-§85 zákona č.199/2004 Z.z. Colnom zákone v znení neskorších predpisov (ďalej len colný zákon) je upravený systém **administratívno-právnej zodpovednosti za porušenie jednotlivých ustanovení a spôsob ukladania sankcií za ne**<sup>378</sup>. Colný zákon rozlišuje colný priestupok a colný delikt. V prípade, že colné predpisy poruší fyzická osoba- podnikateľ alebo právnická osoba ide o colný delikt. Ak to urobí fyzická osoba (nepodnikateľ), dopúšťa sa colného priestupku. Základná podstata je v oboch prípadoch v zásade rovnaká, tzn. ide o protiprávne konanie alebo opomenutie konania konkrétneho subjektu, pričom významný rozdiel je zrejmý v subjektívnej stránke, v ktorej priamo colný zákon ustanovuje colnému úradu (od 1. 1. 2013 finančnému úradu) pri colnom priestupku skúmať zavinenie fyzickej osoby.

**Colný delikt** predstavuje konanie alebo opomenutie fyzickej osoby – podnikateľa alebo právnickej osoby, ktorým porušila colné predpisy spôsobom taxatívne vymedzeným v colnom zákone. Zodpovednosť za colný delikt možno kvalifikovať ako objektívnu zodpovednosť. V prípade, že by fyzická osoba – podnikateľ porušila colné predpisy iným spôsobom ako pri výkone vlastnej podnikateľskej činnosti, dopustila by sa colného priestupku. Vzhľadom na to, že colný zákon neupravuje osobitne postavenie účastníka konania o colnom delikte, aplikuje sa vo vymedzení účastníka §14 zákona č. 71/1967 Zb. Správny poriadok v znení neskorších predpisov.

**Colný priestupok** je zavinené konanie alebo opomenutie fyzickej osoby, ktorým porušila colné predpisy spôsobom uvedeným v colnom zákone. Na pojednávanie priestupkov sa vzťahuje zákon o priestupkoch. V § 72 zákona o priestupkoch je vymedzené, kto je účastníkom konania o priestupkoch<sup>379</sup>. Na zodpovednosť

378 Pozri aj Šramková Dana. Odpovednosť v colnom práve. In Mekon 2006 : Sborník příspěvků VIII. ročníku mezinárodní konference EKF VŠB – TU Ostrava 2006. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2006. s. 131-134.

379 V konaní o priestupku sú účastníkmi konania obvinený z priestupku, poškodený, ak ide o prejednávanie náhrady majetkovej škody spôsobenej priestupkom, vlastník veci, ktorá môže byť zhabaná alebo bola zhabaná, a to v časti konania týkajúcej sa zhabania veci a navrhovateľ, na návrh ktorého bolo začaté konanie o priestupku podľa § 68 ods. 1.

za colný priestupok postačuje zavinenie z nedbanlivosti, pričom sa predpokladá deliktuálna spôsobilosť fyzickej osoby – páchatel'a. pričom predmetný zákon predpokladá deliktuálnu spôsobilosť fyzickej osoby.

Taxatívne vymedzené skutkové podstaty porušenia colných predpisov sú uvedené v § 72 colného zákona, pričom colného deliktu alebo colného priestupku sa dopustí ten, kto:

1. nezákonne dovezie alebo vyvezie tovar;
2. uvedie nesprávne údaje o tovare, ktorý podlieha colnému dohľadu;
3. spôsobí, že mu príslušný colný orgán vydal povolenie na základe nepravých, pozmenených alebo falšovaných dokladov alebo nesprávnych či nepravdivých údajov;
4. spôsobí, že mu bol tovar prepustený na základe nepravých, pozmenených alebo falšovaných dokladov alebo nesprávnych alebo nepravdivých údajov;
5. nedodrží podmienky, ktoré sú ustanovené na tovar
  - prepustený do colného režimu s podmieneným oslobodením,
  - prepustený do colného režimu vývoz,
  - prepustený do colného režimu voľný obeh s oslobodením od dovozného cla v dôsledku jeho konečného použitia alebo so zníženou colnou sadzbou,
  - zaistený na prejednanie colného priestupku alebo colného deliktu,
  - dočasne uskladnený,
  - umiestnený v slobodnom pásme alebo v slobodnom sklade alebo
  - na ktorý bolo zriadené záložné právo;
6. nezákonne odníme tovar spod colného dohľadu alebo sa takého odňatia zúčastní;
7. predloží colným orgánom falošné doklady o dovážanom a vyvážanom tovare alebo o tovare v tranzite;
8. prechováva tovar, ktorý unikol colnému dohľadu;
9. poruší colné uzávery;
10. uvedie nesprávne, nepravdivé alebo neúplné údaje v žiadosti predloženej colnému orgánu alebo predloží s touto žiadosťou pozmeňované alebo falšované doklady;
11. uvedie nesprávne údaje v žiadosti o osvedčenie pôvodu tovaru alebo osvedčí pôvod tovaru v rozpore s medzinárodnou zmluvou;
12. neuposlúchne výzvu colníka alebo mu inak bráni pri výkone jeho činnosti;
13. neuposlúchne výzvu colného orgánu;

14. nesplní si ohlasovaciu alebo oznamovaciu povinnosť vyplývajúcu z colného zákona;
15. dováža, vyváža alebo prepravuje neopracované diamanty v rozpore s colnými predpismi alebo osobitným predpisom, alebo poškodí kontajnery, v ktorých sa prepravujú, prípadne poruší na nich uzávery;
16. pri tovare, ktorý je pod colným dohľadom, poruší povinnosť podľa osobitného predpisu (napr. nariadenia Rady (ES) č. 338/97 z 9. decembra 1996 o ochrane druhov voľne žijúcich živočíchov a rastlín reguláciou obchodu s nimi v platnom znení), alebo nedodrží podmienky a požiadavky uvedené v povolení alebo potvrdení vydanom podľa osobitného predpisu;
17. colnému orgánu nepredloží platnú záväznú informáciu v zmysle colného zákona, alebo inak poruší colné predpisy.

Za spáchaný **colný delikt môže colný úrad**<sup>380</sup> na základe aplikácie správnej úvahy uložiť dve sankcie samostatne alebo vo vzájomnej kombinácii, a to pokutu alebo prepadnutie tovaru alebo veci. Na základe závažnosti porušenia colných predpisov je možné uložiť peňažnú pokutu do výšky 99 581,75 eura, v prípade dovozu, vývozu alebo tranzitu neopracovaných diamantov v rozpore s platnou legislatívou až do výšky 331 939,18 eura. Pokuta uložená za colný delikt je splatná do 30 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ktorým bola uložená. Po márnom uplynutí lehoty, ak nie je dobrovoľne zaplatená, môže colný úrad prikročiť k nútenému výkonu rozhodnutia prostredníctvom colného exekučného konania.

Prepadnutie tovaru alebo veci možno uložiť, ak tovar alebo vec vo vlastníctve porušovateľa boli použité alebo určené na spáchanie colného deliktu alebo získané colným deliktom, alebo boli nadobudnuté za tovar colným deliktom získaný. Zákonným obmedzením pri ukladaní sankcie prepadnutia tovaru alebo veci je tovar, ktorý je v nápadnom nepomere k povahe colného deliktu. To neplatí pri obligatórnom ukladaní predmetnej sankcia, ak ide o porušenie povinností tovaru, ktorý je pod colným dohľadom a týka sa regulovania obchodovania chránených druhov voľne žijúcich živočíchov a rastlín na základe platnej legislatívy. Dňom právoplatnosti rozhodnutia, ktorým bola sankcia prepadnutia tovaru alebo veci uložená, sa dotknutý tovar alebo vec stáva vlastníkom štát.

380 V zmysle § 78 colného zákona Colný delikt prejednáva colný úrad, v ktorého územnom obvode má porušovateľ trvalý pobyt alebo sídlo. Ak nemá trvalý pobyt alebo sídlo v SR, prejednáva ho colný úrad, v ktorého územnom obvode bol colný delikt spáchaný alebo zistený.

Zodpovednosť za colný delikt zaniká uplynutím dvojročnej lehoty, ktorá začína plynúť odo dňa, keď colný úrad zistil porušenie alebo nesplnenie povinností uložených colnými predpismi. Zodpovednosť za colný delikt zanikne najneskôr uplynutím šesťročnej lehoty, ktorá začína plynúť odo dňa, keď bol colný delikt spáchaný. Obe lehoty sú prekluzívne. Rozhodnutie o delikte môže obsahovať aj výrok o uložení ochranného opatrenia – zhabania tovaru alebo vecí, ktorý môže byť obsiahnutý aj v samostatnom rozhodnutí. Zhabanie tovaru alebo vecí je možné uložiť, ak tovar alebo vec nie sú vo vlastníctve porušovateľa alebo ak porušovateľ je neznámy a ak to vyžaduje bezpečnosť osôb alebo majetku, alebo iný verejný záujem.

Za **colný priestupok** môže colný úrad uložiť pokarhanie, pokutu alebo prepadnutie tovaru alebo vecí. Vychádzajúc zo zákona o priestupkoch<sup>381</sup> je rozsah ukladaných sankcií colným zákonom limitovaný, vzhľadom na to, že nie je možné uložiť osobe, ktorá spáchala colný priestupok zákaz činnosti. Pokarhanie je možné uložiť v prípade, ak páchatel neuposlúchol výzvu colníka alebo mu inak bránil pri výkone jeho činnosti. Každú zo sankcií možno uložiť samostatne alebo s inou sankciou, s výnimkou pokarhania, ktoré nemožno uložiť v kombinácií s pokutou. Od uloženia sankcie môže colný úrad v rozhodnutí o priestupku upustiť, ak dospel k záveru, že k náprave páchatela postačí samotné prejednanie priestupku.

Podľa závažnosti porušenia colných predpisov je možné uložiť pokutu do 3 319,39 eura, v prípade dovozu, vývozu alebo tranzitu neopracovaných diamantov v rozpore s platnou legislatívou až do výšky do 33 193,91 eura. Pokuty v konaní o colnom priestupku, možno uložiť v niektorej z foriem skráteného konania o colnom priestupku, ktorým je aj rozkazné konanie (do výšky 1 659,69 eura) a blokové konanie (do 331,93 eura). Lehota splatnosti pokuty uloženej za priestupok je rovnaká ako lehota splatnosťou pokuty uloženej colnými orgánmi za colný delikt. Pri ukladaní sankcie prepadnutia tovaru alebo vecí v podstate platia obdobné podmienky ako pri ukladaní danej sankcie za colný delikt.

V porovnaní s colným deliktom je rozdiel stanovený pri miestnej príslušnosti prejednávania colného priestupku, ktorý vykoná colný úrad, v ktorého územnom obvode bol colný priestupok zistený, a to aj vtedy, ak bol spáchaný v územnom obvode iného colného úradu. Miestne príslušný colný úrad môže však postúpiť

381 § 11 zákona o priestupkoch v znení neskorších predpisov.



colný priestupok na prejednanie colnému úradu, v ktorého územnom obvode má fyzická osoba, ktorá sa colného priestupku dopustila, trvalý pobyt alebo v ktorom sa trvalo zdržiava.

Clo<sup>382</sup> spolu s daňami a poplatkami predstavujú významný príjem do štátneho rozpočtu a teda samotný štát má prvotný záujem na ich výbere. Z toho vyplýva, že aj ich ochrana nielen prostredníctvom finančno-právnych noriem, ale aj trestno-právnych noriem by mala byť precíznejšia. Colná problematika zároveň veľmi úzko súvisí s daňovou problematikou, konkrétne s páchaním daňových únikov na úseku spotrebných daní. Uvedené prepojenie obsahuje najvýznamnejšie trestnoprávne aspekty v oblasti colnej problematiky. Aktuálne orgánom s osobitným postavením na úseku odhaľovania a objasňovania trestnej činnosti v oblasti colnej problematiky je Kriminálny úrad finančnej správy.<sup>383</sup> Trestnoprávna zodpovednosť za porušenie colných predpisov, tzn. výlučne na úseku colnej správy, je prevažne upravená v piatej hlave osobitnej časti Trestného zákona (ďalej len TZ)<sup>384</sup> – Trestné činy hospodárske. Hlavnou úlohou piatej hlavy TZ je najmä ochrana hospodárskych záujmov SR a vstupom Slovenska do Európskej únie sa táto ochrana rozšírila aj na ochranu hospodárskych záujmov Európskej únie (ďalej len EÚ).<sup>385</sup> Trestné činy páchané na úseku colnej správy sa prevažne viažu k dovozu, vývozu a preprave tovaru, k technickým podmienkam nevyhnutným pri preprave či k inému porušovaniu colných predpisov.

V zmysle TZ ide najmä o tieto trestné činy:

- Porušovanie predpisov o obehú tovaru v styku s cudzinou – §254 TZ;
- Porušovanie predpisov o nakladaní s kontrolovaným tovarom a technológiami – §255-257 TZ;
- Skresľovanie údajov hospodárskej a obchodnej evidencie – §259-260 TZ;
- Falšovanie a pozmeňovanie kontrolných a technických opatrení na označenie tovaru – §275 TZ;
- Porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru – § 279 TZ.

382 Pozri Radvan Michal a kol., *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: PF Masarykovy univerzity v Brne, 2008, s. 484.

383 Zákon č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov a Zákon č. 354/2011 Z.z. o finančnej správe.

384 Zákon č.300/2005 Z.z. Trestný zákon v znení neskorších predpisov

385 Ivor Jaroslav a kol. *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. 1.vyd. Bratislava: Iura Edition, 2006.s.195

Pri **porušovaní predpisov o obehu tovaru v styku s cudzincov** sú uvedené v ods. 1 a 2 dve skutkové podstaty, ktoré majú priame prepojenie s colným právom. Objektom daného trestného činu je ochrana hospodárskych záujmov a najmä záujmu štátu na príjme z cla pri pohybe tovaru cez štátnu hranicu a v zmysle čl. 2 ods. písm.b) Rozhodnutia Rady č. 597/2000 z 29. septembra 2000 o systéme vlastných zdrojov EÚ<sup>386</sup> ochrana záujmu EÚ na príjme z cla pri pohybe tovaru. V § 254 ods. 1 TZ je relevantné vymedzenie dovozu, vývozu a prevozu tovaru, ktoré musí spĺňať primárne colné právne predpisy a zároveň páchatel' porušením zákazu alebo obmedzenia prepravy takého tovaru ohrozí všeobecný záujem. V § 254 ods. 2 spočíva objektívna stránka v konaní páchatel'a, ktorý vo väčšom rozsahu skrúti, nezaplatí clo alebo inú platbu, ktorú je povinný subjekt uhradiť pri dovoze tovaru. Skrútením cla pri dovoze tovaru sa rozumie také konanie páchatel'a, ktoré smeruje k tomu, aby colný orgán vôbec nevymeral clo alebo inú platbu alebo aby vymeral nižšie clo ako by v skutočnosti vymerať mal. V prvom prípade ide zväčša o bežné pašovanie tovaru, ktorý nie je prihlásený k colnej kontrole a v druhom prípade ide napr. o predkladanie faktúr z nižšou dovoznou colnou hodnotou ako je ich reálna hodnota. Nezaplatením cla sa rozumie neuhradenie sumy, ktorá bola oficiálne vymeraná colným úradom (od 1. 1. 2013 finančným úradom). Subjekt je v danej skutkovej podstate všeobecný a subjektívna stránka predpokladá úmyselné zavinenie.

**Porušovanie predpisov o nakladaní s kontrolovaným tovarom a technológiami** je typický najmä pri vývoze tovaru, cieľom ktorého je zabrániť úniku tovaru a technológií strategického významu do tretích krajín. V § 256 je orientovaný na vyšpecifikovanie subjektu spáchania trestného činu, tzn. ak poruší alebo nesplní si dôležitú povinnosť, ktorá vyplýva z jeho povolania, zamestnania alebo funkcie a tým spôsobí neoprávnené vydanie povolenia na nakladanie s kontrolovaným

---

386 Podľa čl.2. písm. b) Rozhodnutia Rady č.597/2000 z 29.septembra 2000 o systéme vlastných zdrojov EÚ sú poplatky v rámci spoločného colného sadzobníka a ostatné poplatky stanovené, alebo ktoré stanovujú inštitúcie EÚ s ohľadom na obchodovanie s nečlenskými krajinami, vstupujú do rozpočtu EÚ. SR resp. štátny rozpočet si ponechá prostredníctvom nákladov na výber 15% zo súm uvádzaných v ods.1 písm a) a b).

tovarom a technológiami<sup>387</sup> alebo ak taký tovar unikne z evidencie. Objektívna stránka § 257 predstavuje osobitnú formu prípravy konania postihnutého § 255 a §256 TZ. Predmetná skutková podstata sa týka najmä vydania dokladov potrebných pre vývoz predmetného tovaru na základe nepravdivých alebo neúplných údajov, ale aj zničenie, poškodenie, zatajenie, urobenie neupotrebitelnými dokladov dôležitých pre evidenciu tovaru, ako napr. aj nevedenie evidencie.

Posledné uvedené dva trestné činy – § 275 a § 279 TZ, súvisia s povinnosťami týkajúcimi sa označovania tovaru. **Falšovanie a pozmeňovanie kontrolných technických opatrení na označenie tovaru** sa spravidla týka povinnosti označovať prepravovaný tovar kontrolnými známkami v súlade s jednotlivými zákonmi o spotrebných daniach. Okrem falšovania a pozmeňovania kontrolných známok do danej skutkovej podstaty spadá aj falšovanie alebo pozmeňovanie kontrolných pásovk alebo iného kontrolného technického opatrenie na označenie tovaru pre osobitné účely (buď daňového charakteru alebo iného vychádzajúceho z osobitných právnych predpisov).

**Porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru** má prvotný záujem zabezpečiť kontrolu pohybu tovaru a zároveň ochrániť príjem plynúci do štátneho rozpočtu. Objektom skutkovej podstaty je záujem štátu na ochrane riadneho výberu spotrebných daní od dovážaného tovaru podliehajúceho príslušným spotrebným daniam, ako aj riadna kontrola pohybu takéhoto tovaru. Predmetná skutková podstata prostredníctvom objektívnej stránky je orientovaná postihovať nelegálne nakladanie s kontrolnými známkami, kontrolnými páskami a kontrolným technickým opatrením, alebo dovoz, vývoz či prechovávanie tovaru bez zákonného označenie, poprípade jeho uvádzanie do obehu. Subjekt uvedenej skutkovej podstaty je všeobecný a subjektívna stránka si vyžaduje úmyselné zavinenie.

Vychádzajúc z vyššie uvedeného ak by bol napr. nezákonne dovezený tovar z tretích krajín, ktorý podlieha clu, spotrebnej dani a aj dani z pridanej hodnoty (napr.

387 Kontrolovaný tovar a technológie sú uvedené v osobitných zoznamoch, ktoré majú komplexne označenie tovar dvojakého použitia a sú vymedzené do jednotlivých oblastí v Nariadenie Rady (ES) č. 1334/2000 z 22. júna 2000 stanovujúce režim spoločenstva pre kontrolu exportov položiek a technológie dvojakého použitia v znení nariadenia Rady (ES) č. 2432/2001 z 20. novembra 2001 a nariadenia Rady (ES) č. 1504/2004 z 19. júla 2004 (Ú. v. ES L 159, zv. 43, 30. 6. 2000). Pozri zákon č. 21/2007 Z.z.o tovare a technológiách dvojakého použitia a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

cigarety), došlo by spáchaniu trestného činu porušovania predpisov o obehu tovaru v styku s cudzinou v jednočinnom súbehu s trestným činom skrátenia dane a poistného a porušovania predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru. Dôvodom je skutočnosť, že v danom prípade by boli napadnuté tri rozdielne objekty. I keď je zrejmé, že aj spotrebná daň je chránená § 276 T'Z, je diskutabilné, či je § 279 voči § 276 T'Z v pomere špeciality a to najmä preto, že § 279 T'Z poskytuje zvýšenú ochranu pred dovozom tovaru bez príslušných zákonom stanovených označení. Iný názor v danom prípade prezentovala Krajská prokuratúra Košice, kde uviedla: „zakomponovaním pojmov dovoz, vývoz a preprava do formálnych znakov skutkovej podstaty trestného činu podľa § 279 T'Z sa stáva vo vzťahu k trestnému činu podľa § 254 T'Z normou špeciálnou. Z uvedeného dôvodu súbeh trestných činov podľa § 274 a §254 T'Z nie je možný. Zatiaľ čo ustanovenie § 279 Tz postihuje nelegálne pohyby tovarov viazaných na príslušné technické označenie (cigarety), ustanovenie § 254 T'Z postihuje iné nelegálne aktivity“<sup>388</sup>.

Z hľadiska foriem a spôsobov páchanie trestnej činnosti, ktorá súvisí s dovozom tovaru z tretích krajín, ide najmä o pašovanie a to buď priamo cez colné hraničné priechody alebo pašovanie mimo nich. Spôsoby pašovania cez colné hraničné priechody sú často ovplyvnené samotným predmetom a množstvom pašovaného tovaru. V prípade zatajenia tovaru, ktorým nebol prihlásený na colné konanie často ide o využívanie tzv. mŕtvych schránok vybudovaných napr. v motorových vozidlách (napr. na pašovanie cigariet), vo vlakoch alebo pašovanie v upravených odevných zvrškoch. Ďalším spôsobom je úprava predmetu pašovania pred colným konaním tak, aby bolo vymerané clo čo najnižšie (napr. falšovanie dokladov o nákupe tovaru, alebo prevádzajú iný tovar ako je deklarovaný v dokladoch). Veľmi častým problémom v súčasnosti je tzv. organizované pašovanie, v rámci ktorých sú typické etniká vietnamských a čínskych zločineckých organizácií.

388 Stanovisko Krajskej prokuratúry v Košiciach k aplikačným problémom vyplývajúcim z ustanovenia § 254 a § 279 T'Z pri nelegálnom dovoze tovaru na územie SR, Kn 1031/06 z 18.01.2006.

---

## Závěr

Publikace Celní správa ve funkčním pojetí je vydávána v době, kdy Celní správu České republiky i Celní správu Slovenské republiky dělí od oslav 20. výročí jejich samostatné existence jen několik týdnů. Od roku 1993 přitom doznala řady změn nejen organizační struktura celních orgánů v obou státech, ale výrazně se změnily i předpisy upravující celní právo hmotné a procesní, resp. normy přímo determinující faktický obsah pojmu celnictví. Důvod k oslavám však má i Světová celní organizace, která na mezinárodním poli působí již šedesátým rokem. Od jejího prvního zasedání se pak odvíjí mezinárodní den celníků, který si spolu s ní 26. ledna připomíná i řada celních správ, Celní správu České republiky nevyjímaje. Je symbolické, že právě rok 2012 Světová celní organizace věnovala podpoře „konektivity“ ve smyslu institucionálního propojování a sdílení informací mezi členy globální celní komunity. Možná na první pohled poněkud nadnesené heslo „*Borders divide, Customs connects*“ (*Hranice rozdělují, celníci spojují*) bylo oficiálním sloganem Světové celní organizace symbolizujícím význam a roli celní správy v globalizujícím se světě.

Bez znalosti celnictví či alespoň základních oblastí, kterým se v rámci plnění svých úkolů celní správy věnují, však půjde prohlubování spolupráce mezi celními orgány a jejich partnery (stakeholdery) jen velmi obtížně. Propojování v širším významu totiž neznamená jen úzkou komunikaci v rámci celního řízení, ale i řadu dalších činností souvisejících mj. se zabezpečením hladkého a legálního pohybu zboží, služeb, osob, technologií, kapitálu, kultury i myšlenek. To ovšem předpokládá vytvoření platformy sloužící mj. pro účely výzkumu a sdílení znalostí.

Jak bylo naznačeno v kapitole věnované celnictví z pohledu Evropské unie, mohou konkrétní kroky vedoucí k realizaci těchto na první pohled idealistických cílů usnadnit zabezpečení ochrany společenství a napomoci ekonomickému rozvoji. Komunikace, resp. propojování se přitom může dít v různých oblastech celnictví, mezi různými subjekty (například mezi celními orgány navzájem, mezi celními orgány a jinými orgány veřejné moci, mezi celními orgány a soukromým sektorem) a rovněž v různých rovinách (národní, regionální, unijní či mezinárodní). Protože prvním, co řadu laiků i odborníků v souvislosti s pojmem celnictví napadne, jsou právě ony „hranice“, je vhodné poukazovat i na další oblasti, v nichž orgány celní správy působí.

Z pozice vedoucí autorského kolektivu si na závěr dovoluji vyjádřit naději, že tato publikace k naplnění části výše uvedených cílů alespoň nepatrně přispěla. Určitou míru propojení teorie a praxe dokládá konečně samotný autorský kolektiv, složený z pěti akademiků ze tří vysokých škol (Právnické fakulty Univerzity Komenského v Bratislave, Akadémie policajného zboru v Bratislave a Právnické fakulty Masarykovy univerzity) a řady odborníků z praxe (pracovníků Celní správy České republiky, mezi kterými jsou absolventi Právnické fakulty Masarykovy univerzity ochotní nadále spolupracovat se svou alma mater i další odborníci, kteří se uvolili vyhovět mé prosbě o spolupráci). Přestože se celý tým snažil v daných mantinelech poskytnout čtenáři co nejucelenější systémový přehled o jednotlivých (základních) oblastech celnictví, přivítají autoři i další doplňující podněty a náměty do diskuse.

V Brně dne 3. prosince 2012

*Dana Šramková*

---

## Prameny

### Literatura

- BABČÁK, Vladimír a kol. *Finančné právo*. Bratislava: EPOS, 2008.
- BALKO, L.; BABČÁK, V. a kol. *Finančné právo*. 1. vyd. Bratislava: Eurokódex, 2006.
- BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ, L. et al. *Daňový rád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011.
- HRBEK, L. *Kontrola po propuštění zboží do celního režimu*. Diplomová práce, rukopis. Masarykova univerzita, 2012.
- IVOR, J. a kol. *Trestné právo hmotné. Osobitná časť*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2006.
- KAČMÁR, Marián. Forma a obsah rozhodnutí v colnom konaní. *Justičná revue*. 2010, roč. 62, č. 6-7
- KAŽMIERSKI, T.; DOUBSKÁ, Z.; RAKOUSKÝ, S. et al. *Genetické modifikace – možnosti jejich využití a rizika*. Praha: MŽP, 2008.
- KLAS, J.; NOVOTNÝ, J. *Zákony o daních a dávkách spotřebních (Klasův diář)*. X. komentované vydání. Praha: Českomoravské knihkupectví Praha II, 1937.
- Kolektív autorov. *Finančno-právne epistoły*. Bratislava: EPOS, 2005.
- MACHAJOVÁ, J. *Základy priestupkového práva. Komentár*. 1. vyd. Bratislava: Heuréka, 1999.
- MACHAJOVÁ, J. a kol. *Všeobecné správne právo*. Žilina: Poradca podnikateľa, 2007.
- MARTINEC, E. *Celní zákon*. Praha: Průmyslové tiskárny v Praze, 1928.
- MATOUŠEK, Pavel – SABELOVÁ, Lenka. Meritum Clo. Praha: ASPI, a.s., 2007.
- MRKÝVKA, P. et al. *Finanční právo a finanční správa*. 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004.
- MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I. *Základy finančního práva*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008.

RADVAN, M. a kol. *Finanční právo a finanční správa. Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008.

ROZEHNALOVÁ, N. *Právo mezinárodního obchodu*. Praha: ASPI, a.s., 2006.

SIDAK, Mykola, DURAČINSKÁ, Mária a kol. *Finančné právo*. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2012.

STRATILOVÁ, Z. *GMO bez obalu*. Praha: Ministerstvo zemědělství, odbor bezpečnosti potravin, 2012.

ŠRAMKOVÁ, D. *Odpovědnost v celním právu*. In: Mekon 2006. Sborník příspěvků VIII. ročníku mezinárodní konference EKF VŠB – TU Ostrava 2006. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2006.

ŠRAMKOVÁ, D. a kol. *Celní správa v organizačním a funkčním pojetí. Vybrané kapitoly*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2011.

TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie*. 5. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha a.s., 2006.

VRABKO, Marián. *Správne právo. Procesná časť*. Bratislava: VO PraF UK, 2007.

VANIN, Ján. *Právna úprava cla po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie. Policajná teória a prax*. 2004, roč. XII, č. 4

### Elektronické zdroje

Celníci od Nového roku přebírají kompetenci dělené správy [online]. Celní správa České republiky. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2005/Stranky/051208-kompetence-delena-sprava-1.aspx>> [cit. 28.10.2012].

illegal\_fishing. Internetové stránky Evropské komise. Dostupné z: <[http://ec.europa.eu/fisheries/cfp/illegal\\_fishing/info/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/fisheries/cfp/illegal_fishing/info/index_en.htm)> [cit. 16.10.2012].

Internetové stránky Evropské unie – vnější činnosti. Dostupné z: <[http://eeas.europa.eu/cfsp/sanctions/docs/measures\\_en.pdf](http://eeas.europa.eu/cfsp/sanctions/docs/measures_en.pdf)> [cit. 18.10.2012].

Příručka pro Intrastat CZ 2012. Dostupné z: <[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat\\_prirucky](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky)> [cit. dne 20.10.2012].

Statistiky z oblasti spotřebních daní [online]. Celní správa České republiky. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky>> [cit. 26. 10. 2012].



Zahraniční obchod se zbožím. Dostupné z: <[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/zahranicni\\_obchod\\_se\\_zbozim\\_ekon](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/zahranicni_obchod_se_zbozim_ekon)> [cit. dne 20.10.2012].

### **Soudní rozhodnutí**

Rozsudek Evropského soudního dvora C – 219/95 ze dne 17. 7. 1997.

Rozsudek Evropského soudního dvora C – 195/03 ze dne 3. 3. 2005.

Rozsudek Evropského soudního dvora C – 140/04 ze dne 15. 9. 2005.

Rozsudek Evropského soudního dvora C – 468/03 ze dne 20. 10. 2005.

Rozsudek Evropského soudního dvora C – 161/06 ze dne 11. 12. 2007.

Rozsudek Evropského soudního dvora C – 124/08 ze dne 16. 7. 2009.

Rozsudek Evropského soudního dvora C – 125/08 ze dne 16. 7. 2009.

Usnesení Ústavního soudu ČR sp.zn. II ÚS 279/01 ze dne 14. 8. 2001.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 1 Afs 46/2004–61 ze dne 30. 3. 2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 5 Afs 42/2004 – 61 ze dne 31. 5. 2006

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 2 Afs 144/2006–82 ze dne 22. 2. 2007.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 2 Afs 51/2006 ze dne 30. 8. 2007

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 1 Afs 13/2008–74 ze dne 22. 4. 2008.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp.zn. 1 Afs 21/2008 – 98 ze dne 18. 6. 2008

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 1 Afs 15/2009 – 105 ze dne 19. 2. 2009

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp.zn. 5 Afs 64/2008 – 88 ze dne 28. 5. 2009.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 5 Afs 94/2008–89 ze dne 15. 10. 2009.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 1 Afs 12/2010 – 107 ze dne 3. 3. 2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 1 Afs 71/2009 – 113 ze dne 12. 5. 2010.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 7 Afs 30/2011 – 105 ze dne 23. 9. 2011.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp.zn. 31 Ca 162/2000 ze dne 20. 2. 2001.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 53/2007 – 50 ze dne 4. 6. 2008.

### **Základní právní předpisy<sup>389</sup>**

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 178/2002, kterým se stanoví obecné zásady a požadavky potravinového práva, zřizuje se Evropský úřad pro bezpečnost potravin a stanoví postupy týkající se bezpečnosti potravin.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1829/2003 o geneticky modifikovaných potravinách a krmivech

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1830/2003 o sledovanosti a označování geneticky modifikovaných organismů a sledovanosti potravin a krmiv vyrobených z geneticky modifikovaných organismů.

Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 273/2004 o prekursorech drog.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 3330/91.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1013/2006 o přepravě odpadů.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008, kterým se vydává celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex).

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 689/2008 o vývozu a dovozu nebezpečných chemických látek.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 471/2009 o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 1172/95.

---

389 Není-li v textu jednotlivých kapitol uvedeno jinak, jsou všechny zde uvedené právní **předpisy citovány v platném znění**, tedy ve znění k 1. 11. 2012, resp. do 31. 12. 2012.

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1005/2009 o látkách, které poškozují ozonovou vrstvu.
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1007/2009 o obchodování s produkty z tuleňů.
- Nařízení Rady (EHS) č. 2603/1969 stanovící společná pravidla pro vývoz.
- Nařízení Rady (EHS, Euratom) č. 1182/1971, kterým se určují pravidla pro lhůty, data a termíny.
- Nařízení Rady (EHS) č. 2658/1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku.
- Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství.
- Nařízení Rady (EHS) č. 3911/1992 o vývozu kulturních statků.
- Nařízení Rady (ES) č. 1493/1993 o přepravě radioaktivních látek mezi členskými státy.
- Nařízení Rady (ES) č. 3030/1993 o společných pravidlech dovozu některých textilních výrobků pocházejících ze třetích zemí.
- Nařízení Rady (ES) č. 517/1994 o společných pravidlech pro dovoz textilních výrobků z některých třetích zemí.
- Nařízení Rady (ES) č. 519/1994 o společných pravidlech dovozu z určitých třetích zemí.
- Nařízení Rady (ES) č. 3285/1994 o společných pravidlech dovozu ze třetích zemí.
- Nařízení Rady (ES) č. 338/1997 o ochraně druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin regulováním obchodu s nimi.
- Nařízení Rady (ES, EURATOM) č. 1150/2000, kterým se provádí *rozhodnutí 2000/597/ES, Euratom* o systému vlastních zdrojů Společenství.
- Nařízení Rady (ES) č. 1334/2000, kterým se zavádí režim Společenství pro kontrolu vývozu zboží a technologií.
- Nařízení Rady (ES) č. 427/2003 o přechodném ochranném mechanismu pro určité dovážené produkty pocházející z Čínské lidové republiky a o změně nařízení Rady (ES) č. 519/1994 o společných pravidlech dovozu z některých třetích zemí.

- Nařízení Rady (ES) č. 111/2005, kterým se stanoví pravidla pro sledování obchodu s prekursory drog mezi Společenstvím a třetími zeměmi.
- Nařízení Rady (ES) č. 1236/2005 o obchodování s některým zbožím, které by mohlo být použito pro trest smrti, mučení nebo jiné kruté, nelidské či ponižující zacházení nebo trestání.
- Nařízení Rady (ES) č. 834/2007 o ekologické produkci a označování ekologických produktů.
- Nařízení Rady (ES) č. 1234/2007, kterým se stanoví společná organizace zemědělských trhů a zvláštní ustanovení pro některé zemědělské produkty.
- Nařízení Rady (ES) č. 110/2008 o definici, popisu, obchodní úpravě, označování a ochraně zeměpisných označení lihovin a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 576/89.
- Nařízení Rady (ES) č. 1005/2008, kterým se zavádí systém Společenství pro předcházení, potírání a odstranění nezákonného, nehlášeného a neregulovaného rybolovu.
- Nařízení Rady (ES) č. 116/2009 o vývozu kulturních statků.
- Nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 o systému Společenství pro osvobození od cla.
- Nařízení Komise (ES) č. 2454/1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství.
- Nařízení Komise (ES) č. 136/2004, kterým se stanoví postupy veterinárních kontrol produktů dovážených ze třetích zemí na stanovištích hraniční kontroly Společenství.
- Nařízení Komise (ES) č. 1982/2004, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Komise (ES) č. 1901/2000 a (EHS) č. 3590/92.
- Nařízení Komise (ES) č. 1235/2008, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES), pokud jde o opatření pro dovoz ekologických produktů ze třetích zemí.
- Nařízení Komise (ES) č. 1295/2008 o dovozu chmele z třetích zemí.
- Nařízení komise (ES) č. 1152/2009, kterým se stanoví zvláštní podmínky dovozu některých potravin z některých třetích zemí v důsledku rizika kontaminace aflatoxiny a kterým se zrušuje rozhodnutí 2006/504/ES.

- Nařízení Komise (EU) č. 92/2010, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 471/2009 o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi, pokud jde o výměnu údajů mezi celními orgány a národními statistickými úřady, sestavování statistik a posuzování kvality.
- Nařízení Komise (EU) č. 113/2010, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 471/2009 o statistice Společenství týkající se zahraničního obchodu se třetími zeměmi, pokud jde o rozsah obchodu, definici údajů, sestavování statistiky obchodu podle podnikových ukazatelů a fakturační měny a o zvláštní zboží a pohyby.
- Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1333/2011, kterým se stanoví obchodní normy pro banány, pravidla pro kontrolu dodržování těchto obchodních norem a požadavky na oznamování v odvětví banánů.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 62/1994 o obalech a obalových odpadech.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/23/ES o stanovení jakostních a bezpečnostních norem pro darování, odběr, vyšetřování, zpracování, konzervaci, skladování a distribuci lidských tkání a buněk.
- Směrnice Rady 1990/385/EHS o sblížení právních předpisů členských států pro aktivní implantabilní zdravotnické prostředky, nebo směrnice Rady 93/42/EHS týkající se zdravotnických prostředků.
- Směrnice Rady 1991/477/EHS o kontrole nabývání a držení zbraní.
- Směrnice Rady 1992/79/EHS, o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků, ve znění směrnice Rady 2010/12/EU.
- Směrnice Rady 1993/15/EHS o harmonizaci předpisů týkajících se uvádění na trh a dozoru nad výbušninami pro civilní použití.
- Směrnice Rady 95/60/ES, o daňovém značení plynových olejů a petroleje.
- Směrnice Rady 1999/105/ES o uvádění reprodukčního materiálu lesních dřevin na trh.
- Směrnice Rady 2006/117/EUROATOM o dozoru nad přepravou radioaktivního odpadu a vyhořelého paliva a o její kontrole.
- Směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 1992/12/EHS.
- Směrnice Rady 2008/72/ES o uvádění sadby a rozmnožovacího materiálu zeleniny mimo osivo na trh.

Směrnice Komise 2004/103/ES, o kontrolách totožnosti a rostlinolékařských kontrolách rostlin, rostlinných produktů nebo jiných předmětů, uvedených v části B přílohy V směrnice Rady 2000/29/ES, které lze provádět jinde, než ve vstupních místech společenství nebo v místě jeho blízkosti a o podmínkách souvisejících s těmito kontrolami

Směrnice Komise 2006/17/ES, kterou se provádí směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/23/ES, pokud jde o určité technické požadavky na darování, opatrování a vyšetřování lidských tkání a buněk.

Směrnice Komise 2008/124/ES, o omezení uvádění osiva některých druhů píce, olejin a prádných rostlin na trh osiva úředně uznaná jako „základní osivo“ nebo „certifikované osivo“.

Usnesení Evropského parlamentu ze dne 13.12.2011 o překážkách v oblasti obchodu a investic (2011/2115(INI)).

Rozhodnutí Rady 2000/597/ES, Euratom, ze dne 29.září 2000, o systému vlastních zdrojů Společenství.

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 191/1995 Sb. o sjednání Dohody o zřízení Světové obchodní organizace (WTO).

Zákon č. 281/1948 Sb., o výkonu finanční správy národními výbory.

Zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád.

Zákon č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci.

Zákon č. 20/1987 Sb., o státní památkové péči.

Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích.

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon).

Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Zákon č. 570/1991 Sb., o živnostenských úřadech.

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.

Zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele.

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon.

- Zákon č. 303/1993 Sb., o zrušení státního tabákového monopolu a o opatřeních s tím souvisejících.
- Zákon č. 38/1994 Sb., o zahraničním obchodu s vojenským materiálem.
- Zákon č. 71/1994 Sb., o prodeji a vývozu předmětů kulturní hodnoty.
- Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv.
- Zákon č. 91/1996 Sb., o krmivech.
- Zákon č. 97/1996 Sb., o ochraně chmele.
- Zákon č. 18/1997 Sb., o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření.
- Zákon č. 19/1997 Sb., o některých opatřeních souvisejících se zákazem chemických zbraní.
- Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních.
- Zákon č. 110/1997 Sb. o potravinách a tabákových výrobcích.
- Zákon č. 125/1997 Sb., o odpadech.
- Zákon č. 61/1998 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě.
- Zákon č. 167/1998 Sb., o návykových látkách.
- Zákon č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a změně některých souvisejících zákonů.
- Zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích.
- Zákon č. 242/2000 Sb., o ekologickém zemědělství.
- Zákon č. 256/2000Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu.
- Zákon č. 102/2001 Sb., o obecné bezpečnosti výrobků.
- Zákon č. 477/2001 Sb., o obalech.
- Zákon č. 119/2002 Sb., o střelných zbraních a střelivu.
- Zákon č. 120/2002 SB., o podmínkách uvádění biocidních přípravků a účinných látek na trh.

Zákon č. 146/2002 Sb., o Státní zemědělské a potravinářské inspekci a o změně některých souvisejících zákonů.

Zákon č. 281/2002 Sb., o některých opatřeních souvisejících se zákazem bakteriologických (biologických) a toxinových zbraní.

Zákon č. 285/2002 Sb., o darování, odběrech a transplantacích tkání a orgánů.

Zákon č. 149/2003 Sb., o uvádění do oběhu reprodukčního materiálu lesních dřevin lesnický významných druhů a umělých kříženců, určené k obnově lesa a zalesňování.

Zákon č. 219/2003 Sb., o uvádění do oběhu osiva a sadby pěstovaných rostlin.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Zákon č. 78/2004 Sb., o nakládání s geneticky modifikovanými organismy a genetickými produkty.

Zákon č. 100/2004 Sb., o ochraně druhů volně žijících živočichů a planě rostoucích rostlin, regulováním obchodu s nimi a dalších opatření k ochraně těchto druhů

Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 326/2004 Sb., o rostlinolékařské péči.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

Zákon č. 594/2004 Sb., jímž se provádí režim Evropských společenství pro kontrolu vývozu, přepravy, zprostředkování a tranzitu zboží dvojího užití.

Zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 228/2005 Sb., o kontrole obchodu s výrobky, jejichž držení se v České republice omezuje z bezpečnostních důvodů.

Zákon č. 444/2005 Sb.

Zákon č. 69/2006 Sb., o provádění mezinárodních sankcí.

Zákon č. 378/2007 Sb., o léčivech.



Zákon č. 38/2008 Sb., o dovozu a vývozu zboží, které by mohlo být zneužito pro výkon trestu smrti, mučení nebo jiné kruté, nelidské či ponižující zacházení nebo trestání.

Zákon č. 296/2008 Sb., o zajištění jakosti a bezpečnosti lidských tkání a buněk určených k použití u člověka a o změně souvisejících zákonů (zákon o lidských tkání a buňkách).

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 350/2011Sb, o chemických látkách a chemických směsích.

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.

Zákon č. 73/2012 Sb., o látkách, které poškozují ozonovou vrstvu, a o fluorovaných plynech.

Nariadení vlády č. 230/2005 Sb., kterým se stanoví seznam stanovených výrobků. Podmínky, Zanice lze uskutečnit dovoz nebo vývoz nebo přepravu stanovených výrobků, a náležitosti a vzory žádostí o udělení povolení.

Nariadení vlády č. 504/2005 Sb., kterým se stanoví výčet podpoložek kombinované nomenklatury společného celního sazebníku a jejich názvy označující tkáně nebo orgány lidského původu, uváděné v žádostech o povolení jejich dovozu nebo vývozu.

Nariadení vlády č. 172/2006 Sb., o stanovení hodnoty kontrolní pásky určené ke značení lihu vyrobeného na daňovém území České republiky nebo na daňové území České republiky dovezeného.

Legislativní pravidla Vlády schválená usnesením vlády č. 188/1998.

Vyhláška č. 209/2004 Sb., o bližších podmínkách nakládání s geneticky modifikovanými organismy a genetickými produkty.

Vyhláška č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství.

Vyhláška č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve znění zákona č. 545/2005 Sb. zákona o lihu.

Vyhláška č. 34/2007 Sb., o značkování některých dalších minerálních olejů.

Vyhláška č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů.

Vyhláška č. 171/2011 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona.

Vyhláška č. 343/2011 Sb., o seznamu účinných látek.

Vyhláška č. 210/2012 Sb., o provedení některých ustanovení zákon č. 38/1994 Sb., o zahraničním obchodu s vojenským materiálem.

*Sněmovní tisk 734/0, část č. 1/32, Novela z. o spotřebních daních – EU [online].* Parlament České republiky Poslanecká sněmovna [cit. 11.11. 2012]. Dostupné z <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=734&CT1=0>.

*Důvodová zpráva vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 99/2004 Sb., o rybníkářství, výkonu rybářského práva, rybářské stráží, ochraně mořských rybolovných zdrojů a o změně některých zákonů (zákon o rybníkářství), ve znění pozdějších předpisů [cit. dne 23.10.2012].* Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=134&CT1=0>

Zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní.

Zákon č. 199/2004 Z.z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Zákon č.300/2005 Z.z. Trestný zákon.

Energiesteuergesetz vom 15. Juli 2006 (BGBl. I S. 1534; 2008 I S. 660; 1007), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 1. März 2011 (BGBl. I S. 282). *Gesetze im Internet* [online]. Bundesministerium der Justiz [cit. 23. 10. 2012]. Dostupné z: <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/energiestg/gesamt.pdf>



## **Vědecká redakce MU**

prof. PhDr. Ladislav Rabušic; CSc., Mgr. Iva Zlatušková;  
prof. RNDr. Zuzana Došlá, DSc.; Ing. Radmila Droběnová, Ph.D.;  
Mgr. Michaela Hanousková; doc. PhDr. Jana Chamonikolasová, Ph.D.;  
doc. JUDr. Josef Kotásek, Ph.D.; Mgr. et Mgr. Oldřich Krpec, Ph.D.;  
doc. PhDr. Růžena Lukášová, CSc., prof. PhDr. Petr Macek, CSc.,  
PhDr. Alena Mizerová; Mgr. David Povolný; doc. RNDr. Lubomír Popelínský,  
Ph.D.; Mgr. Kateřina Sedláčková, Ph.D.; prof. MUDr. Anna Vašků, CSc.;  
prof. PhDr. Marie Vítková, CSc.; doc. Mgr. Martin Zvonař, Ph.D.

## **CELNÍ SPRÁVA VE FUNKČNÍM POJETÍ**

**JUDr. Dana Šramková, Ph.D., MBA a kolektiv**

Vydala Masarykova univerzita roku 2012  
Spisy Právnické fakulty MU č. 438 (řada teoretická)

Ediční rada: J. Kotásek (předseda), J. Bejček, V. Kratochvíl,  
N. Rozehnalová, P. Mrkývka, J. Hurdík, R. Polčák, J. Šabata

Tisk: Tribun EU, s. r. o., Cejl 32, 602 00 Brno  
1. vydání, 2012

ISBN 978-80-210-6063-0