Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva

Bakalářská práce

Kontroly po propuštění zboží do celního režimu

Miroslav Heřman

© 2015 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra práva

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Miroslav Heřman

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Kontroly po propuštění zboží do celního režimu

Název anglicky

Control of goods after releasing to customs procedure

Cíle práce

Popsat vývoj procesně právních předpisů v oblasti kontrol po propuštění zboží do celního režimu po vstupu ČR do EU.
Určení rizikových faktorů k jednotlivým deklarovaným údajům v celních prohlášeních pro zlepšení kontrolních postupů.
Návrh optimalizace procesů při dodatečném vyměření celního dluhu po kontrole po propuštění zboží do celního režimu.

Metodika

- Nastudování právních předpisů, odborné literatury a jejich rozbor.
- Konzultace s vedoucí práce .
- Interpretace právních předpisů.
- Interpretace řešení v oblasti zlepšení kontrolních postupů a při dodatečném vyměření celního dluhu.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Doporučené zdroje informací

- Další literatura po dohodě s vedoucí práce.
- JANATKA, František et al. Obchod v rámci Evropské unie a obchodní operace mimo členské země EU. Praha: ASPI, 2004. 295 s. ISBN 80-7357-006-8.
- KÁRNÍK, Miroslav. Celní hodnota ve 222 příkladech dnes i po vstupu do EU. Olomouc: ANAG, 2003. 223 s. Clo. ISBN 80-7263-186-1.
- KÁRNÍK, Miroslav. Clo a celní politika od A do Z. 1. vyd. Olomouc: ANAG, (c)2012. 303 s. Právo. ISBN 978-80-7263-779-9.
- MACHKOVÁ, Hana a kol. Mezinárodní obchodní operace. 5. vyd. Praha: Grada, 2010. 240 s. ISBN 978-80-247-3237-4.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka. Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb. Praha: Leges, 2011. 926 s. Komentátor. ISBN 978-80-87212-70-7.
- ŠRETR, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde, 2011. 151 s. Praktická právnická příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.
- ŠUBERT, Miroslav. Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu. 1. vyd. Praha: ICC Česká republika, 2011. 124 s. ISBN 978-80-904651-0-7.

Předběžný termín obhajoby

2015/06 (červen)

Vedoucí práce

JUDr. Daniela Světlíková

Elektronicky schváleno dne 10. 9. 2014

JUDr. Jana Borská

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 03. 03. 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Kontroly po propuštění zboží do celního režimu“ jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne

_____

Miroslav Heřman

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval vedoucí bakalářské práce JUDr. Daniele Světlíkové za odborné vedení, cenné rady a vstřícnost, kterou mi poskytla při zpracování této bakalářské práce.

Kontroly po propuštění zboží do celního režimu

Control of goods after releasing to customs procedure

Souhrn

Kontrolu celního prohlášení po propuštění zboží je nutno považovat za jediný legitimní nástroj celních orgánů, kterým lze ověřit správnost deklarovaných údajů v celním prohlášení. Touto kontrolou se každoročně odhalují významné nedoplatky na cle a jiných daních, které v rámci platné legislativy spravuje celní správa. Cílem kontroly však není pouze fiskální zájem, ale i objasnění obcházení různých obchodně politických opatření. V rámci Evropské unie, jejímž členem je Česká republika od 1. 5. 2004, sílí tlak na jednotlivé členské státy, aby tyto kontroly prováděly ve větší míře, než je tomu doposud. U obchodních společností, které jsou držiteli jednotlivých povolení zjednodušených postupů pro celní řízení, je provedení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží přímo nařízeno. Jelikož se obchodem s třetími zeměmi (obchod mimo Evropskou unii) zabývá velké množství obchodních společností, není možno u všech těchto společností kontrolu provést. Z hlediska účelnosti kontrol, musí být před zahájením kontroly provedena analýza rizik, která má určit obchodní společnosti ke kontrole. Tato bakalářská práce se zabývá riziky a rizikovými faktory, které je možno vyhodnotit před kontrolou a rizikovými faktory, na které musí být zaměřena pozornost, při vlastním provádění kontroly celních prohlášení po propuštění zboží.

Summary

Inspection of customs declaration after goodsreleasing is necessary to consider as the only legitimate tool of customs authorities, which can verify the accuracy of declared data on the customs declaration. This inspection annually reveals significant arrears on customs duty and other taxes, which areunder the current legislationadministered by Customs. The aim is not only to control fiscal interest, but also the clarification of the circumvention of various trade policy arrangements. Within the European Union, since 1.5.2004 the Czech Republic is the member, it is increasing the pressure on individual union membersto perform these inspections in a greater extent than currently. For companies which hold individual authorization of simplified procedures for customs

clearance, is execution of customs declaration after goods releasing inspection directly ordered. Since there are many companies trading with third countries (trade outside the European Union), it is not possible to carry out the inspection of all these companies. In terms of effectiveness of these inspections, the priorrisk analysis must be performed, to determine the company for inspection. This bachelor thesis deals with the risks and risk factors that can be evaluated before the inspection and risk factors to which the attention must be directed, in currentproceeding of customs declaration after goodsreleasinginspection.

Klíčová slova: kontrola po propuštění zboží do celního režimu, dodatečné vyměření celního dluhu, licence, celní hodnota, sazební zařazení zboží, celní správa, původ zboží, dopravné, dovozní operace, vývozní operace

Keywords: Inspection of customs declaration after goodsreleasing, additional customs duty determination, the licence, customs value, rate goods ranking, The Customs Administration, goods origin, shipping cost, import operations, export operations

Obsah

1 Úvod 11

2 Cíl a metodika 12

2.1 Cíl 12
2.2 Metodika 12
3 Teoretická východiska 14

3.1 Vývoj právních předpisů v oblasti kontrol po propuštění zboží po vstupu České republiky do Evropské unie 14
3.1.1 Právní úpravava v období 1. 5. 2004- 30. 6. 2011 14
3.1.2 Právní úprava od 1. 7. 2011 15
3.2 Orgány celní správy vykonávající činnosti spojené s kontrolou po propuštění zboží v období 1. 5. 2004- 31. 12. 2012 16
3.2.1 Generální ředitelství cel 16
3.2.2 Celní ředitelství 17
3.2.3 Celní úřad 17
3.3 Orgány celní správy vykonávající činnosti spojené s kontrolou po propuštění zboží po 1. 1. 2013 18
3.3.1 Generální ředitelství cel 19
3.3.2 Celní úřad 19
3.4 Daňový řád ve spojení s kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží 20
3.4.1 Obecná problematika kontrol celních prohlášení po propuštění zboží 21
3.4.2 Místní příslušnost k provedení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží… 23
3.4.3 Jednací jazyk při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží 23
3.4.4 Zastupování kontrolované osoby při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží… 24
3.4.5 Práva a povinnosti kontrolované osoby při provádění kontroly celních prohlášení po propuštění zboží 25
3.4.6 Zahájení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží 26
3.4.7 Průběh kontroly celních prohlášení po propuštění zboží 27
3.4.8 Listina jako důkazní prostředek 29
3.4.9 Znalecký posudek jako důkazní prostředek 30
3.4.10 Svědci jako důkazní prostředek 31
3.4.11 Místní šetření v rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží 32
3.4.12 Ukončení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží 33
3.4.13 Úkony po kontrole celních prohlášení po propuštění zboží 35
3.5 Analýza rizikových faktorů prováděná v rámci celé EU 35
3.6 Odborná specifikace rizikových faktorů- celní režim volný oběh 37
3.6.1 Metody stanovení celní hodnoty 37
3.6.2 Vázané obchodní operace 38
3.6.3 Obchodní doložky v zahraničním obchodě- INCOTERMS 2010 39
3.6.4 Sazební zařazení zboží 41
3.6.5 Původ zboží 43
3.7 Odborná specifikace rizikových faktorů- celní režim přímý vývoz 44
3.7.1 Zboží dvojího užití 44
4 Vlastní práce 45

4.1 Porovnání a vyhodnocení počtu a výslednosti kontrol celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013 45
4.2 Porovnání a vyhodnocení zjištěných úniků na cle zjištěných kontrolami celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013 46
4.3 Porovnání a vyhodnocení zjištěných úniků na DPH zjištěných kontrolami celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013 47
4.4 Porovnání a vyhodnocení zjištěných úniků na SPD zjištěných kontrolami celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013 48
4.5 Vyhodnocení celkového fiskálního příjmu kontrol celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013 49
4.6 Rizikové faktory- celní režim volný oběh 50
4.6.1 Celní hodnota zboží 50
4.6.2 Vázané obchodní operace 51
4.6.3 Obchodní doložky v zahraničním obchodě- INCOTERMS 2010 52
4.6.4 Sazební zařazení zboží 53
4.6.5 Původ zboží 54
4.7 Rizikové faktory- celní režim přímý vývoz 54
5 Hodnocení výsledků a návrhy řešení 56
5.1 Hodnocení počtu a výslednosti kontrol celních prohlášení po propuštění zboží za období 2009- 2013 56
5.1.1 Oprava celního prohlášení po kontrole celního prohlášení po propuštění zboží- návrh řešení 56
5.2 Hodnocení rizikových faktorů spojených s celní hodnotou dovezeného zboží 57
5.2.1 Návrhy řešení v oblasti celní hodnoty dovezeného zboží 57
5.3 Hodnocení rizikových faktorů spojených se sazebním zařazením dovezeného zboží… 58
5.3.1 Návrhy řešení v oblasti sazebního zařazení dovezeného zboží 58
5.4 Hodnocení rizikových faktorů spojených s původem dovezeného zboží 59
5.4.1 Návrhy řešení v oblasti původu dovezeného zboží 59
5.5 Hodnocení rizikových faktorů spojených s celním režimem přímý vývoz 59
5.5.1 Návrhy řešení v oblasti rizikových faktorů spojených s celním režimem přímý vývoz… 59
6 Závěr 61
7 Seznam použitých zdrojů 63
7.1 Bibliografie 63
7.2 Zákony ČR 63
7.3 Právní předpisy EU 64
7.4 Judikatury 65
7.5 Elektronické zdroje 67
8 Přílohy 69

Seznam tabulek

Tabulka 1: Orgány Celní správy České republiky 19
Tabulka 2: Výslednost kontrol v jednotlivých letech 46
Tabulka 3: Vývoj zjištěných nedoplatků na cle vůči předcházejícímu období 47
Tabulka 4: Vývoj zjištěných nedoplatků na DPH vůči předcházejícímu období 48
Tabulka 5: Vývoj zjištěných nedoplatků na SPD vůči předcházejícímu období 49
Tabulka 6: Průměrný zjištěný únik na cle, DPH a SPD připadající na jednu ukončenou kontrolu 50
Tabulka 7: Příklady chybně deklarovaného sazebního zařazení 54

Seznam grafů

Graf 1: Porovnání počtu a výslednosti provedených kontrol v ČR 46
Graf 2: Zjištěný únik na cle kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží v rámci ČR 47
Graf 3: Zjištěný únik na DPH kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží v rámci ČR 48
Graf 4: Zjištěný únik na SPD kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží v rámci ČR 49

Seznam obrázků

Obrázek 1: Dislokace celních úřadů a územních pracovišť 20

Seznam příloh

Příloha 1: Protokol o zahájení kontroly po propuštění zboží 69
Příloha 2: Protokol o jednání sepsaný v průběhu kontroly 72
Příloha 3: Zpráva o kontrole celních prohlášení po propuštění zboží 75

1 Úvod

Výběr cel, daní a polatků patří mezi tradiční úkoly celní správy, pro které byl tento orgán zřízen. Tyto zdroje vždy tvořily nedílnou součást příjmů státního rozpočtu státu. Vstupem České republiky do Evropské unie byl příjem státu z cla značně omezen, jelikož je clo odváděno do rozpočtu Evropské unie. Jednotlivé členské státy si z něj ponechávají pouze 25%, které slouží na pokrytí administrativních nákladů spojených s jeho výběrem. Česká republika však může část těchto prostředků následně čerpat prostřednictvím dotačních programů poskytovaných Evropskou unií.

Kontroly po propuštění zboží do celního režimu byly a jsou vždy jediným nástrojem celní správy, kterým je možno následně ověřit správnost deklarovaných údajů v celních prohlášeních. V rámci těchto kontrol jsou mimo jiného zjišťovány nedoplatky na celním dluhu, který je tvořen clem, spotřební daní a v některých případech i daní z přidané hodnoty. Celní orgány provádí tyto kontroly v souladu s ustanovením § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, v platném znění a čl. 78 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství.

V současné době celní orgány, v souladu s právními předpisy Evropské unie, povolují deklarantům, tzn. osobám propouštějícím zboží do celního režimu, značné množství zjednodušených postupů. V rámci prvotního celního řízení tak nejsou ze strany celních orgánů činěny téměř žádné kroky, které by ověřily deklarované údaje. Zboží je tak následně propuštěno do navrženého celního režimu pouze na základě údajů navržených deklarantem. V těchto případech je kontrola celních prohlášení po propuštění zboží, dříve též nazývanná následná kontrola, hlavním účinným nástrojem.

2 Cíl a metodika

2.1 Cíl

Hlavním cílem bakalářské práce je definovat rizikové faktory k jednotlivým údajům v celních prohlášeních. Zároveň bude provedeno vyhodnocení kontrol celních prohlášení po propuštění zboží za období 2009- 2013. V rámci opravy deklarovaných údajů, která přímo souvisí s kontrolou celních prohlášení po propuštění zboží, bude v bakalářské práci navrhnouto a oddůvodněno zlepšení procesů a úkonů týkajících se dodatečného vyměření celního dluhu.

V práci je rovněž popsán vývoj právních předpisů v oblasti kontrol po propuštění zboží do celního režimu od vstupu České republiky do Evropské unie do současnosti. V rámci analýzy rizik je popsána riziková analýza prováděná orgánem Evropské komise- OLAF- Evropský úřad boje proti podvodům.

2.2 Metodika

V rámci zpracování bakalářské práce bude využito sběru dat a jich vyhodnocení, statistických údajů a analýzy právních předpisů. Dále bude využita i praxe autora u Celní správy České republiky. Ke splnění cíle práce bude zvolena metoda analýzy dokumentů.

V rámci vývoje právních předpisů a procesních postupů bude analyzován § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“) a čl. 78 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), ve kterých je celní správě umožněno provádět kontrolu. Dále bude podroben analýze zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), které jsou resp. byly v rámci procesu kontroly používány. S ohledem na organizační strukturu a kompetence jednotlivých útvarů celní správy, budou analyzovány zákony č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky a č. 17/2012 Sb., Celní správě České republiky.

Dále bude provedena analýza a vyhodnocení údajů, týkajících se vykazovaných údajů v celních prohlášeních, s možností využití při kontrolách celních prohlášení po propuštění zboží. Zároveň bude provedena analýza obchodních operací, které mohou mít vliv na stanovení deklarované celní hodnoty zboží. Pro získání vstupních dat bude využita metoda analýzy odborného textu. Pro vyhodnocení jednotlivých zjištěných rizikových faktorů bude

využito metody dedukce a praxe autora u celní správy. Pro vyhodnocení výslednosti kontrol celních prohlášení po propuštění do celního režimu budou využity a zpracovány veřejně dostupná data publikovaná celní správou. Graficky bude znázorněna výslednost a počet provedených kontrol. Metodou komparace budou porovnána jednotlivá období z hlediska výslednosti kontrol. Pro stanovení fiskálního účinku kontrol bude využito matematických metod jako, je např. aritmetický průměr.

V rámci zefektivnění procesu dodatečného vyměření celního dluhu budou navrhnuty změny právních předpisů v oblasti dodatečného platebního výměru. Pro navržení uvedených změn budou využity osobní zkušenosti autora bakalářské práce v Celní správě České republiky.

3 Teoretická východiska

3.1 Vývoj právních předpisů v oblasti kontrol po propuštění zboží po vstupu České republiky do Evropské unie

3.1.1 Právní úpravava v období 1. 5. 2004- 30. 6. 2011

Vstupem České republiky do Evropské unie dne 1. 5. 2004, musela Česká republika implementovat do své legislativy právní úravu Evropského společenství. V souladu se zásadou nadřazenosti, kdy evropské právo má vyšší váhu než vnitřní právní předpisy členských států,[1] došlo k významné novelizaci celního zákona.[2] V České republice, jako novém členském státu Evropské unie, začal platit celní kodex. Jedná se o zákon s vertikálním přímým účinkem („*přímý účinek evropského práva zakotvil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 5. února 1963 ve věci Van Gend en Loos. V tomto rozsudku Soudní dvůr uvádí, že z evropského práva vyplývají nejen povinnosti pro členské státy, ale také práva pro jednotlivce. Jednotlivci tedy mohou využít těchto práv a dovolávat se evropských aktů u národních a evropských soudů. Není však nutné, aby členský stát přijímal příslušný evropský akt do vlastního vnitrostátního právního systému"*).[3] Rozsah působnosti celního zákona byl značně omezen a mnoho zákonných ustanovení z něj zrušeno. Na provádění následných kontrol, z hlediska rušení zákonných ustanovení, tato novelizace neměla žádný vliv. V rámci ustanovení § 127 celního zákona naopak přibyl odstavec č. 4, ve kterém byla upřesněna lhůta pro možnost provedení kontroly ve lhůtě tří let od konce roku, ve kterém vznikla povinnost k úhradě cla. Dále tento odstavec umožnil při následné kontrole odebírat vzorky ze zboží, bez povinnosti platit náklady s tím spojené kontrolované osobě.[4] Další změnou proti dřívějším právním úpravam byla změna ve způsobu záhájení kontroly. Dříve byla kontrola zahájena sdělením čísel kontrolovaných celních prohlášení kontrolované osobě včetně rozsahu jejich kontroly.[5] Nově bylo zahájení kontroly ustanoveno sdělením předmětu kontroly kontrolované osobě.[6] Jelikož definice pojmu „předmět" nebyla v této

[1] (http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/l14548_cs.htm), [online, cit. 2014-07-13]
[2] Zákon č. 187/2004 Sb., Zákon, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů [2014-07-13]
[3] (http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/l14547_cs.htm), [online, cit. 2014-07-13]
[4] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 odst. 4, ve znění zákona č. 187/2004 Sb. [2014-07-13]
[5] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 odst. 4, ve znění zákona 185/2004 Sb. [2014-07-13]
[6] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 odst. 5 ve znění zákona 185/2004 Sb. [2014-07-13]

právní normě ustanovena, neměla tato změna žádný vliv na proces zahájení kontroly. Celní orgány nadále kontrolu zahajovaly sdělením evidenčních čísel kontrolovaných celních prohlášení včetně rozzsahu jejich kontroly. V rámci legislativy Evropské unie, byla možnost provedení následné kontroly nově celním orgánům České republiky ustanovena v celním kodexu.[7] V tomto právním předpisu je kontrola definována z hlediska možnosti kdy lze kontrolu provést, u koho lze kontrolu provést, co je možno kontrolovat, jaká opatření přijmout v případě zjištění chybných popř. nesprávných údajů.[8] Ostatní úkony včetně práv a povinností kontrolované osoby, oprávnění kontrolních orgánů a procesního postupu kontroly, zůstaly nadále řešeny národní legislativou.[9] Na provádění kontroly byla dále v celním zákoně vyloučena možnost použití ustanovení zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole.[10] V průběhu kontroly tak bylo možno v omezené míře použít, v případech kdy úkon neupravovala specifická zákonná norma, obecnou normu- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

3.1.2 **Právní úprava od 1. 7. 2011**

Na provádění kontrol celních prohlášení po propuštění zboží do celního režimu měla zásadní vliv novela celního zákona účinná dnem 1. 7. 2011.[11] V rámci této novely byl kompletně upraven § 127 celního zákona. Ustanovení tohoto paragrafu bylo omezeno pouze na tři odstavce. V odstavci prvním ve znění „*Nestanoví-li tento zákon jinak, platí pro provádění kontroly správnosti celního prohlášení po propuštění zboží (dále jen "kontrola po propuštění zboží"), která se provádí u osob vymezených v čl. 78 celního kodexu Společenství, jakož i pro práva a povinnosti těchto osob a pro pravomoci celního orgánu provádějícího kontrolu, obdobně ustanovení daňového řádu o daňové kontrole*“[12] byla provedena nejzásadnější úprava. Z celního zákona byl úplně vypuštěn proces provádění kontroly s tím, že veškeré úkony, pokud celní zákon nestanoví jinak, budou prováděny podle daňového řádu. V druhém odstavci bylo kontrolním orgánům umožněno uložit pořádkovou pokutu v případech, kdy kontrolovaná osoba neumožní zahájit a provést

[7] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 78 [2014-07-13]
[8] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 78, odst.1, odst. 2, odst. 3, [2014-07-13]
[9] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 odst. 1- 14, ve znění zákona 185/2004 Sb. [2014-07-13]
[10] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 odst. 15, ve znění zákona 185/2004 Sb. [2014-07-13]
[11] Zákon č. 104/2011 Sb., Zákon, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů [2014-07-13]
[12] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 odst. 1 [2014-07-14]

kontrolu.[13] V posledním odstavci jsou uvedeny úkony, které činní kontrolní orgán v případech kdy kontrolou zjistí dovoz nebo vývoz zboží, o kterém má důvodné podezření, že uniklo celnímu dohledu. V rámci tohoto ustanovení je umožněno celním orgánů mimo jiného přemístit zboží na náklady kontrolované osoby na místo, kde bude pod přímým celním dohledem.[14]

3.2 Orgány celní správy vykonávající činnosti spojené s kontrolou po propuštění zboží v období 1. 5. 2004- 31. 12. 2012

V rámci zákona o Celní správě České republiky byla celní správa ČR vymezena jako bezpečnostní sbor[15] se soustavou správních úřadů pro oblast celnictví. V rámci zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky bylo zřízeno Generální ředitelství cel se sídlem v Praze, které má celostátní územní působnost a je podřízeno Ministerstvu financí. Dále byly zřízeny celní ředitelství a celní úřady, kterým byla tímto zákonem vymezena územní působnost.[16]

V čele celní správy byl ustanoven mistrem financí České republiky generální ředitel Generálního ředitelství cel, který byl oprávněn činit v rámci působnosti celní správy právní úkony jménem státu ve všech majetkoprávních a pracovněprávních věcech. Generální ředitel dále schvaloval organizační řád celní správy, kterým se zřizovaly i pobočky celních úřadů.[17] Úkoly celní správy plnili celníci ve služebním poměru v bezpečnostním sboru dle zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění zákona č. 186/2004 Sb., občanští zaměstnanci ve služebním poměru podle zákona č. 218/2002 Sb., o službě státních zaměstnanců ve správních úřadech a o odměňování těchto zaměstnanců a ostatních zaměstnanců ve správních úřadech (služební zákon) nebo v pracovním poměru dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.[18]

3.2.1 Generální ředitelství cel

V rámci kompetencí daných zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ze kterého následně vycházel Organizační řád celní správy, tento útvar následné kontroly samostatně nevykonával. V rámci kompetencí v oblasti následných kontrol

[13] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 odst. 2 [2014-07-14]
[14] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 odst. 3 [2014-07-14]
[15] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, § 1, odst. 7 [2014-07-14]
[16] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, § 1, odst. 1, 2, 3,4 [2014-07-14]
[17] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, § 1, odst. 7, 8 [2014-07-14]
[18] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, § 1, odst. 9 [2014-07-14]

daných zákonem o Celní správě České republiky metodicky řídilo celní ředitelství a celní úřady, připravovalo právní předpisy, zajišťovalo vzdělávání pro celní orgány, vedlo potřebné evidence a statistiky, spravovalo informačí systémy, zabezpečovalo laboratorní analýzu odebraných vzorků zboží, v rámci analýzy rizik plnilo funci centrální analytické jednotky, spolupracovalo s celními orgány jiných států na základě uzavřených smluv a v neposlední řadě přezkoumávalo rozhodnutí vydaná celními ředitelstvími.[19]

3.2.2 **Celní ředitelství**

Zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky bylo zřízeno v České republice celkem 8 celních ředitelství.[20] V rámci svých kompetencí a územní působnosti daných zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ze kterého následně vycházel Organizační řád celní správy, tento útvar vykonával následné kontroly.[21] V rámci dalších kompetencí v oblasti následných kontrol daných zákonem o Celní správě České republiky řídilo celní úřady ve své územní působnosti, koordinovalo výkon kontrolních činností celních úřadů ve své územní působnosti, zabezpečovalo ve své územní působnosti laboratorní analýzu odebraných vzorků zboží, vedlo evidence a statistiky pro plnění svých úkolů, spravovalo informačí systémy, spolupracovalo s celními orgány jiných států, provádělo analýzu rizik a přezkoumávalo rozhodnutí vydaná celními úřady ve své územní působnosti.[22]

3.2.3 **Celní úřad**

Zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky bylo zřízeno v České republice celkem 54 celních úřadů. Pro každý celní úřad stanovil tento zákon územní působnost.[23] V rámci svých kompetencí a území působnosti daných zákonem č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ze kterého následně vycházel Organizační řád celní správy, tento útvar vykonával následné kontroly.[24] V rámci dalších kompetencí v oblasti následných kontrol daných zákonem o Celní správě České republiky prováděl opravy celních prohlášení, rozhodoval o změnách nebo zrušení jím vydaných rozhodnutí, vedl řízení ve věci porušení celních předpisů, vymáhal pokuty a jiné nedoplatky, zajišťoval

[19] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, §3 [2014-07-14]
[20] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, příloha č. 1[2014-07-14]
[21] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, §4, odst. 5, písm. d) [2014-07-14]
[22] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, §4 [2014-07-14]
[23] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, příloha č. 2, příloha č. 3 [2014-07-14]
[24] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, §5, odst. 4, písm. c) [2014-07-14]

prodej zajištěného, propadlého a zabraného zboží a spolupracoval s celními orgány jiných států.[25]

3.3 Orgány celní správy vykonávající činnosti spojené s kontrolou po propuštění zboží po 1. 1. 2013

Od 1. 1. 2013 začal platit zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, kterým byl zrušen předchozí zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky. Tímto zákonem byla změněna organizační struktura celní správy z třístupňového modelu řízení na dvoustupňový model.[26]

Uvedeným zákonem byla zrušena celní ředitelství a nově vzniklo 15 celních úřadů. Zároveň byla zákonem vymezena územní působnost těchto úřadů. Celní úřady nově vykonávají činnost na území svého vyššího územního samosprávního celku, tzn. kraje. Výjimku tvoří Celní úřad pro hlavní město Prahu, který vykonává činnost na svém území vyjma území celního prostoru Celního úřadu Praha Ruzyně. Tento prostor patří pod územní působnost Celního úřadu Praha Ruzyně. Pro jednotlivé úřady byla stanovena jejich sídla, která jsou shodná se sídlem vyššího územního samosprávného celku (výjimku tvoří Celní úřad Praha Ruzyně, jehož sídlo je hlavní město Praha). Zákon ve svém znění pamatoval i na možnost změny území vyšších územních samosprávných celků. V tomto případě se změní i územní působnost dotčených celních úřadů.[27]

V rámci své územní působnosti mohou celní úřady zřizovat územní pracoviště (dříve pobočky celních úřadů). Tato kompetence dříve příslušela, v rámci vydání organizačního řádu celní správy, generálnímu řediteli Generálního ředitelství cel.[28] Nově územní pracoviště celního úřadu stanovuje Ministerstvo financí České republiky vyhláškou.[29] Funkce a pravomoci generálního ředitele byly zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky omezeny a zobecněny. Nově je zákonem výslovně citována pouze povinnost generálního ředitele řídit Generální ředitelství cel a schvalovat organizační řád celní správy.[30]

[25] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, §5 [2014-07-14]
[26] (http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/zmena-organizacni-struktury-cs-k-112013/Stranky/informace-o-organizacnich-zmenach-v-celni-sprave-cr-k-112013.aspx) [online, cit. 2014-07-18]
[27] Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, §6, odst. 1, 2, 3, 4, 5 [2014-07-14]
[28] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, §1, odst. 8 [2014-07-14]
[29] Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, §6, odst. 6 [2014-07-14]
[30] Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, §3, odst. 1, 4 [2014-07-14]

Tabulka 1: Orgány Celní správy České republiky

Orgány Celní správy České republiky	
	Celní úřady
Generální ředitelství cel	Celní úřad pro hlavní město Prahu
	Celní úřad pro Středočeský kraj
	Celní úřad pro Jihočeský kraj
	Celní úřad pro Plzeňský kraj
	Celní úřad pro Karlovarský kraj
	Celní úřad pro Ústecký kraj
	Celní úřad pro Liberecký kraj
	Celní úřad pro Královéhradecký kraj
	Celní úřad pro Pardubický kraj
	Celní úřad pro Kraj Vysočina
	Celní úřad pro Jihomoravský kraj
	Celní úřad pro Olomoucký kraj
	Celní úřad pro Moravskoslezský kraj
	Celní úřad pro Zlínský kraj
	Celní úřad Praha Ruzyně

Zdroj: <zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky>[2014-07-14], vlastní zpracování

3.3.1 **Generální ředitelství cel**

V rámci kompetencí daných zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ze kterého následně vychází Organizační řád celní správy, tento útvar kontroly celních prohlášení po propuštění zboží nadále samostatně nevykonává. V rámci věcné působnosti, vykonává činnosti spojené s funkcí správního orgánu nejblíže nadřízeného celním úřadům.[31] Ostatní kompetence a činnosti v oblasti kontrol po propuštění zboží, dané předchozím zákonem,[32] byly novou právní úpravou v některých případech pouze zobecněny, ale zůstaly zachovány.

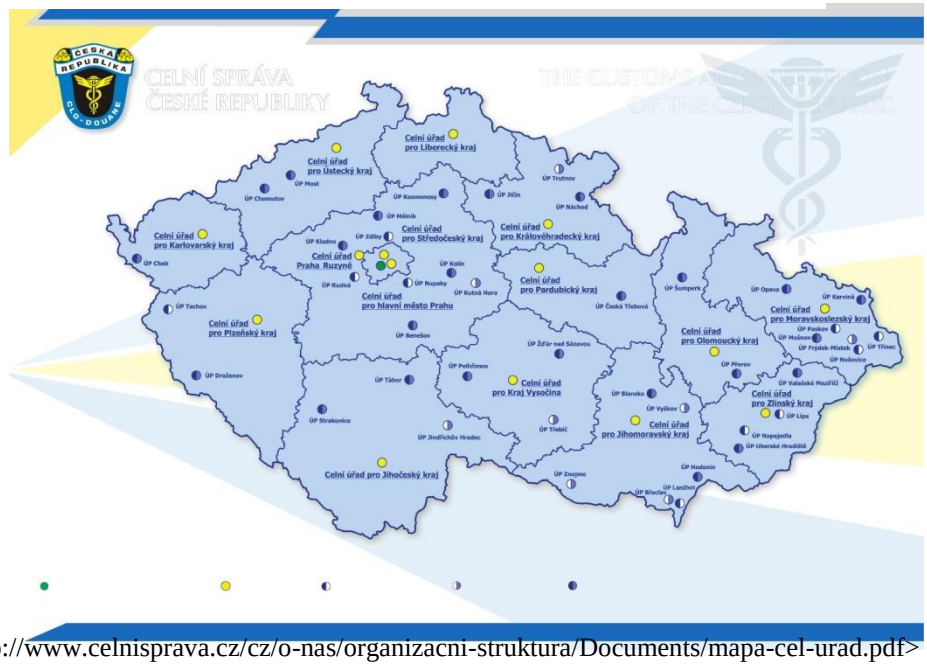
3.3.2 **Celní úřad**

Zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky bylo zřízeno v České republice celkem 15 celních úřadů, které nově vykonávají kontroly celních prohlášení po propuštění ve větší územní působnosti[33], než bylo uzákoněno předchozím právním předpisem.[34] Kompetence dřívějších celních ředitelství, v oblasti kontrol po propuštění, byly přeneseny na nově vzniklé celní úřady. Stejně jako u Generálního ředitelství cel, byly

[31] Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, §4, odst. 1, písm. a) [2014-07-14]
[32] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky [2014-07-14]
[33] Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, §6, odst. 2, 3 [2014-07-14]
[34] Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, příloha č. 2, příloha č.3 [2014-07-14]

kompetence v oblasti kontrol po propuštění novou právní úpravou zobecněny, ale zůstaly zachovány.

Obrázek 1: Dislokace celních úřadů a územních pracovišť



Zdroj:< http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Documents/mapa-cel-urad.pdf> [online, cit. 2014-07-30]

3.4 Daňový řád ve spojení s kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží

Novelou celního zákona č. 104/2011 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, bylo celním orgánů ustanoveno provádět kontrolu celních prohlášení po propuštění zboží, vymezení práv a povinností osob, u nichž je prováděna kontrola a pravomoci kontrolního orgánu[35] dle ustanovení daňového řádu,[36] vyjma případů stanovených celním zákonem. V rámci celního zákona bylo dále ustanoveno že, „*Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány*“[37] „*v ostatních věcech daňový řád*“.[38] Z tohoto znění vyplývá, že je nutno stanovit, jaké zákonné ustanovení jsou řešeny speciálním[39] a jaké obecným právním předpisem.[40]

[35] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 [2014-07-14]
[36] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §85 [2014-07-14]
[37] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 320, odst.1 [2014-07-14]
[38] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 320, odst.1, písm. c, v rozhodném znění [2014-07-14]
[39] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon [2014-07-14]
[40] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, [2014-07-14]

3.4.1 **Obecná problematika kontrol celních prohlášení po propuštění zboží**

Jak již bylo dříve uvedeno, celní zákon nám ve svých ustanoveních umožňuje použití daňového řádu. Daňový řád tuto možnost připouští v ustanovení § 4 „*Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak*".[41] Při použití daňového řádu při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží se pod pojmem daň rozumí i clo.[42]

V rámci ověření údajů deklarovaných při celním řízení- propuštění zboží do celního režimu, je kontrola celních prohlášení po propuštění zboží hlavním nástrojem, kterým disponuje správce daně. Při provádění kontroly celních prohlášení po propuštění zboží do celního režimu se musí kontrolní orgán řídit základními zásadami při správě daní.[43] Kontrolní orgán musí postupovat v souladu s právními předpisy a uplatňovat svou pravomoc pouze v rozsahu předpisy svěřeném. Pro dosažení cílů kontroly musí používat takové prostředky, které kontrolovanou osobu nejméně zatěžují, avšak umožní cíle dosáhnout.[44]

Z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 vyplývá, že správce daně nemůže kontrolu zahájit, pokud nemá o vyměřené dani pochybnosti. Tyto pochybnosti je nutno před zahájením kontroly formulovat a vydefinovat. Při zahájení kontroly je nutno tyto důvody sdělit daňovému subjektu. Pokud by tak správce daně neučinní, jednalo by se dle názoru Ústavního soudu o svévoli správce daně a kontrola by byla zahájena na základě tzv. presumpce viny.[45]

Pro výkon kontroly vykonávané správci daně je však důležitý rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 15/2010-89 ze dne 15. 4. 2010. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud vypořádal s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008. Dle jeho právního názoru, není nutno vždy převzít právní názor Ústavního soudu a to zejména v případech, kdy je nutno tento názor revidovat. Z tohoto rozsudku vyplývá, že daňová kontrola je legitimní a zákonodárce tento institut zakotvil do daňového řádu s úmyslem omezit daňové úniky. Ve své podstatě slouží k ověření splnění daňové povinnosti. Dle jeho názoru se jedná o šetrný nástroj správce daně, jelikož daňový subjekt disponuje mnoha zákonnými právy, jimiž může již v průběhu kontroly, bránit své práva.

[41] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §4 [2014-07-14]
[42] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §2, odst.3, písm. a [2014-07-14]
[43] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, HLAVA II [2014-07-14]
[44] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §5, odst.1, 2, 3 [2014-07-14]
[45] Šretr, V., Daňová kontrola z pohledu daňového řádu, s. 17

V rámci kontroly je dále daňovému subjektu umožněno podat žalobu na ochranu před nezákoným zásahem správce daně. Dle názoru Nejvyššího správního soudu by nález Ústavního soudu znamenal negaci podstaty daňové kontroly.[46]

Dalším samostatným faktorem, který má vliv na případné provedení kontroly je vlastní předmět kontroly. Krajský soud v Ústí nad Labem ve svém rozsudku sp. zn. 15 Ca 207/2006 ze dne 3. 9. 2008 vyjádřil názor, že správce daně musí být schopen při své činnosti, týkající se kontroly již vyměřené daňové povinnosti, napoprvé ověřit vyměřenou daň. Dle jeho názoru, kontrolní orgán (správce daně) disponuje dostatečnými procesními instrumenty a materiálními prostředky. Pokud tak správce daně neučiní, ať již v důsledku neodborného nebo neprofesionálního přístupu, nemůže být opětovné řízení k tíži kontrolované osoby ale státu. Tímto rozsudkem bylo ustanoveno, že pokud nenastanou nové skutečnosti, o kterých správce daně v průběhu kontroly nemohl vědět, nelze kontrolu s totožným zaměřením (předmětem) provést.[47]

V rámci předmětu kontroly je nutno brát na zřetel skutečnost, že kontrolou lze ověřovat pouze již známou daňovou povinnost. Tato skutečnost byla mimo jiné potvrzena rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2Afs 31/2005 ze dne 24. 1. 2005. Již ze své podstaty je daňová kontrola spojena s ověřením již známé daňové povinnosti.[48] V rámci kontroly celního prohlášení po propuštění zboží jsou tyto případy řešené samostatně v § 127 odst. 7 celního zákona „*Zjistí-li celní orgány při následné kontrole dovoz nebo vývoz zboží, o kterém mají důvodně zato, že uniklo dohledu prováděnému celními orgány, je osoba, u které je následná kontrola prováděna, povinna na výzvu předložit buď doklad osvědčující, že zboží bylo řádně dovezeno, nebo doklad o koupi, dodací list od výrobce nebo jakýkoliv důkazní prostředek, z něhož je zřejmé, že zboží pochází od osob oprávněných v tuzemsku podnikat. Nepředloží-li tato osoba příslušné doklady, celní orgány na její náklady a nebezpečí kontrolované zboží přemístí na místo, které je pod jejich přímým dohledem, a stanoví lhůtu k dodatečnému předložení těchto dokladů.*“[49]

[46]Šretr, V., Daňová kontrola z pohledu daňového řádu, s. 18-19
[47] Šretr, V., Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha, s. 20-21
[48] Šretr, V., Daňová kontrola z pohledu daňového řádu, s. 21
[49] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127, odst.7 [2014-07-14]

3.4.2 **Místní příslušnost k provedení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží**

V rámci stanovení kontrolního orgánu, který je místně příslušný k provedení kontroly, je nutno postupovat podle obecného[50] i speciálního předpisu[51]. V rámci daňového řádu je přesně vydefinováno sídlo právnické osoby a místo pobytu fyzické osoby.[52] Dále je nutno postupovat podle specifického zákona, kdy v zákoně č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky je v § 6 odst. 1, 2, a 3 je stanovena místní příslušnost jednotlivých celních úřadů. U specifických případů, kdy nelze místní příslušnost stanovit, je k provedení úkonů stanoven Celní úřad pro hlavní město Prahu.[53] U případů, kdy dojde v průběhu kontroly ke změně místní příslušnosti kontrolního orgánu k provedení kontroly, je tato otázka řešena daňovýn řádem. V souladu s ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu je v případě změny místní příslušnosti kontrolované osoby v průběhu kontroly, umožněno dokončit kontrolu kontrolnímu orgánu, který kontrolu začal.[54]

3.4.3 **Jednací jazyk při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží**

Při kontrole je jednacím jazykem český jazyk. Každá osoba, která jednací jazyk neovládá, má při jednání nárok na tlumočníka. Tento tlumočník musí být vybrán ze seznamu znalců a tlumočníků, který je veden krajským soudem resp. Ministerstvem spravedlnosti. Náklady spojené s tlumočením jsou vždy k tíži kontrolované osoby.[55] Skutečnosti týkající se požadavku na tlumočení jsou řešeny v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. Zn. 2 Asf 36/2007 ze dne 26. 10. 2007. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabývá skutečnostmi, zda kontrolní orgán má připustit tlumočníka, když má důvodně za to, že kontrolovaná osoba tímto požadavkem maří nebo bezdůvodně zdržuje řízení.[56]

Stejné ustanovení jako pro jednací jazyk, platí pro pro listiny, které jsou předkládány při kontrole. Tyto listiny je nutno předkládat v originálním znění a v úředním překladu. Tento překlad nemusí být předkládán, pokud to výslovně kontrolní orgán prohlásí nebo zveřejní na úřední desce.[57] V rámci kontroly celního prohlášení po propuštění zboží, je

[50] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád [2014-07-14]
[51] Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky [2014-07-14]
[52] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §13, odst. 1, písm.a,b [2014-07-14]
[53] Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, §10, odst. 1[2014-07-14]
[54] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §87, odst. 1 [2014-07-14]
[55] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 246-247
[56] Šretr, V., Daňová kontrola z pohledu daňového řádu, s. 38-39
[57] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §76, odst. 2 [2014-07-14]

nutno k tomuto ustanovení přistupovat v přiměřené míře, z důvodu možného nadměrného zatěžování kontrolovaného subjektu. V rámci kontroly jsou převážně kontrolovány obchodní doklady, které jsou spojené s obchodem se zahraničními subjekty. Tyto doklady jsou převážně vyhotoveny v cizím jazyku. Úřední překlad listin by měl být vyžadován pouze u dokumentů, které budou sloužit jako významný důkazní prostředek pro stanovení daně.

Vyjímku pro jednací jazyk mají národnostní menšiny, které dlouhodobě žijí na území České republiky.[58] Tyto menšiny mohou jednat ve svém jazyce. Pokud úřední osoba, která je členem kontrolní skupiny nerozumí tomuto jazyku, může si kontrolovaná osoba obstarat tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočníků. Náklady spojené s tlumočením jsou v tomto případě k tíži kontrolního orgánu.[59]

Obdobná ustanovení jako u jednacího jazyku národnostních menšin, platí i u osob neslyšících a hluchoslepých. V těchto případech musí kontrolní orgán u osob neslyšících na své náklady ustanovit tlumočníka znakové řeči podle jiného právního předpisu.[60] U osob hluchoslepých musí kontrolní orgán postupovat za totožných podmínek a ustanovit prostředníka, který je schopen se s ní dorozumět.[61]

3.4.4 Zastupování kontrolované osoby při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží

Při kontrole může za kontrolovanou právnickou osobu jednat jejím jménem statutární orgán společnosti. Za právnickou osobu však může jednat jejím jménem i zaměstnanec popř. jiná fyzická osoba, která pro ni vykonává činnost. Rozsah jednání však musí být přesně stanoven pověřením. Ve stejné věci může za kontrolovanou osobu jednat pouze jedna fyzická osoba, pokud není pro jednání statutárního orgánu nutno více osob. Výše uvedené se použije obdobně i při jednání fyzických osob podnikatelů.[62]

V rámci kontroly je možno také využít institutu zástupce. Zástupcem dle daňového řádu může být zákonný zástupce fyzické osoby nebo opatrovník, ustanovený zástupce,

[58] Zákon č. 273/2001 Sb., o právech příslušníků národnostních menšin a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 320/2002 Sb. [2014-07-14]
[59] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 247-248
[60] Zákon č. 155/1998 Sb. O znakové řeči a o změně dalších zákonů [2014-07-14]
[61] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 247-248
[62] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §24, odst. 1-6 [2014-07-14]

zmocněnec, společný zmocněnec nebo společný zástupce.[63] V rámci zastupování zástupcem však není vyloučeno, aby kontrolní orgán požadoval, v případech kdy je to nezbytné, jednání zastoupené osoby. O tomto požadavku však musí být vyrozuměn jeho zástupce.[64]

Pro vymezení zastupování při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží je nutno upozornit na skutečnost, že při této kontrole nelze využít institutu zastupování, který je uveden v celním kodexu.[65] Uvedené zastoupení lze používat pouze *„pro provádění všech úkonů a formalit stanovených celními předpisy“.*[66]

3.4.5 Práva a povinnosti kontrolované osoby při provádění kontroly celních prohlášení po propuštění zboží

Při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží, má kontrovaná osoba práva daná ustanovením daňového řádu. Kontrolovaná osoba má možnost být přítomna u jednání se svými zaměstnanci a s osobami, které pro ni pracují. Dále má možnost v průběhu kontroly předkládat důkazní prostředky, jejichž hodnocení přísluší kontrolnímu orgánu a navrhovat provedení dalších důkazních prostředků, které nemá k dispozici. V neposlední řadě má možnost vyvracet pochybnosti, které má kontrolní orgán.[67] V rámci problematiky práv kontrolované osoby existuje několik rozsudků. Jako příklad lze citovat rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 58/2009-65 ze dne 12. 5. 2010. V tomto rozsudku je řešeno právo přítomnosti kontrolovaného subjektu při jednání s osobami, které pro ni pracují. Dle názoru Nejvyššího správního soudu musí kontrolní orgán kontrolované osobě sdělit přesný datum a čas jednání (výslechu svědka). Sdělení pouze časového rozpětí v řádech dnů, není dle jeho názoru dostačující.[68]

V prámci kontroly však kontrolovaná osoba nemá pouze práva, ale i povinnosti vůči kontrolnímu orgánu. Mezi hlavní povinnost paří umožnit kontrolnímu orgánu zahájit a provést kontrolu. Pro vlastní provedení kontroly kontrolním orgánem musí zajistit vhodné podmínky a místo. Dále musí poskytnout informace o organizační struktuře, náplni práce jednotlivých útvarů, opravnění zaměstnanců a osob pro ni pracujících, informace o uložení účetních záznamů a dokladů popř. jiné informace. V rámci kontroly musí

[63] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §25, odst. 1 [2014-07-14]
[64] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §25, odst. 2 [2014-07-14]
[65] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 5 [2014-07-14]
[66] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 5, odst. 1 [2014-07-14]
[67] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §86, odst. 2 [2014-07-14]
[68] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 284

předkládat důkazní prostředky k potvrzení jejího tvrzení, žádné důkazní prostředky nezatajovat a umožit kontrolnímu orgánu jednání s kterýmkoli zaměstnancem nebo osobu pro ni pracující. Kontrolovaná osoba má dále povinnost kontrolnímu orgánu zapůjčit doklady popř. jiné dokumenty mimo své prostory.[69] Tato problematika byla řešena Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 1 Afs 11/2004-190. V tomto rozsudku zaujal Nejvyšší správní soud stanovisko k povinnosti kontrolované osoby zajistit vhodné místo k provedení kontroly a k povinnosti zapůjčit kontrolnímu orgánu doklady mimo místo provedení kontroly. Dle jeho názoru je na zvážení kontrolního orgánu, kde bude kontrola provedena. Pokud usoudí, že bude kontrola dokladů provedena mimo místo zajištěné kontrolovanou osobou, musí mu je kontrolovaný subjekt zapůjčit. O zapůjčení dokladů musí kontrolní orgán vydat potvrzení. V tomto potvrzení je povinnen uvést počet zapůjčených listů a zevrubný popis. Pokud bude kontrolovaná osoba požadovat přesný popis zapůjčených dokladů, musí si dle názoru soudu přesný seznam vyhotovit sama a předat ho kontrolnímu orgánu k potvrzení.[70]

3.4.6 **Zahájení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží**

Proces a úkony kontrolního orgánu, potřebné pro zahájení kontroly, jsou přesně stanoveny v daňovém řádu „*Daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*."[71] V praxi je před zahájením kontroly kontrolovaná osoba informována místně příslušným kontrolním orgánem o úmyslu zahájit kontrolu formou písemného oznámení nebo telefonátem pracovníka správce daně. Tento úkon však nelze považovat za zahájení kontroly a není jím zabráněno kontrolované osobě činit úkony, které by vedly k opravám chybně vyměřené daně.[72] Povinnost učinit úkony uvedené v § 87, odst. 1 daňového řádu potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 7/2005 ze dne 17. 2. 2006, ve kterém je konstatováno, že správce daně musí při zahájení kontroly učinit úkony směřující ke zjištění správné daně. Kontrolu nelze dle jeho názoru zahajovat pouze formálně protokolem bez

[69] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §82, §86 odst. 1, 3 [2014-07-14]
[70] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 284
[71] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §87, odst. 1 [2014-07-14]
[72] Šretr, V., Daňová kontrola z pohledu daňového řádu, s. 26

provedení potřebných úkonů.[73] Protokol, který lze považovat za protokol o zahájení kontroly, musí mimo jiného obsahovat poučení zúčastněných osob o právech a povinnostech, popis jednání, vymezení předmětu a rozsahu kontroly, popis provedených úkonů směřujících k ověření daně a v neposlední řadě podpisy kontrolované osoby a zástupce kontrolního orgánu.[74] Rozsah kontroly, se kterým byla kontrolovaná osoba seznámena při zahájení kontroly, lze v průběhu kontroly rozšířit nebo zůžit. Tento úkon se provede postupem totožným, jako platí pro zahájení kontroly.[75] V případech, kdy kontrolovaná osoba neumožní kontrolnímu orgánu zahájit kontrolu, může jí být uložena pořádková pokuta. Vrámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží, nelze použít ustanovení o výzvě dané § 87 odst. 2 daňového řádu.[76]

Dále je nutno se zabývat skutečnostmi, kdy je možno opětovně zahájit kontrolu stejného předmětu kontroly, který již byl kontrolován. V rámci ustanovení daňového daňového řádu je tato kontrola umožněna pouze v případech, kdy správce daně zjistí nové skutečnosti, které nemohl vědět při provádění původní kontroly nebo daňový subjekt učiní takový úkon, kterým se změní dosavadní tvrzení. V případech opakované kontroly, musí kontrolní orgán kontrolovanou společnost při zahájení kontroly seznámit s důvody, které ho vedou k provedení opakované kontroly. Opakovaná kontrola jde provést vždy pouze v rozsahu odpovídajícím nově zjištěným skutečnostem.[77] Opakovanou kontrolou se zabývá několik rozsudků. Jako příklad lze uvést rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 32/2005-44 ze dne 8. 2. 2006. Ve svém rozzsudku Nejvyšší správní soud zastává názor, že k opakování kontroly nepostačuje pouze existence nových skutečností, které správce daně zjistil. Správce daně musí v souladu se zásadami daňového řízení ctít práva daňového subjektu tzn. při zahájení opakované kontroly musí seznámit kontrolovaný subjekt s důvody nové kontroly.[78]

3.4.7 **Průběh kontroly celních prohlášení po propuštění zboží**

Kontrola po propuštění zboží je prováděna kontrolou obchodních dokladů, účetních záznamů a dalších písemností, které se vztahují ke kontrolovaným celním prohlášením.

[73]Šretr, V., Daňová kontrola z pohledu daňového řádu, s. 28-29
[74] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §60 [2014-07-14]
[75] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §85, odst. 3 [2014-07-14]
[76] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127, odst.2 [2014-07-14]
[77] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §85, odst.5 [2014-07-14]
[78] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 277

V rámci kontroly lze také prověřovat obchodní a účetní doklady, které se vztahují k operacím souvisejícími se zbožím, které je propuštěno do celního režimu kontrolovanými celními prohlášeními. Kontrolní orgán může, v případech kdy potřebuje ověřit správnost a věrohodnost předložených dokladů nebo pro zjištění dalších dokladů vztahujících se ke kontrolovaným celním prohášením, provést kontrolu všech dokladů a účetních záznamů za určité období.[79]

V rámci kontroly je kontrolní skupinou orgánu, který provádí kontrolu nebo jím dožádaným orgánem prováděno dokazování. V rámci tohoto řízení musí kontrolní skupina dodržovat hlavní zásady při správě daní, tzn. získává skutečnosti rozhodné pro zjištění daně co nejohleduplněji. Kontrolovaná osoba při něm prokazuje všechny skutečnosti, které je povinna uvádět při celním řízení- propuštění zboží do celního režimu.[80] Pokud kontrolní orgán potřebuje doložit důkazní prostředky, které nemá k dispozici, může kontrolovanou osobu k tomuto úkonu vyzvat.[81] Výzva může být ústní nebo písemná. Ústní výzva kontrolního orgánu vůči kontrolované osobě se vždy zaznamená do protokolu o jednání.[82] V případech, kdy je kontrolním orgánem udělena písemná výzva formou rozhodnutí dle § 101 daňového řádu, musí toto rozhodnutí obsahovat veškeré náležitosti dané ustanovením § 102 daňového řádu. Výzva tedy musí obsahovat označení orgánu, který výzvu vydal, číslo jednací, označení příjemce výzvy, výrok, lhůtu k plnění, poučení o odvolání, označení a podpis úřední osoby, úřední razítko (možno nahradit elektronickým podpisem), odůvodnění a datum podpisu výzvy.[83]

V rámci procesu dokazování musí kontrolní orgán kontrolované osobě prokazovat vlastní písemnosti, právní doměnku nebo fikci ve smyslu skutečností s tím spojených, skutečnosti které vyvrací věrohodnost a průkaznost důkazních prostředků předložených kontrolovanou sobou, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinností při celním řízení- propuštění zboží do celního režimu.[84]

Kontrolaná osoba může v průběhu procesu dokazování navrhovat, aby se řízení účastnily i třetí osoby. V rámci tohoto návrhu musí kontrolnímu orgánu sdělit údaje o tomto subjektu a skutečnosti, které budou tímto subjektem prokázány. Pokud kontrolní

[79] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 78, odst. 2 [2014-07-13]
[80] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §92, odst.1, 2, 3 [2014-07-14]
[81] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §92, odst.4 [2014-07-14]
[82] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §60 [2014-07-23]
[83] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §102, odst. 1, 2 [2014-07-14]
[84] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §92, odst. 5 [2014-07-14]

orgán tomuto návrhu nevyhoví, musí o tom kontrolovanou osobu vyrozumět a zároveň uvést důvody, proč tomuto návrhu nebylo vyhověno.[85]

Na závěr procesu dokazování kontrolní orgán na základě důkazních prostředků určí, které skutečnosti považuje za prokázané a neprokázané. Zároveň kontrolní orgán sepíše záznam o tom, jak vyhodnotil získané důkazní prostředky. Záznam není potřeba sepisovat, pokud je hodnocení důkazních prostředků zaznamenáno v jiné písemnosti spisu.[86]

Procesem dokazování se mimo jiných zabývá i rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 40/2005-72. V rámci tohoto rozsudku je Nejvyšším správním soudem hodnoceno důkazní břemeno ze strany správce daně. V rámci tohoto rozsudku je zastáván právní názor, že pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti v daňovém řízení, nelze kontrolním orgánem automaticky dovozovat, že byly nesprávné. Pokud takto správce daně učinil, je toto rozhodnutí nezákonné.[87]

V rámci kontroly shromažďuje kontrolní orgán důkazní prostředky, které mají ověřit vyměřenou daň. Jako důkazního prostředku lze zejména využít tvrzení kontrolované osoby, svědeckých výpovědí, znaleckých posudků, listin a ohledání věci. Jako důkazního prostředku lze rovněž využít podkladů, které byly kontrolnímu orgánu předány jinými orgány veřejné moci nebo získané z daňových řízení u jiných subjektů. Doklady získané od jiných orgánů veřejné moci musí být získány v rámci řízení jimi vedených.[88]

3.4.8 **Listina jako důkazní prostředek**

Za listinu lze v rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží považovat dokument, který je ze zákona prohlášen veřejným. Tento dokument potvrzuje pravdivost toho, co je v něm uvedeno, jako prohlášení orgánu veřejné moci dokument vydávajícího. Za listinu lze považovat i datovou zprávu. V rámci kontroly lze u listin, které byly vydány orgány cizího státu, požadovat ověření pravosti úředního razítka a podpisu.[89]

Z rozsudků zabývajících se problematikou listin jako důkazního prostředku lze vybrat rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. Asf 19/2009-57 ze dne 22. 7. 2009. V rámci tohoto rozsudku je řešena otázka provedení důkazu listinou z trestního řízení, která zachycuje výpověď osoby. V rámci tohoto rozsudku zastává Nejvyšší správní soud názor,

[85] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §92, odst. 6 [2014-07-14]
[86] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §92, odst. 7 [2014-07-14]
[87] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 309
[88] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §93, odst. 1, 2 [2014-07-14]
[89] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §94 [2014-07-14]

že pokud nebylo možno provést opětovný výslech osoby v rámci daňového řízení, není možno tento důkaz považovat za jediný rozhodující v daňovém řízení. Pokud takto správce daně učinil, byla dle jeho právního názoru omezena zásada bezprostřednosti dokazování.[90] Tato zásada v pojetí daňové kontroly znamená, že je nutno rozhodovat na základě důkazů před kontrolním orgánem provedených a kontrolní orgán má čerpat z pramene nejbližšího dokazované skutečnosti.[91]

3.4.9 **Znalecký posudek jako důkazní prostředek**

V rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží lze rovněž použít důkazního prostředku- znaleckého posudku. Tohoto důkazního prostředku je možno využít, pokud kontrolní orgán nemá odborné znalosti k posouzení skutečností rozhodných pro zjištění daně. Zároveň se tento institut využije v případech, kdy kontrolovná osoba znalecký posudek sama nepředloží, v případech kdy jí to ukladá zákon. Správce daně pro zpracování posudku stanoví rozhodnutím znalce, kterému je povinnen toto rozhodnutí doručit. Rozhodnutí se zároveň doručuje kontrolované osobě. V rámci podání odvolání má odvolání znalce odkladný účinek. Kontrolovaná osoba proti tomuto rozhodnutí nemůže uplatnit opravné prostředky. Kontrolovaná osoba má povinnost s ustanoveným znalcem při vypracování posudku spolupracovat. Pokud je k vypracování posudku pořebná součinnost i jiných osob, může jim být rozhodnutím kontrolního orgánu tato součinnost přikázána. Tyto osoby se proti uvedenému rozhodnutí mohou odvolat a podané odvolání má odkladný účinek. Pokud bude v rámci kontroly prováděn kontrolním orgánem výslech znalce, má kontrolovaná osoba právo být tomuto výslechu přítomna a klást znalci otázky. Z tohoto důvodu je nutno kontrolovanou osobu včas vyrozumět o tomto úkonu.[92]

V rámci toho oddílu je nutno vysvětlit pojem odkladný účinek rozhodnutí „*Nemá-li řádný opravný prostředek odkladný účinek nebo orgán odkladný účinek vyloučí, stává se rozhodnutí vykonatelným oznámením (výjimečně už vydáním); vykonatelnost právní moc předchází. V případě, že řádný opravný prostředek uspěje, právní mocí rozhodnutí o něm napadené rozhodnutí vykonatelnosti opět pozbude*“.[93]

[90] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 322
[91] (http://pravo-cz.studentske.cz/2008/10/zsada-bezprostednosti-zsada-stnosti.html) [online, cit. 2014-07-28]
[92] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §95 [2014-07-14]
[93] (http://iuridictum.pecina.cz/w/Rozhodnutí) [online, cit. 2014-07-28]

V rámci judikátů týkajících se znaleckých posudků existuje rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 42/2007/55, ve kterém je řešen posudek celně technické laboratoře celní správy. Dle názoru soudu nesnižuje důkazní hodnotu posudku skutečnost, že celně technická laboratoř je součástí organizační struktury celní správy. Tyto posudky však nelze celními orgány považovat za důkazní prostředky vyšší síly. Pokud je tedy při celním řízení dovozcem předložen znalecký posudek osvědčující složení výrobku, může být posudek celně technické laboratoře tímto znaleckým posudkem zpochybněn.[94]

3.4.10 **Svědci jako důkazní prostředek**

V rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží lze také provést výslech svědka. Tento výslech se provádí v rámci ústního jednání. Veškeré informace, které jsou zjištěny při tomto jednání, je nutno zaznamenat do protokolu o ústním jednání.[95] Svědecké výpovědi jsou vždy důkazním prostředkem a je dobré jich v rámci kontroly využívat. V rámci kontroly je možno využít podobného institutu podání vysvětlení, které ale bez dalších úkonů (svědečné výpovědi) nelze použít jako důkaz.[96]

Jako svědek je povinna vypovídat každá osoba. Její výpověď musí být pravdivá a v rámci výpovědi nesmí nic zamlčovat. Svědeckou výpověď však může odmítnout osoba, která by svou výpovědí způsobila trestní stíhání sobě nebo osobě jí blízké. Svědkem nemůže být také osoba, která by svojí výpovědí porušila zákonem danou povinnost mlčenlivosti. Této mlčenlivosti však může být příslušným orgánem zproštěna. Před každým výslechem svědka je povinností kontrolního orgánu svědka poučit o možnosti nevypovídat, o povinnosti pravdivé výpovědi a o následcích vůči jeho osobě, které by neuplná nebo nepravdivá výpověď měla. Při výslechu svědka má kontrolovaná osoba možnost se prováděného výslechu zúčastnit. Z tohoto důvodu musí kontrolní orgán, který bude výslech provádět, kontrolovanou osobu o výslechu vyrozumět. V rámci vyrozumění kontrolní orgán kontrolované osobě sdělí, v jaké věci bude svědek vyslýchán a pokud to neohrozí výpověď, označí i svědka. V rámci výslechu může kontrolovaný subjekt klást otázky, které se týkají jeho práv a povinností.[97] Uvedenou problematikou se zabývá i několik rozsudků, z kterých lze vybrat rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs

[94] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 326
[95] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §60 [2014-07-14]
[96] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §79 [2014-07-14]
[97] Zatloukal, T., Krupičková, L., Daňová kontrola v širších souvislostech, s. 207-211

7/2003-65 ze dne 20. 10. 2004. V rámci tohoto rozsudku je soudem řešena skutečnost, zda má správce daně daňovému subjektu poskytnout informace o osobě svědka. Soud dospěl k závěru, že tyto informace měly být daňovému subjektu poskytnuty. V dalším rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 424/2007-24 ze dne 24. 6. 2008 se krajský soud zabývá otázkou bezdůvodného odepření výpovědi svědkem. Dle jeho právního názoru nemohl správce daně v tomto případě učinit závěr o neproveditelnosti tohoto důkazu, pokud odmítnutí výpovědi bylo bezdůvodné. V tomto případě měl správce daně učinit všechny zákonné opatření, které by tento stav napravily.[98]

3.4.11 **Místní šetření v rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží**

V rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží je tento institut značně využíván. Je ho možno provádět již před zahájením kontroly tak i v jejím průběhu. Veškeré informace získané při místním šetření se zakládají do vyhledávací části spisu kontroly a mohou tam být uloženy nejdéle do doby, než bude provedeno hodnocení důkazů.[99]

Při místním šetření jsou správcem daně resp. kontrolní skupinou správce daně vyhledávány důkazní prostředky a prováděno ohledání u kontrolovaných nebo dalších osob zúčastněných při správě daní. O průběhu místního šetření je nutno sepsat protokol nebo úřední záznam. O průběhu místního šetření je možno kontrolní skupinou pořizovat obrazový nebo zvukový záznam. O tomto úkonu musí být kontrolní skupinou zúčastněné osoby informovány.[100]

V rámci místního šetření musí být kontrolní skupině umožněn přístup do budov a na pozemky kontrolované společnosti. Dále musí kontrolovaná osoba umožnit přístup k účetním záznamům a jiným evidencím potřebných pro správu daní. Kontrolovaná osoba má povinnost, na vyžádání kontrololního orgánu, pořídit a předat kontrolnímu orgánu kopie z evidencí nebo jiných dokumentů. Tyto kopie mohou být předány i v elektronické podobě na nosičích dat. V rámci ověření údajů zaznamenaných v elektronické podobě, může kontrolní orgán přiměřeně využít i programy kontrolované osoby, ve kterých byly tyto údaje pořízeny.[101]

---

[98] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 331, 332

[99] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 260

[100] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §80 [2014-07-14]

[101] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §81 [2014-07-14]

V rámci prováděného místního šetření je kontrolovaný subjekt a další zúčastněné osoby povinny poskytnout kontrolní skupině nezbytnou součinnost a přiměřené prostředky potřebné k řádnému provedení šetření. Kontrolní skupina má možnost zapůjčení dokladů a jiných věcí, které jsou potřebné pro provedení kontroly, mimo prostory kontrolované společnosti na dobu 30 dnů. Zapůjčení uvedeného potvrdí kontrolní orgán do protokolu. Uvedená lhůta na vrácení lze, ve složitých případech i opakovaně, nejblíže nadřízeným správcem daně prodlužit.[102]

V případech existence důvodného podezření, že věci, které by mohly sloužit jako důkazní prostředek a nebylo by ho možno v nezměněném stavu provést, může kontrolní orgán zajistit. Zajištění je možno provést přemístěním na jiné místo, označením věci a ponecháním na místě s umožněním nebo bez umožnění přístupu jiným osobám. V rámci protokolu o místním šetření vydá kontrolní orgán rozhodnutí o zajištění věci, které předá dotčené osobě. Pokud je z určitých důvodů kontrolním orgánem o úkonech sepisován pouze úřední záznam, vydá kontrolní orgán rozhodnutí samostatně. V okamžiku pominutí důvodů zajištění, kontrolní orgán rozhodnutí bezodkladně zruší a zajištěnou věc vrátí dotčené osobě. V případech, že nelze z učitých důvodů zajištěné věci vrátit vlastníkovi nebo osobě, od které byly zapůjčeny, může kontrolní orgán rozhodnout o jejich propadnutí ve prospěch státu. Podané odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek.[103]

V rámci judikátů je možno citovat rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5Afs30/2004-60 ze dne 30. 8. 2005. V rámci tohoto rozsudku se soud zabývá definicí místního šetření. Dle jeho právního názoru jsou při místní šetření prováděny úkony užší a specializovanější než při daňové kontrole. Z tohoto důvodu je možnost a také v praxi bývá prováděno v rámci daňové kontroly. V rámci daňové kontroly může být místní šetření prováděno i u třetích osob.[104]

3.4.12 **Ukončení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží**

Před vlastním ukončením kontroly seznámí kontrolní orgán kontrolovanou osobu s výsledkem kontrolního zjištění. V rámci tohoto úkonu musí být kontrolovaná osoba seznámena s hodnocením dosud zjištěných důkazů. Po seznámení kontrolované osoby s výsledkem kontrolního zjištění, jí je toto zjištění předloženo k vyjádření. Kontrolovaná

[102] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §82 [2014-07-14]
[103] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §83, 84 [2014-07-14]
[104] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 260, 261

osoba má možnost na základě žádosti toto vyjádření učinit ve lhůtě, kterou jí stanoví kontrolní orgán. V případě, že nedojde na základě vyjádření kontrolované osoby ke změně kontrolního zjištění, nemá již kontrolovaná osoba, v rámci projednání zprávy o kontrole, možnost dalšího doplnění.[105]

O provedené kontrole sepíše kontrolní orgán zprávu, ve které je popsáno zahájení, průběh a ukončení kontroly. Tato zpráva musí dále obsahovat výsledek kontrolního zjištění, hodnocení důkazů a odkazy na protokoly popř. úřední záznamy o zahájení kontroly, uskutečněných jednáních, seznámení kontrolované osoby s kontrolním zjištěním, vyjádření kontrolované osoby ke kontrolnímu zjištění a stanovisko kontrolní skupiny k výhradám, tvrzením popř. návrhům kontrolované osoby. Takto vyhotovená zpráva se projedná s kontrolovanou osobou a následně ji podepisuje kontrolovaná osoba a úřední osoba kontrolního orgánu. Stejnopis této zprávy se po podpisu předá kontrolované osobě. Tímto úkonem je kontrola celních prohlášení po propuštění zboží ukončena. V případech, že kontrolovaná osoba odmítne projednat zprávu o kontrole nebo se tomuto úkonu vyhýbá, bude jí zpráva doručena do vlastních rukou. Den doručení se považuje za den projednání zprávy a ukončení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží. Pokud kontrolovaná osoba odmítne zprávu o kontrole podepsat, nemá tento úkon kontrolované osoby vliv na použití zprávy jako důkazního prostředku. O této skutečnosti musí být kontrolovaná osoba ve zprávě prokazatelně poučena. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu se považuje zpráva o kontrole za projednanou a kontrola je ukončena.[106]

Z judikátů lze vybrat rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1Afs55/2005-92 ze dne 29. 3. 2006. V tomto rozsudku se soud zabývá důkazními prostředky získanými resp. předloženými v rámci kontroly. Z jeho názoru vyplývá, že správce daně musí ve zprávě o kontrole jasně vyhodnotit tyto důkazy a pokud je považuje za nedostatečné, musí uvést důvod.[107] Dalším z judikátů, které lze k tomuto tématu citovat je rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31Ca259/2005-29 ze dne 27. 4. 2006. Rozsudkem je řešena otázka omluvy neúčasti daňového subjektu při projednání zprávy z kontroly, na něž byl předvolán. Krajský soud zastává názor, že daňový subjekt má právo na omluvu, ale je

[105] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §88, odst.2, 3 [2014-07-14]
[106] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §88, odst.1, 4, 5, 6 [2014-07-14]
[107] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 292, 293

pouze v kompetenci správce daně, zda termín změní. O svém stanovisku musí daňový subjekt pouze informovat.[108]

3.4.13 Úkony po kontrole celních prohlášení po propuštění zboží

V případech kdy je kontrolou zjištěno podezření ze spachání správního deliktu,[109] sepíše úřední osoba kontrolní skupiny Protokol o zjištěném porušení celních předpisů. Tento protokol je následně postoupen k projednání oddělení 11- Právních a správních činností místně příslušného celního úřadu.[110]

Pokud je kontrolou zjištěno nesprávné vyměření celního dluhu, vystaví úřední osoba ve lhůtě stanovené celním kodexem,[111] dodatečný platební výměr.[112]

3.5 Analýza rizikových faktorů prováděná v rámci celé EU

V rámci ochrany vnitřního trhu a zajištění fiskálních příjmů Společenství, provádí analýzu rizikových faktorů orgán Evropské komise- OLAF- Evropský úřad boje proti podvodům. Mimo blast celnictví je jeho náplní:

- Ochrana finančních zájmů Evropské unie, které spočívá ve vyšetřování korupce, podvodů a jiných protiprávních činností.
- Odhaluje a vyšetřuje protiprávní činnost úředníků institucí EU, které mohou mít za následek jejich trestní stíhání popřípadě disciplinární potrestání.
- Při tvorbě a právních předpisů a politik v boji proti podvodům podporuje orgány a instituce EU, zejména pak Evropskou komisi.

Tento orgán provádí, v rámci své činnosti, interní vyšetřování v institucích a orgánech Evropské unie, které jsou z rozpočtu EU financovány nebo externí vyšetřování v místě hospodářských subjektů, ve spolupráci s orgány členského státu EU nebo orgány ze třetích zemí.[113]

V rámci pořízení důkazů, potřebných pro provedení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží, uskutečňuje OLAF zahraniční mise. Právní rámec těchto misí se zakládá

---

[108] Matyášová, L., Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb., s. 294
[109] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 294 [2014-07-14]
[110] (http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Stranky/organizacni-struktura-celni-spravy-ceske-republiky1.aspx) [online, cit. 2014-07-30]
[111] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 220, odst.1 [2014-07-14]
[112] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, §143 [2014-07-14]
[113] (http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/mission/index_cs.htm) [online, cit. 2014-12-13]

na Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, Euratom) č. 883/2013 ze dne 11. září o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF) a o zrušení nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1073/1999, nařízení Rady (Euratom) č. 1074/1999 a na vzájemných dvoustranných dohodách o vzájemné správní pomoci v celních záležitostech, které jsou uzavřeny mezi třetími zeměmi a Evropskou unií. Při těchto misích jsou získávány důkazy, osvědčující původ zboží a skutečnou hodnotu zboží, za kterou bylo zboží dovezené do Evropské unie v zahraničí nakoupeno.[114] Pro názornost účelnosti těchto misí lze uvést příklad mise OLAF do Bangladeše. Hlavním úkolem této mise bylo ověřit platnost osvědčení o původu zboží. V roce 2004 zrušila Evropská unie dovozní kvóty na dovoz textilu z Číny. Jelikož vnitřní trh EU byl ihned zaplaven dovozem levného textilu, byly tyto kvóty v roce 2005 opětovně zavedeny. Analýzou dovozů bylo zjištěno, že po zavedení dovozních kvót neúměrně vzrostl dovoz textilního zboží s osvědčením původu zboží z Bangladéže. Z tohoto důvodu byla kontrolní skupinou OLAF uskutečněna mise do Bangladéže, která měla za úkol ověřit platnost stovek tisíc osvědčení o původu zboží. Touto misí bylo zjištěno, že převážná většina osvědčení je falešná. Na základě tohoto zjištění byly jednotlivými členskými státy uskutečněny kontroly po propuštění zboží, při kterých bylo dovozcům doměřeno clo ve výši cca. 30 mil. EUR.[115]

V případech, kdy jsou misí OLAF zjištěny skutečnosti, které opravňují k dodatečnému vyměření celního dluhu, jsou tyto poznatky a důkazy postoupeny (zpráva z mise OLAF) celním správám jednotlivých členských států Evropské unie. V rámci svých kompetencí jsou tyto státy povinny provést kontroly celních prohlášení po propuštění zboží u příslušných obchodních společností a vyměřit zjištěné nedoplatky na cle. V ČR provádí vyhodnocení obdržených důkazů oddělení 216 Generálního ředitelství cel. V rámci tohoto řízení odd. 216 zjistí jednotlivé obchodní společnosti a celní prohlášení, kterými bylo zboží propuštěno do celního režimu a postoupí poznatky místně příslušným celním úřadům. Tyto následně provedou u jednotlivých subjektů kontroly celních prohlášení po propuštění zboží[116] a v případě potvrzení chybných údajů vyměří vniklý celní dluh. Na základě těchto poznatků je možno provést celním úřadem další analýzu, která má za úkol ověřit, zda rizikový profil zjištěný OLAF nelze praktikovat i na jiné společnosti.

[114] (http://ec.europa.eu/anti_fraud/investigations/eu-revenue/index_en.htm) [online, cit. 2014-12-13]
[115] (http://ec.europa.eu/anti_fraud/investigations/success-stories/index_en.htm) [online, cit. 2014-12-13]
[116] Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, § 127 [2014-07-14]

Při provádění kontroly celních prohlášení po propuštění zboží a následném doměřovacím řízení vniká otázka, zda je možno v rámci těchto dvou řízení jako důkaz pro dodatečné vyměření cla použít zprávu z mise OLAF. Odpověď lze nalézt v rozsudku NSS sp. zn. 2Afs 41/2012-30 ze dne 11. 7. 2012. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zastává názor, že zpráva z mise OLAF je legitimním důkazem a je ji možno v rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží a následném doměřovacím řízení použít jako důkazu.[117]

3.6 Odborná specifikace rizikových faktorů- celní režim volný oběh

3.6.1 Metody stanovení celní hodnoty

Základem pro vyměření celního dluhu je ve většině případů celní hodnota zboží. Pro stanovení celní hodnoty je stanoveno šest základních metod.[118]

- Metoda převodní hodnoty dováženého zboží- celní hodnota dovezeného zboží je cena, která má být skutečně zaplacena za zboží, které je prodáno na vývoz na celní území Společenství.[119] K této ceně je nutno přičíst položky (pokud již nejsou obsaženy v ceně) za zprostředkování nákupu zboží, náklady za obaly a nádoby, náklady na balení zboží, formy a nářadí, které bylo použito při výrobě zboží, náklady na vývoj a technickou dokumentaci zboží, licenční poplatky, výnosy z pozdějšího prodeje, které musí kupující uhradit prodávajícímu, náklady spojené s dopravou, pojištěním zboží a manipulací se zbožím uskutečněném mimo území Společnenství.[120] V případech, že je na obchodním dokladu oddělena cena uvedených služeb, nezapočítávají se do celní hodnoty náklady na dopravu na území Společenství, náklady na instalaci a technickou pomoc poskytovanou na území Společenství, úroky z úvěru, pokud nepřevyšují běžnou úrokovou sazbu, nákupní provize, dovozní cla na území Společenství.[121]

[117] (http://www.zakony.cz/judikatynss-1-Afs-89-2012-GNSS2012029/)[online, cit. 2014-12-14]
[118] Kárník, M., Celní hodnota ve 222 příkladech dnes i po vstupu do EU, s. 13
[119] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 29 [2014-07-14]
[120] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 32 [2014-07-14]
[121] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 3 [2014-07-14]3

- Metoda převodní hodnoty stejného zboží- celní hodnota je určena podle zboží stejného s hodnoceným zbožím, které bylo dovezeno ve stejnou nebo přibližně stejnou dobu na území Společenství.[122]
- Metoda převodní hodnoty podobného zboží- celní hodnota je určena podle zboží podobného s hodnoceným zbožím, které bylo dovezeno ve stejnou nebo přibližně stejnou dobu na území Společenství.[123]
- Metoda jednotkové ceny- celní hodnota se určí z jednotkové ceny největšího úhrného množství zboží stejného nebo podobného, které bylo dovezeno ve stejnou nebo přibližně stejnou dobu na území Společenství. V tomto případě musí být zachována podmínka, že prodávající nesmí být ve spojení s osobou vývozce v hodnoceném obchodním případu.[124]
- Metoda vypočtené hodnoty- celní hodnota se určí součtem položek nákladů na materiál, výrobu a zpracování, obvyklého zisku, a veškerých nákladů připočitatelných do celní hodnoty mimo území Společenství.[125]
- Metoda použití rozumných prostředků- pokud nelze použít žádná z předcházejících metod, určí se celní hodnota na základě dostupných údajů zásadami uvedenými v článku VII. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 82/97.[126]

3.6.2 **Vázané obchodní operace**

V rámci platebních a obchodních podmínek, je možno v mezinárodním obchodu použít i tzv. vázaných obchodních operací.[127]

- Kompenzace (barter)- obchod probíhá pomocí výměny zboží mezi partnery z různých zemí. V rámci této obchodní operace nemusí docházet k platbám za zboží, pokud partneři dodávají zboží ve stejné ceně. Ve složitějších případech zboží

[122] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 30, odst. 2, písm. a) [2014-07-14]
[123] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 30, odst. 2, písm. b) [2014-07-14]
[124] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 30, odst. 2, písm. c) [2014-07-14]
[125] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 30, odst. 2, písm. d) [2014-07-14]
[126] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, čl. 31 [2014-07-14]
[127] Machková, Hana a kol. Mezinárodní obchodní operace, s.189

přechází přes státní hranice a platby jsou uskutečňovány mezi stranami stejného státu (kompenzace rozšířené).[128]

- Protinákupy- podstata těchto obchodů je založena na požadavku dovozce nebo správního orgánu země dovozce, aby zahraniční dodavatel dodal zboží, ale zároveň se zavázal k nákupu zboží nebo služeb dané země. Hodnota tohoto závazku může v praxi převyšovat i 100% hodnoty dovezeného zboží. Pokud komoditně tento závazek nesplňuje požadavky dovozce, může ho za úplatu postoupit třetí straně formou zprostředkovatelské provize.[129]
- Buyback- podstata tohoto obchodu je založena na smlouvě mezi vývozcem strojů, zařízení a technologií a dovozcem, který z dodaného zboží postaví výrobní závod. Část kupní ceny za dodané stroje a technologie je následně uhrazena dodáním výrobků, které budou na těchto strojích vyrobeny.[130]
- Cash-back- prodávající poskytuje významnému kupujícímu svého zboží slevu, ve formě rabatu nebo bonusu, ale zároveň smluvně kupujícího zaváže, že musí za tuto slevu odebrat zboží nebo služby, které sám určí.[131]
- Offsety- tyto obchodní operace slouží k tzv. vyrovnání jednostrannosti obchodních vztahů. V rámci obchodních případů je realizace dovozních kontraktů s vysokou hodnotou podmíněna poskytnutím podnikatelských příležitostí přímo kupujícímu nebo obchodním subjektům země dovozu. Při tomto druhu obchodu je ve velké míře využíváno rozsáhlých vazbových operecí, které řeší podmínky dodávky základního produktu, ale i protizávazky dovozce.
- Reexporty- podstata těchto obchodů spočívá v opětovném vývozu dováženého zboží.

3.6.3 **Obchodní doložky v zahraničním obchodě- INCOTERMS 2010**

V rámci obchodního styku lze využít doložek INCOTERMS 2010, v rámci smluvních ujednání mezi prodávajícím a kupujícím. Jednotlivé obchodní doložky specifikují, kdy přechází vlastnická práva z prodávajícího na kupujícího, kde budou předány dokumenty, kdy přechazí riziko a náklady spojené s dopravou zboží z prodávajícího na kupujícího.

[128] Machková, Hana a kol. Mezinárodní obchodní operace, s.190-191
[129] Machková, Hana a kol. Mezinárodní obchodní operace, s.191-192
[130] Machková, Hana a kol. Mezinárodní obchodní operace, s.192-193
[131] Machková, Hana a kol. Mezinárodní obchodní operace, s.193-194

EXW- ze závodu. Prodávající je povinnen dodat zboží ve stanoveném čase na sjednané místo (převážně výrobní závod) a vyrozumět o tom kupujícího. Veškeré další náklady a rizika spojená s dopravou zboží, přechází v okamžiku převzetí zboží na kupujícího. Kupující je dále povinnen potvrdit prodávajícímu převzetí zboží.[132]

FCA- vyplaceně dopravci. Kupující je povinnen prodávajícímu sdělit před dodáním zboží jméno dopravce, způsob dopravy a místo nakládky. Prodávající je povinnen dodat zboží na stanoveném místě prvnímu dopravci, kterého si určil kupující a naložit ho na dopravní prostředek. Od tohoto okamžiku je zboží považováno za dodané a veškeré další náklady a rizika přechází na kupujícího. Prodávající je povinnen o předání zboží dopravci vyrozumět kupujícího.[133]

FAS- vyplaceně k boku lodi. Prodávající je povinnen zboží dodat k boku lodi v přístavu naložení, způsobem obvyklým v ujednaném přístavu. Dále musí kupujícímu předat dokument prokazující, že bylo zboží v přístavu předáno. Od tohoto okamžiku veškeré další náklady na dopravu a rizika nese kupující.[134]

FOB- vyplaceně na loď. Prodávající je povinnen dodat zboží na palubu lodi v přístavu určeném kupujícím. Dále musí kupujícímu předat dokument prokazující naložení zboží. Kupující je povinnen prodávajícímu sdělit termín nakládky a jméno lodi. Okamžikem naložení zboží, přechází veškeré další náklady a rizika na kupujícího.[135]

CFR- náklady a přepravné. Prodávající je povinnen zboží dodat a naložit na palubu lodi. Dále je povinnen zajistit a zaplatit dopravu do přístavu určení. Rizika a jejich pojištění, spojená s přepravou zboží od naložení, je však povinnen nést kupující. K předání dokumentů příslušných ke zboží, dochází v přístavu vyložení.[136]

CIF- náklady, pojištění a přepravné. Prodávající je povinnen zboží dodat a naložit na palubu lodi. Dále je povinnen zajistit a zaplatit dopravu do přístavu určení. Rizika spojená s přepravou zboží od naložení, je však povinnen nést kupující. Sjednání a úhradu pojištění přepravy do přístavu určení, je povinnen provést prodávající ve prospěch kupujícího. K předání dokumentů příslušných ke zboží, dochází v přístavu vyložení.[137]

---

[132] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.16-19
[133] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.20-24
[134] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.50-53
[135] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.54-57
[136] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.58-62
[137] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.64-66

CPT- přeprava placena do. Prodávající je povinnen dodat zboží přepravci, jím určeným a zaplatit dopravu do místa určení. Rizika spojená s přepravou, od místa nakládky a jejich pojištění nese kupující. K předání dokumentů příslušných ke zboží, dochází na sjednaném místě určení.[138]

CIP- přeprava a pojištění placeny do. Prodávající je povinnen dodat zboží jím určenému přepravci ve sjednaném místě. Zároveň je povinnen sjednat a uhradit dopravné do místa určení. Rizika spojená s přepravou zboží od předání dopravci, je však povinnen nést kupující. Sjednání a úhradu pojištění přepravy do místa určení, je povinnen provést prodávající ve prospěch kupujícího. K předání dokumentů příslušných ke zboží, dochází na sjednaném místě určení.[139]

DDP- s dodáním clo placeno. Prodávající je povinnen zajistit dodání zboží na sjednané místo určení a připravit ho k vykládce. Na své náklady je povinnen zajistit dopravu a pojištění zboží. Zároveň je povinnen, na své náklady, zboží celně odbavit v zemi odeslání i určení. K předání dokumentů příslušných ke zboží, dochází na sjednaném místě určení.[140]

DAT- s dodáním do překladiště. Prodávající je povinnen dodat zboží do překladiště a zajistit jeho vykládku. Náklady spojené s dopravou, pojištěním a vykládkou zboží nese prodávající. Dodání zboží kupujícímu a předání dokumentů je splněno vyložením v překladišti.[141]

DAP- s dodáním v místě určení. Prodávající je povinnen dodat zboží na sjednané místo určení a připravit ho k vykládce z dopravního prostředku. Náklady spojené s dopravou, pojištěním nese prodávající. Dodání zboží kupujícímu a předání dokumentů je splněno připravením zboží k vykládce na místě určení.[142]

3.6.4 Sazební zařazení zboží

Jedním z dalších deklarovaných údajů, který přímo souvisí se správným vyměřením celního dluhu, je sazební zařazení dovezeného zboží do správné podpoložky Kombinované nomenklatury resp. TARIC kódu. V rámci společného celního sazebníku,[143] je ke každé

[138] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.26-29
[139] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.30-34
[140] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.44-47
[141] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.36-38
[142] Šubert, M., Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu, s.40-43
[143] Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku [2014-07-14]

podpoložce resp. TARIC kódu přiřazena příslušná všeobecná a smluvní sazba cla. Pokud jsou zavedeny, obsahuje i příslušná tarifní omezení, tarifní kvóty, antidumpingová a vyrovnávací cla a jiná obchodně politická opatření.[144] Pro správné zařazení zboží je nutno znát členění Kombinované nomenklatury na:[145]

- Třídy- označení římskými číslicemi I-XXI. Označení třídy má jen infromativní charakter, jelikož ji z kombinované nomenklatury nelze poznat.
- Kapitoly- označení arabskými číslicemi 01-97. V Kombinované nomenklatuře jsou zařazeny na prvním a druhém místě zleva.
- Nomenklaturní čísla- označení arabskými číslicemi. V Kombinované nomenklatuře jsou zařazeny na prvním až čtvrtém místě zleva.
- Nomenklaturní položky- označení arabskými číslicemi. V Kombinované nomenklatuře jsou zařazeny na prvním až šestém místě zleva.
- Nomenklaturní podpoložky- označení arabskými číslicemi. V Kombinované nomenklatuře jsou zařazeny na prvním až osmém místě zleva.

Kombinovaná nomenklatura je dále rozšířena o další kódy, které jsou uvedeny v integrovaném tarifu TARIC. Ve většině případů se jedná o další dva číselné kódy, maximálně může mít celá Kombinovaná nomenklatura včetně TARIC kódu 19 míst.[146]

Při zařazení zboží do příslušné podpoložky resp. TARIC kódu se dále musí vycházet ze Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému:[147]

- Pravidlo 1- určuje, že názvy tříd, kapitol a podkapitol jsou pouze orientačního charakteru. Při zařazení je směrodatné znění čísel a poznámek k třídám a kapitolám, pokud to není vyloučeno poznámkami i zněním následujících pravidel.
- Pravidlo 2a)- určuje, že zboží rozebrané, nekompletní nebo které má podstatné rysy kompletního výrobku se zařazuje jako tento výrobek.
- Pravidlo 2b)- určuje, že směsi výrobků nebo materiálů ve výrobku obsažených se zařazují podle pravidla 3.
- Pravidlo 3- určuje, že zboží, které lze zařadit podle pravidla 2b) do dvou nebo více čísel se zařazuje podle pravidla 3a), 3b), 3c).

[144] Janatka, F., et al., Obchod v rámci Evropské unie a obchodní operace mimo členské země EU, s.219-220
[145] Matoušek, P., Sabelová, L., Clo: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.3.2007, s.271
[146] Matoušek, P., Sabelová, L., Clo: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.3.2007, s.270
[147] Matoušek, P., Sabelová, L., Clo: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.3.2007, s.279-281

- Pravidlo 3a)- určuje, že číslo s nejspecifičtějším popisem má přednost před čísly s obecným popisem. Pokud se popis dvou nebo více čísel vztahuje pouze na část materiálů nebo látek obsaženém ve smíšeném zboží, považují se čísla za stejně specifická ve vztahu ke zboží.
- Pravidlo 3b)- určuje, že směsi, které nelze zařadit podle pravidla 3a) se zařadí podle materiálu nebo komponentu, který dává výrobku nebo směsi podstané rysy, pokud lze takový materiál nebo komponent určit.
- Pravidlo 3c)- určuje, že pokud nelze zboží zařadit podle pravidel 3a), 3b) se zařazuje do posledního z čísel, která podle pořadí přicházejí v úvahu.
- Pravidlo 4- určuje, že pokud nelze zboží zařadit podle výše uvedených pravidel, zařazuje se do čísla, které odpovídá nejpodobnějšímu zboží.
- Pravidlo 5- určuje další pravidla, které nejsou výše uvedena.
- Pravidlo 5a)- určuje, že pouzdra na výrobky, které jsou s výrobky předloženy, se zařazují jako tento výrobek, pokud mu nedávají podstatné rysy.
- Pravidlo 5b)- určuje, že obaly a obalové materiály se zařazují společně s výrobkem. Závaznost tohoto pravidla není, pokud se zjevně jedná o opětovně použitelný obalový materiál.
- Pravidlo 6- udává, že pro právní účely je zažazování zboží do podpoložek dáno zněním těchto položek a poznámek k položkám, třídám, kapitolám a výše uvedenými pravidly. Při srovnání je nutno vycházet pouze z položek stejné úrovně.

3.6.5 **Původ zboží**

Jedním z dalších faktorů, který má vliv na správné vyměření celního dluhu nebo uplatnění obchodně politických opatření je původ zboží. Z hlediska celní problematiky ho lze rozdělit na preferenční a nepreferenční původ.[148]

Nepreferenční původem zboží deklarant prokazuje, za použití nepreferenčních pravidel původu zboží, ze které země zboží pochází. Tato pravidla nejsou dána žádnou smlouvou nebo dohodou příslušných zemí a jsou určena pouze národními předpisy. Na základě doložení nepreferenčního původu zboží, nelze uplatnit preferenční zacházení se zbožím, ale je hlavním podkladem pro uplatnění opatření spojených s antidumpingovým clem a pro uplatnění omezení a zákazů spojených s dovozem zboží. Nepreferenční původ

[148] Kárník, M., Clo a celní politika od A do Z, s.146-153

lze prokázat osvědčeními o původu zboží Certificate of Origin, Certificate of Origin Form B, Certificate of Origin- Textile products.[149]

V případech, kdy deklarant požaduje při dovozu zboží preferenční zacházení se zbožím, musí předložit doklad osvědčující preferenční původ. Mezi tyto dokady paří EUR.1, EUR-MED, EUR.2, FORM A, A.TR. nebo za stanovených podmínek prohlášení dodavatele na faktuře nebo jiném obchodním dokladu. Tyto doklady mohou vystavovat země na základě dohod uzavřených se Společensvým nebo na základě jednostranných opatření Společensví vůči některým zemím.[150]

3.7 Odborná specifikace rizikových faktorů- celní režim přímý vývoz

3.7.1 Zboží dvojího užití

Mezi zboží dvojího užití lze zařadit zboží, technologie a software, které jsou používány pro civilní účely, ale lze je zneužít i pro vojenské účely. Obecně není vývoz tohoto zboží zakázán. Jednotlivé obchodní případy však nemusí být povoleny, pokud existuje podezření, že toto zboží bude použito pro výrobu zbraní hromadného ničení nebo k neoddůvodněnému hromadění konvenkčních zbraní. V rámci ČR vydává povolení Licenční správa Ministerstva průmyslu a obchodu. Legislativně je obchod se zbožím dvojího užití upraven v Nařízení Rady (ES) 428/2009 ze dne 5. května 2009, kterým se zavádí režim Společenství pro kontrolu vývozu, přepravy, zprostředkování a tranzitu zboží dvojího užití a v zákoně 594/2004 Sb., jímž se provádí režim Evropských společenství pro kontrolu vývozu, přepravy, zprostředkování a tranzitu zboží dvojího užití.[151]

[149] (http://www.celnisprava.cz/cz/clo/puvod-zbozi/Stranky/neprefrencni-puvod-zbozi.aspx) [online, cit. 2014-12-23]
[150] (http://www.celnisprava.cz/cz/clo/puvod-zbozi/Stranky/prehled-dohod-a-zemi.aspx) [online, cit. 2014-12-23]
[151] (http://www.businessinfo.cz/cs/zahranicni-obchod-eu/pravni-prostredi-a-regulace/zbozi-dvojiho-uziti.html) [online, cit. 2014-12-23]

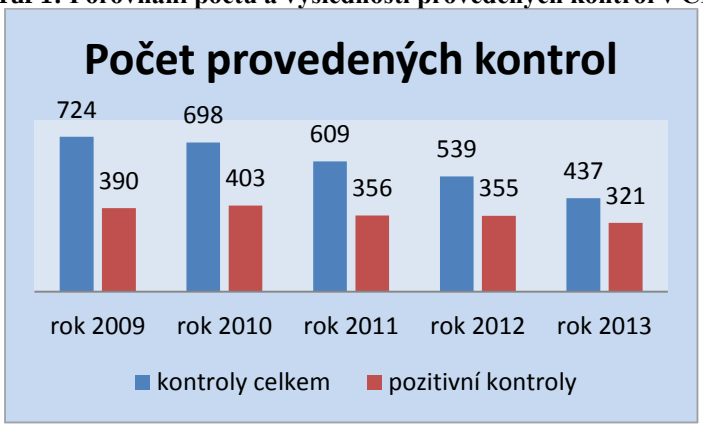
4 Vlastní práce

Jak již bylo dříve uvedeno, v současné době Celní správa České republiky umožňuje deklarantům (dovozcům i vývozcům zboží) řadu zjednodušených postupů, které je možno uplatňovat v rámci celního řízení a následném rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu. V rámci těchto zjednodušení je dohled nad zbožím a návrhem na propuštění zboží do celního režimu přenechán do gesce vlastníků povolení. Zboží je tak, ve většině těchto případů, celními orgány propuštěno do navrženého celního režimu bez kontroly (dokladové i fyzické). V těchto případech je jediným nástrojem pro zpětné ověření deklarovaných údajů kontrola celních prohlášení po propuštění zboží. Z důvodu velkého množství případných subjektů ke kontrole, je nutno před vlastním zahájením kontroly provést analýzu rizikových faktorů a vybrat subjekt ke kontrole. Jelikož nejsou, v současné době, některými útvary celní správy tyto analýzy odborně prováděny, je hlavním cílem této bakalářské práce najít a vyhodnotit jednotlivé rizikové faktory k vybraným deklarovaným údajům v celních prohlášeních.

4.1 Porovnání a vyhodnocení počtu a výslednosti kontrol celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013

V rámci ochrany vnitřního trhu a zajištění fiskálních příjmů Společenství, bylo Celní správou České republiky provedeno, ve sledovaném období, celkem 3007 kontrol celních prohlášení po propuštění zboží. Z tohoto počtu bylo celkem 1825 kontrol vyhodnoceno jako „pozitivní“. Za pozitivní kontrolu je pro účely zpracování považována taková kontrola celních prohlášení po propuštění zboží, kterou je zjištěno porušení celních předpisů. Z hlediska výslednosti celého sledovaného období bylo 60,69 % provedených kontrol vyhodnoceno jako pozitivní.

Graf 1: Porovnání počtu a výslednosti provedených kontrol v ČR



Zdroj:(http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx)[2014-12-20],vlastní zpracování

Z uvedeného grafického znázornění je zřejmé, že počet provedených kontrol v jednotlivých sledovaných letech klesal. Tento jev je způsoben faktem, že u jednotlivých kontrolovaných osob dochází, v rámci jedné kontroly, k navýšení předmětu kontroly (množství kontrolovaných údajů v celních prohlášeních) a počtu kontrolovaných celních prohlášení. Uvedené konstatování je ověřeno praxí u Celního úřadu pro Plzeňský kraj.

Z hlediska výslednosti kontrol roste počet pozitivních kontrol, v porovnání s provedenými kontrolami. Tento trend je možno považovat za pozitivní, jelikož dochází u kontrolovaných subjektů k méně častým kontrolám s větším rozsahem resp. předmětem kontroly.

Tabulka 2: Výslednost kontrol v jednotlivých letech

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Počet provedených kontrol	724	698	609	539	437
Počet pozitivních kontrol	390	403	356	355	321
Z toho pozitivních (%)	53,87	57,74	58,46	65,86	73,46

Zdroj:(http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx)[2014-12-20],vlastní zpracování

4.2 Porovnání a vyhodnocení zjištěných úniků na cle zjištěných kontrolami celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013

Jedním z výstupů kontrol celního prohlášení po propuštění zboží je zjištěný únik na cle. Ve sledovaném období byl zjištěn celkový únik na cle ve výši 492 034 296 Kč. Průměrná částka úniku na cle připadající na jednotlivé sledované období činila 98 406 859 Kč.

Graf 2: Zjištěný únik na cle kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží v rámci ČR

Zdroj:(http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx) [2014-12-20], vlastní zpracování

Jak je patno z uvedeného grafu, v roce 2010 došlo k významnému nárůstu zjištěného úniku na cle. V následující tabulce je znázorněn vývoj zjištěných nedoplatků vůči předcházejícímu období.

Tabulka 3: Vývoj zjištěných nedoplatků na cle vůči předcházejícímu období

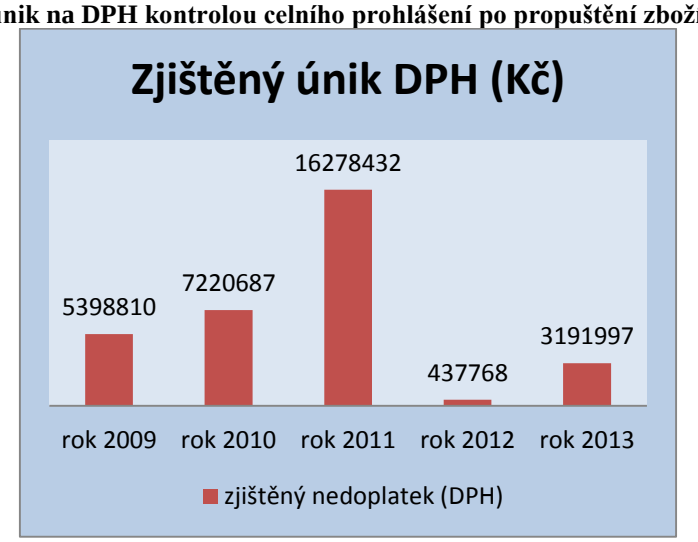
Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Rozdíl (Kč)	-	+ 152986473	- 196253042	- 7649713	+ 38378016
Rozdíl (%)	-	+ 171, 60 %	- 81,05 %	- 16,67 %	+ 100,37 %

Zdroj:(http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx) [2014-12-20], vlastní zpracování

4.3 Porovnání a vyhodnocení zjištěných úniků na DPH zjištěných kontrolami celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013

V případech, kdy je správcem daně z přidané hodnoty celní správa, může být výstupem z kontroly zjištěný únik na dani z přidané hodnoty. Jedná se o případy, kdy je kontrola prováděna u fyzických osob nepodnikatelů a pokud je kontrolou zjištěn nezákonný dovoz zboží. Ve sledovaném období byl zjištěn celkový únik na DPH ve výši 32 527 694 Kč. Průměrná částka úniku na DPH připadající na jednotlivé sledované období činila 6 505 539 Kč.

Graf 3: Zjištěný únik na DPH kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží v rámci ČR



Zdroj:(http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx), [2014-12-20],vlastní zpracování

Jak je patno z grafu, zjištěné úniky na cle mají značně kolísavý charakter. Tento fakt je ovlivněn skutečností, že předmět kontroly celních prohlášení po propuštění zboží nemůže být „zjištění nezákonného dovozu zboží“, jelikož na tyto dovozy zboží neexistuje celní prohlášení. Takto nezákonně dovezené zboží se zjišťuje v účetních dokladech kontrolované společnosti, při kontrole příslušných celních prohlášení. V následující tabulce je znázorněn vývoj zjištěných nedoplatků vůči předcházejícímu období.

Tabulka 4: Vývoj zjištěných nedoplatků na DPH vůči předcházejícímu období

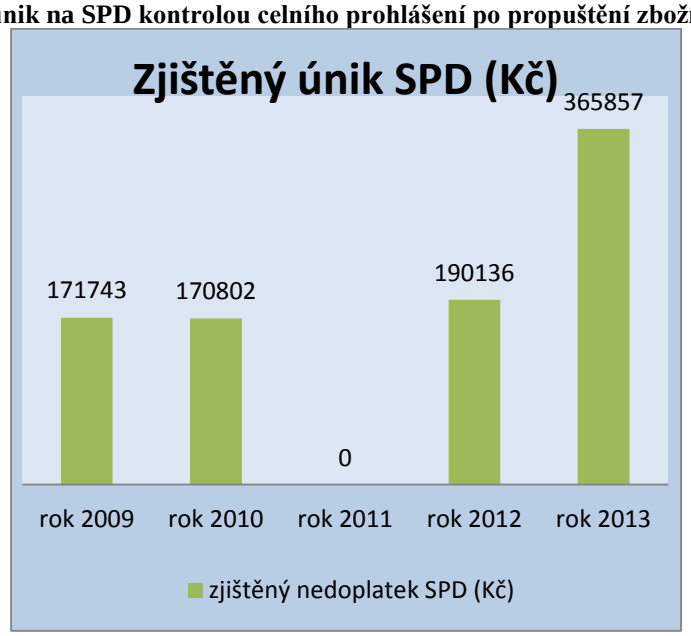
Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Rozdíl (Kč)	-	+ 1821877	+ 9057745	- 15840664	+ 2754229
Rozdíl (%)	-	+ 33,75 %	+ 125,44 %	- 97,31 %	+ 629,15 %

Zdroj:(http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx), [2014-12-20],vlastní zpracování

4.4 Porovnání a vyhodnocení zjištěných úniků na SPD zjištěných kontrolami celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013

Posledním výstupem z kontrol celního prohlášení po propuštění zboží může být zjištění úniku na spotřební dani. Ve sledovaném období byl zjištěn celkový únik na SPD ve výši 898 538 Kč. Průměrná částka úniku na SPD připadající na jednotlivé sledované období činila 179 708 Kč.

Graf 4: Zjištěný únik na SPD kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží v rámci ČR



Zdroj:(http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx) [2014-12-20],vlastní zpracování

Jak je patno z uvedeného grafu, v roce 2011 nebyl zjištěn kontrolou celních prohlášení po propuštění zboží únik na spotřební dani. Jejikož je celní správa správcem spotřební daně i v jiných případech než je dovoz zboží ze třetích zemí, je nutno upozonit na skutečnost, že v uvedeném grafu jsou uvedena data týkající se pouze údajů zjištěných kontrolou celních prohlášení po propuštění zboží, tzn. týkající se dovozu zboží zatížených spotřební daní ze třetích zemí. V následující tabulce je znázorněn vývoj zjištěných nedoplatků vůči předcházejícímu období.

Tabulka 5: Vývoj zjištěných nedoplatků na SPD vůči předcházejícímu období

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Rozdíl (Kč)	-	- 941	- 170802	+ 190136	+ 175721
Rozdíl (%)	-	- 0,55 %	- 100 %	+ 100%	+ 92,42 %

Zdroj:(http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx) [2014-12-20],vlastní zpracování

4.5 Vyhodnocení celkového fiskálního příjmu kontrol celních prohlášení po propuštění zboží za období roku 2009- 2013

Hlavním úkolem kontrol celních prohlášení po propuštění zboží je vytvořit příjem do státního rozpočtu České republiky resp. EU. Přesto nelze opomenout represivní účel kontrol. Z tohoto hlediska je i negativní výsledek kontroly, tzn. kontrolou není zjištěno porušení celních předpisů, považován za přínosný, z hlediska informování široké

deklarantské veřejnosti o možnosti zpětného ověření deklarovaných údajů při celním řízení a možnosti následného doměření celního dluhu. Pokud by tento institut neexistoval, s největší pravděpodobností by docházelo ke značnému snížení příjmů rozpočtů z cla a jiných dovozních dávek.

Z hlediska vyhodnocení fiskálního příjmu je vnásledující tabulce zpracován průměrný fiskální příjem z cla, DPH a SPD připadající na ukončenou kontrolu za sledované období 2009- 2013.

Tabulka 6: Průměrný zjištěný únik na cle, DPH a SPD připadající na jednu ukončenou kontrolu

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Počet kontrol	724	698	609	539	437
Únik clo, DPH, SPD (Kč)	94724341	249531750	62165651	38865410	80173376
Průměrný zjištěný únik na jednu kontrolu (Kč)	130835	357495	102078	72107	183463

Zdroj:(http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx) [2014-12-20],vlastní zpracování

4.6 Rizikové faktory- celní režim volný oběh

4.6.1 Celní hodnota zboží

Ve většině případů, kdy je zboží propouštěno do celního režimu volný oběh, je základem pro vyměření cla, případně dalších poplatků, celní hodnota zboží- valorická sazba cla. Pro stanovení celní hodnoty je stanoveno šet základních metod. Nesprávná aplikace těchto metod, v rámci stanovení celní hodnoty zboží, má za následek chybné vyměření cla případně jiných dávek. Při kontrole po propuštění zboží do celního režimu je nutno ověřit, zda byla zvolená metoda vhodně vybrána.

Z hlediska kontroly celních prohlášení po propuštění zboží je nejrizikovější použití metody převodní hodnoty dováženého zboží. Při stanovení správného základu pro výpočet celního dluhu, může mimo fakturované ceny existovat mnoho vedlejších pořizovacích nákladů, které musí být součástí celní hodnoty. Z tohoto důvodu je nutno kontrolu zaměřit na identifikování těchto nákladů v účetní evidenci kontrolované osoby. Zároveň je nutno ověřit, zda byly toto náklady správně zahrnuty do celní hodnoty dovezeného zboží.

Použití ostatních metod při stanovení celní hodnoty, mezi které patří:

- Metoda převodní hodnoty stejného zboží
- Metoda převodní hodnoty podobného zboží
- Metoda jednotkové ceny

- Metoda vypočtené hodnoty
- Metoda použití rozumných prostředků

je možno považovat z hlediska kontroly celních prohlášení po propuštění zboží za nejméně rizikové. Celní hodnota dovezeného zboží byla při propuštění do celního režimu stanovena celními orgány a její následná korekce je velmi problematická.

Kontrolu celní hodnoty, v rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží, je nutno provádět ověřováním účetních dokladů a účetních zápisů. Následně musí být kontrole podrobeny veškeré obchodní smlouvy a obchodní korespondence, které se týkají kontrolovaného obchodního případu.

Při kontrole je nutno ověřit, zda obchodní doklad (ve většině případů obchodní faktura) a cena za zboží, je řádně zaevidována v účetnictví společnosti. Následně je nutno porovnat, zda fakturovaná cena odpovídá ceně deklarované při celním řízení, tzn. zda fakturovaná částka v cizí měně odpovídá deklarované ceně v CZK, po přepočtu stanoveným směnným kurzem. V další části kontroly se musí ověřit, zda prodávající a kupující nejsou ve spojení a zda toto spojení ovlivnilo cenu zboží. Tuto skutečnost má povinnost uvést deklarant při celním řízení v Prohlášení o údajích o celní hodnotě D.V.1, které je nedílnou součástí celního prohlášení.

Mezi další rizikové faktory, které mohou ovlivnit celní hodnotu dovezeného zboží, patří smluvně ujednané platební podmínky za zboží. V rámci obchodního styku mohou být smluvně ujednány zálohy, případně doplatky za zboží, které nemusí být vyčísleny na předloženém obchodním dokladu. Tyto platby jsou při určení celní hodnoty její součástí.

4.6.2 **Vázané obchodní operace**

V rámci platebních a obchodních podmínek, je možno v mezinárodním obchodu použít i tzv. vázaných obchodních operací. Mezi tyto obchodní operace je možno zařadit:

- Kompenzace (barter)
- Protinákupy
- Buyback
- Cash-back
- Offsety
- Reexporty

Při použití těchto obchodních operací existuje zvýšené riziko, že mohla být chybně stanovena celní hodnota zboží. Při prováděné kontrole celních prohlášení po propuštění

zboží je nutno důsledně zkoumat obchodní smlouvy a platební podmínky v nich uvedené. Ve velké míře může být plnění provedeno v jiných než peněžních prostředcích, které nemusí být při stanovení celní hodnoty správně vyčísleny. Tyto obchodní vztahy mohou být podmíněny i dalšími položkami (např. licence), jejichž cena musí být součástí celní hodnoty dováženého zboží. Z tohoto důvodu je nutno, při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží, důsledně zkoumat obchody uskutečněné na základě těchto obchodních operací a zaměřit se na rizika z jednotlivých obchodů vyplývající.

4.6.3 **Obchodní doložky v zahraničním obchodě- INCOTERMS 2010**

Při použití převodní hodnoty dováženého zboží, při stanovení celní hodnoty, je nutno k převodní hodnotě přičíst vedlejší pořizovací náklady (mimo území Společenství), které jsou spojeny s nákupem dovezeného zboží v zahraničí. V rámci stanovení těchto nákladů a upřesnění místa, kdy náklady přechází z prodávajícího na kupujícího zboží, je možno využít obchodní doložky pravidel INCOTERMS 2010. Pokud si prodávající s kupujícím smluvně ujednali využití těchto obchodních pravidel, musí je uvést do obchodní smlouvy resp. obchodní faktury. V rámci těchto pravidel je přesně stanoveno, kdy přechází vlastnická práva z prodávajícího na kupujícího, kde budou předány dokumenty, kdy přechazí riziko a náklady spojené s dopravou zboží z prodávajícího na kupujícího. Tyto obchodní doložky- dodací podmínky je nutno deklarantem uvést do celních deklarací (jednotných správních dokladů), na základě kterých je zboží propuštěno do navrženého celního režimu.

Z hlediska rizikovosti vzniku vedleších pořizovacích nákladů je možno považovat dodací podmínky EXW, FCA, FAS, FOB, CFR, CPT, DAT za vysoce rizikové. Ze specifikace těchto dodacích podmínek vyplývá, že náklady spojené s přepravou, manipulací, skladným a pojištěním mohou být samostatně hrazeny kupujícím zboží. Cena za tyto služby je hrazena samostatně, na základě obchodních faktur. Při použití dodacích podmínek CIF, CIP, DDP, DAT existuje minimální riziko vedlejších pořizovacích nákladů v zahraničí, jelikož by měly být zahrnuty ve fakturované ceně za zboží.

Při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží je nutno zkontrolovat, zda je deklarovaná dodací podmínka správně použita a zda činnostem, v rámci obchodního případu, neodpovídá jiná. Dále je nutno ověřit, zda veškeré náklady, určené dodací podmínkou, byly ve správné výši zahrnuty do celní hodnoty zboží.

4.6.4 **Sazební zařazení zboží**

Při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží a v některých případech i před kontrolou (pokud je možno z předložených dokladů při celním řízení přesně identifikovat zboží), je nutno zaměřit pozornost na potencionální rizika, která jsou spojená s chybným sazebním zařazením zboží do podpoložky kombinované nomenklatury. Veškeré chybné sazební zařazení do podpoložky Kombinované nomenklatury rest. TARIC kódu vychází z nesprávného použití Všeobecných podmínek pro interpretaci Harmonizovaného systému.

V rámci přípravné fáze je nutno ověřit, zda kontrolovaná osoba není držitelem závazných informací o sazebním zařazení zboží nebo zda jí při celním řízení nebyly odebrány referenční vzorky, k ověření deklarovaného sazebního zařazení. Dále je nutno ověřit, porovnáním s veřejně dostupnými zdroji, zda kontrolovaná osoba dováží zboží, u kterého se deklarované sazební zařazení shoduje s náplní činnosti společnosti. Výpisem dovozních obchodních případů, z databáze celních orgánů (e-dovoz) lze dále zjistit, zda v průběhu sledovaného období nedošlo ke změně deklarovaného sazebního zařazení.

Deklarováním chybného sazebního zařazení zboží je možno obcházet mnohá obchodně politická opatření a zajistit si tak výhodu před ostatními obchodními subjekty. Z těchto důvodů, je nutno kontrolu celních prohlášení po propuštění zboží zaměřit na případy, kdy může být chybným sazebním zařazením zboží obcházeno:

- Antidumpingové nebo vyrovnávací clo- uvaleno na zboží v souladu s nařízením Rady (ES) č. 1225/2009 o ochraně před dumpingovým dovozem ze zemí, které nejsou členy Evropského společenství, a nařízením Rady (ES) č. 597/2009 o ochraně před dovozem subvencovaných výrobků ze zemí, které nejsou členy Evropského společenství. Při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží je možno využít databázi Ministerstvarstva průmyslu a obchodu ČR, která obsahuje antidumpingová a protisubvenční řízení EU vůči dovozům ze třetích zemí.
- Celní kvóty- v rámci těchto kvót je umožněno, aby určité zboží, v předem určeném množství, bylo do celního režimu volného oběhu propuštěno za sníženou sazbu cla. Po vyčerpání kvóty je zboží propouštěno za smluvní sazbu cla.
- Spotřební daně- povinnost zaplatit spotřební daň z vybraného zboží je dána zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

- Možnost použití povolení pro konečné užití- tento institut umožňuje, aby zboží určené ke zvláštním účelům, bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu, s částečným nebo úplným osvobozením, za stanovených podmínek.
- Vysoká sazba cla- zboží je záměrně deklarováno do podpoložek s nízkou nebo nulovou sazbou cla.

Tabulka 7: Příklady chybně deklarovaného sazebního zařazení

Dekl. SZ	Dekl. clo	Správné SZ	Správné clo	Popis zboží
2703000000	0	2703000000	0+472/t	rašelinové palivové brikety (doměřeno SPD)
8543991000	0	3215900090	6,5	tiskové cartridge bez tiskových hlav
3303009000	0	3307100000	6,5	vody po holení
4818201000	0	3307900000	6,5	vlhčené antibakteriální ubrousky
3302909000	0	3824909799	6,5	kapalné příchutě do el. cigaret
4202990090	3,7	4202921900	9,7	cyklistické brašny s povrchem z plastu
3005909900	0	6307901000	12	elastické bandáže z neoprenu
9503009990	0	6307909899	6,3	textilní hračky pro psy
6912001099	5	6912001091	5+36,1AD	keramické stolní nádobí z CN (doměřeno antidumpingové clo)
8541409090	0	8541409021	0+11,8AD	fotovoltaické solární panely z CN (doměřeno antidumpingové clo)

Zdroj:< http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/Bulletiny/Forms/obecne.aspx > [online, cit. 2014-07-30], vlastní zpracování

4.6.5 Původ zboží

Při propuštění zboží do celního režimu jsou deklarantem předkládány dokumenty osvědčující původ zboží. Mezi doklady potvrzující nepreferenční původ patří Certificate of Origin, Certificate of Origin Form B, Certificate of Origin- Textile products. Doložením dokladů potvrzujícím nepreferenční původ zboží, nelze uplatnit preferenční zacházení se zbožím, ale je hlavním podkladem pro případná uplatnění opatření spojených s antidumpingovým clem a pro uplatnění omezení a zákazů spojených s dovozem zboží.

V rámci celního řízení je možno také uplatňovat preferenční zacházení se zbožím, na základě doložení dokladů EUR.1, EUR-MED, EUR.2, FORM A, A.TR. nebo za stanovených podmínek prohlášení dodavatele na faktuře nebo jiném obchodním dokladu.

Jako hlavní riziko spojené s kontrolou celních prohlášení je možno považovat pravost a platnost těchto dokladů. V případech pochybností o pravosti dokladu, je možno dožádat, formou mezinárodní spolupráce, vydavající stranu k potvrzení pravosti.

4.7 Rizikové faktory- celní režim přímý vývoz

Kontrola celních prohlášení po propuštění zboží, která je zaměřena na kontrolu celních prohlášení, kterými bylo zboží propuštěno do celního režimu přímý vývoz, se v současné

době příliš neprovádí. Jelikož nejsou v současnosti zavedena vývozní cla, nemá tato kontrola fiskální význam do rozpočtu EU. I přes uvedené, existují rizikové faktory, na které by měla být zaměřena riziková analýza tohoto celního režimu. V tomto případě se jedná o dodržování mezinárodních sankcí a opatření, které jsou spojeny s vývozem zboží do určených států- vojenský materiál, zboží dvojího užití. Mezi zboží dvojího užití lze zařadit zboží, technologie a software, které jsou používány pro civilní účely, ale lze je zneužít i pro vojenské účely.

5 Hodnocení výsledků a návrhy řešení

5.1 Hodnocení počtu a výslednosti kontrol celních prohlášení po propuštění zboží za období 2009- 2013

Jak je zřejmé z grafu 1, počet provedených kontrol celních prohlášení po propuštění zboží každoročně klesá. Tento jev je způsoben faktem, že dochází k navýšení rozsahu a předmětu kontrol. Z hlediska zatěžování kontrolovaných subjektů je možno tuto skutečnost považovat za pozitivní, jelikož četnost kontrol u daného subjektu není tolik častá. Dalším významným faktorem, který ovlivnil množství provedených kontrol, jsou další nové činnosti, které musí kontroloři po provedené kontrole provést. Mezi tyto úkony patří zejména vystavení dodatečného platebního výměru a oprava celních prohlášení v elektronických aplikacích.

I přes pokles počtu provedených kontrol, lze kvitovat, že každoročně vrůstá podíl pozitivních kontrol vůči kontrolám provedeným. V roce 2009 podíl pozitívních kontrol činil 53,87% a v roce 2013 již dosahoval 73,46%.

5.1.1 Oprava celního prohlášení po kontrole celního prohlášení po propuštění zboží- návrh řešení

V případech, kdy jsou kontrolou celního prohlášení po propuštění zboží zjištěny chybně deklarované údaje v celním prohlášení, je nutno provést jejich opravu. Tuto opravu lze provést, i v případech, kdy se dodatečně nevyměřuje celní dluh, pouze formou dodatečného platebního výměru. Pro sdělení cla dlužníkovi je v celním kodexu stanovena lhůta tří let ode dne vzniku celního dluhu (propuštění zboží do celního režimu). Výjimku z této lhůty tvoří pouze případy, kdy celní dluh vnikl důsledkem trestného činu. V celním kodexu je dále stanovena lhůta pro zaúčtování cla, která činí 2 resp. 14 dní od doby, kdy lze vypočítat částku cla a určit dlužníka. V praxi je za tento okamžik považováno projednání zprávy o kontrole. Následně po projednání zprávy o kontrole je tedy nutno ve lhůtě maximálně 14 dní vystavit dodatečné platební výměry a zaúčtovat částku cla. Pokud je kontrolou zjištěno pochybení u více celních prohlášení, je dodržení této lhůty problematické. Jelikož je nutno, dle současné právní úpravy, považovat jednotlivá celní prohlášení za samostatné daňové rozhodnutí, musí se ke každému celnímu prohlášení vystavit samostatný dodatečný platební výměr. Na základě těchto skutečností by bylo vhodné upravit současnou právní úpravu danou daňovým řádem a umožnit doměření cla po

kontrole celních prohlášení po propuštění zboží jedním dodatečným platebním výměrem. V rámci odůvodnění tohoto dodatečného platebního výměru by byla uvedena zpráva o kontrole celních prohlášení po propoštění zboží, ve které je popsáno porušení celních předpisů, které se vztahuje k jednotlivým celním prohlášením. Tento postup oddůvodnění dodatečného platebního výměru, v rámci daňové kontroly, již současná právní úprava umožňuje.

5.2 Hodnocení rizikových faktorů spojených s celní hodnotou dovezeného zboží

Analýzou odborných textů bylo zjištěno, že přistanovení celní hodnoty dovezeného zboží je hlavním rizikovým faktorem použití první metody tzn. metody převodní hodnoty dováženého zboží. Při použití této medody existuje mnoho připočitatelných položek k celní hodnotě (služby spojené s nákupem zboží v zahraničí), které jsou jednotlivými poskytovateli samostatně fakturovány mimo fakturaci za zboží.

V rámci objasnění takto vniklých nákladů lze využít obchodní doložky pravidel INCOTERMS 2010. Jako vysoce rizikové lze považovat obchodní operace s dovezeným zbožím, kde byly využity dodací podmínky EXW, FCA, FAS, FOB, CFR, CPT, DAT.

Za samostatné riziko, které je přímo spojeno s fakturovanou hodnotou za dovezené zboží, je možno považovat využití tzv. vázaných obchodních operací. Plnění za zboží může být v těchto případech provedeno v jiných než peněžních prostředcích nebo prostřednictvím třetí osoby. Zároveň však mohou být tyto obchody podmíněny dalšími položkami např. licence, které musí být součástí celní hodnoty.

5.2.1 Návrhy řešení v oblasti celní hodnoty dovezeného zboží

V soulaladu se zjištěnými faktory, je nutno při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží důkladně zkoumat obchochodní smlouvy, identifikovat přesně identifikovat celý obchodní případ a v účetních dokladech kontrolované společnosti identifikovat potřebné obchodní dokumenty.

V rámci efektivnosti je nutno před vlastním zahájením kontroly provést důkladnou rizikovou analýzu. Před prováděním analýzy, která bude zaměřena na celní hodnotu dovezeného zboží, je nutno stanovit cíl analýzy. Je nutno určit, zda bude analýza rizika provedena na vybranou obchodní společnost nebo vybranou komoditu. Při analýze obchodu vybrané obchodní společnosti je nutno v první fázi pořídit výpis jednotných správních dokladů, kterými společnost ve vybraném období propouštěla zboží do

navrženého celního režimu. Tento výpis je možno pořídit z aplikace evidence jednotných správních dokladů- e-dovoz. Následně je nutno vyhodnotit, zda není deklarovaná celní hodnodnota na celních prohlášeních neúměrně nižší, než u dovozů stejné nebo velmi podobné komodity, které jsou uskutečňovány jinými společnostmi, ve stejném období, za podobných obchodních podmínek. V případě, že nejsou k dispozici k porovnání dovozy zboží ze třetích zemí, je možno k porovnání použít cenu, za kterou je zboží prodáváno na tuzemském trhu. V tomto případě je nutno od prodejní ceny odečíst běžnou obchodní marži dané komodity. Pokud jsou porovnáním cen resp. celních hodnot zjištěny výrazné rozdíly, měla by být u obchodní společnosti zahájena kontrola celních prohlášení po propuštění zboží. Předmětem kontroly by měly být pouze celní prohlášení, kde analýza prokázala možné porušení celních předpisů.

Porovnání celní hodnoty zboží lze provádět nejen porovnáním s dovozy stejné komodity, které uskutečňují jiné společnosti, ale i porovnáním obchodní činosti analyzované společnosti, v delším časovém období. K porušení celních předpisů může nasvědčovat i pokles deklarované celní hodnoty totožného zboží, ve sledovaném období.

5.3 Hodnocení rizikových faktorů spojených se sazebním zařazením dovezeného zboží

Analýzou odborných textů bylo zjištěno, že veškeré neúmyslné chybné sazební zařazení zboží do podpoložky Kombinované nomenklatury resp. TARIC kódu vychází z nesprávného použití Všeobecných podmínek pro interpretaci Harmonizovaného systému.

Z hlediska úmyslného chybného sazebního zařazení jsou deklarantem obcházeny antidumpingové nebo vyrovnávací cla, celní kvóty, spotřební daně, vysoké sazby cla a možnost použití povolení pro konečné užití.

5.3.1 Návrhy řešení v oblasti sazebního zařazení dovezeného zboží

V rámci kontroly celních prohlášení po propuštění je nutno ověřit, zda proběhlo sazební zařazení zboží v souladu s Všeobecnými podmínkami pro interpretaci Harmonizovaného systému. U osob, které neznají strukturu a popis celního sazebníku, se stává, že zboží zařazují do příslušné podpoložky kombinované nomenklatury takzvaně pozpátku. V těchto případech je zboží v celním sazebníku výslovně jmenované, zařazeno jako část nebo součást výrobku, do kterého bude následně zakomponováno. Obdobně je tomu i v opačném případě. Součásti specifického tvaru a použití, jsou zařazeny jako

výrobky z obecných materiálů, ne jako části nebo součásti finálních výrobků. V rámci Všeobecných podmínek pro interpretaci Harmonizovaného systému je nutno posuzovat, zda jsou, v současné době hojně dovážené, multifunkční výrobky a sady správně sazebně zařazeny. Při nesprávném použití všeobecných podmínek, dochází k výrazným nedoplatkům na celním dluhu.

5.4 Hodnocení rizikových faktorů spojených s původem dovezeného zboží

V rámci analýzy nepreferenčního původu byly identifikovány certifikáty, kterými lze tento původ doložit. Mezi tyto certifikáty patří Certificate of Origin, Certificate of Origin Form B, Certificate of Origin- Textile products. Zároveň byly identifikovány osvědčení EUR.1, EUR-MED, EUR.2, FORM A, A.TR., kterými lze doložit preferenční původ dovezeného zboží. Za rizikové faktory, z hlediska původu zboží, je možno považovat platnost, pravost a úplnost těchto certifikátů.

5.4.1 Návrhy řešení v oblasti původu dovezeného zboží

V rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží je nutno uvedeným certifikátům věnovat zvýšenou pozornost. Uplatněním neplatného nebo chybného certifikátu, který potvrzuje původ zboží, může dojít k obcházení antidumpingového cla, jiných obchodně politických opatření nebo k chybnému přiznání preferenčního zacházení se zbožím.

V případě pochybností o pravosti certifikátu je vhodné formou zahraničního dožádání požádat vydávající stranu o potvrzení pravosti.

5.5 Hodnocení rizikových faktorů spojených s celním režimem přímý vývoz

Jelikož není v současné době uplatňováno vývozní clo, byly jako hlavní rizikové faktory v rámci tohoto celního režimu shledány obchodní operace s vojenským materiálem a se zbožím dvojího užití. Chybnou deklarací údajů o vyváženém zboží, tak může dojít k obcházení těchto obchodně politických opatření.

5.5.1 Návrhy řešení v oblasti rizikových faktorů spojených s celním režimem přímý vývoz

Při kontrole celních prohlášení po propuštění zboží, je nutno zaměřit pozornost na přesnou technickou specifikaci zboží a zemi určení- vývozu. Ve spolupráci s licenční

správou se musí dále ověřit, zda toto zboží svým charakterem splňuje podmínky, které jsou určené pro zboží dvojího užití.

6 Závěr

Bakalářská práce se zabývá problematikou kontrol celních prohlášení po propuštění zboží. Vrámci této bakalářské práce je popsán vývoj právní úpravy této problematiky po vstupu České republiky do Evropské unie. Na všech organizačních úrovních jsou popsány kompetence a činnosti jednotlivých útvarů celní správy, které jsou spojeny s touto kontrolou. Dále jsou zde řešeny procesní úkony a činnosti, které je nutno ze strany celních orgánů a kontrolované osoby dodržovat.

V rámci bakalářské práce je provedeno vyhodnocení provedených kontrol za období roku 2009- 2013. Z dostupných údajů je vypočtena průměrná výslednost kontrol z hlediska počtu kontrol ukončených vůči kontrolám s pozitivním výsledkem tzn. kdy je kontrolou zjištěno porušení celních předpisů. Zároveň je ve sledovaném období vypočten a vyhodnocen vývoj zjištěných úniků na cle, dani z přidané hodnoty a spotřební dani. Z hlediska efektivnosti kontrol je v jednotlivých letech vypočten průměrný zjištěný únik na cle, DPH a SPD připadající na každou ukončenou kontrolu.

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo identifikovat a popsat rizikové faktory, které jsou spojeny s propuštěním zboží do celního režimu a jejich následná kontrola v rámci kontroly celních prohlášení po propuštění zboží. Tyto rizikové faktory byly rezčleněny na rizikové faktory spojené s celním režimem volný oběh a přímý vývoz. Těmito celními režimy je deklarované zboží propouštěno k trvalému ponechání zboží v tuzemsku nebo k trvalému vývozu do zahraničí. V práci je u jednotlivých rizikových faktorů popsána analytická činnost před vlastním provedením kontroly a kontrolní úkony činěné kontrolním orgánem při kontrole. Dále jsou popsány činnosti konané v rámci celé Evropské unie a na národní úrovni členských států.

V bakalářské práci je charakterizována riziková analýza v rámci Evropské unie, kterou vykonává orgán Evropské komise- OLAF- Evropský úřad boje proti podvodům. Vrámci svých kompetencí a uzavřených mezinárodních dohod vykonává zahraniční mise, při kterých je ověrováno možné porušení celních předpisů. Zjištěné výsledky, následně po uskutečnění misí a šetření, předává jednotlivým členským státům k provedení opatření.

Z pohledu celního režimu volný oběh, byly zjištěny a popsány rizikové faktory, které jsou spojené s celní hodnotou dovezeného zboží. Jako hlavní riziko je spatřováno v použití vázaných obchodních operací v obchodním případu. Tyto obchodní operace jsou svým významem spojeny s možnými riziky z hlediska nepeněžních plateb za zboží a dalším

smluvním plněním, které může být součástí celní hodnoty zboží. Jako další podpůrný prostředek, který je možno použít při zjišťování nákladů spojených s pořízením zboží v zaraničí, jsou obchodní doložky INCOTERMS 2010. V bakalářské práci jsou popsány jednotlivé obchodní doložky a zároveň je upozorněno na rizika spojená s jednotlivou obchodní doložkou.

Další řešenou problematikou je chybné použití Všeobecných pravidel pro interpretaci Harmonizovaného systému, na základě kterých se dovezené zboží zařazuje do příslušné podpoložky Kombinované nomenklatury resp. TARIC kódu. Chybným sazebním zařazením zboží, tak může být obcházeno antidumpingové a vyrovnávací clo, celní kvóty, spotřební daně, vysoká sazba cla a podobně.

V rámci problematiky rizikových faktorů spojených s celním režimem volný oběh, je dále řešen původ zboží. Tento je rozlišen na preferenční a nepreferenční původ. U jednotlivých druhů prokazovaných původů zboží jsou identifikovány rizika, která jsou spojena s chybným prokázaním původu zboží. V bakalářské práci jsou dále uvedeny certifikáty resp. osvědčení, kterými lze původ zboží doložit.

Při analýze rizikových faktorů, které jsou spojeny s celním režimem přímý vývoz, dospěl autor bakalářské práce k závěru, že hlavním rizikem, na který by měla být zaměřena kontrola tohoto celního režimu, je vojenský materiál a zboží dvojího užití. Toto zboží je v práci popsáno a následně jsou uvedeny kontrolní postupy, které mají toto zboží správně identifikovat.

V rámci zvýšení efektivnosti a z důvodů stanovených lhůt, navrhl autor této bakalářské práce možnou změnu právních předpisů, které se týkají problematiky dodatečného vyměření cla a opravy údajů po kontrole celních prohlášení po propuštění zboží. Dle jeho názoru, by mělo být kontrolnímu orgánu umožněno, po kontrole celních prohlášení po propuštění zboží, vystavit pouze jeden dodatečný platební výměr na všechny kontrolované celní prohlášení. Oddůvodněním tohoto dodatečného platebního výměru by měla být projednaná zpráva o kontrole.

Závěrem je nutno uvést, že kontrola celního prohlášení po propuštění zboží je posledním nástrojem správce daně, kterým může ověřit deklarované údaje v celním prohlášení. Z tohoto důvodu by měla být prováděna odborně a rizikovým faktorům by měla být věnována patřičná pozornost.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Bibliografie

Janatka, František et al. Obchod v rámci Evropské unie a obchodní operace mimo členské země EU. Praha: ASPI, 2004. 295 s. ISBN 80-7357-006-8.

Kárník, Miroslav. Celní hodnota ve 222 příkladech dnes i po vstupu do EU. Olomouc: ANAG, 2003. 223 s. Clo. ISBN 80-7263-186-1.

Kárník, Miroslav. Clo a celní politika od A do Z. 1. vyd. Olomouc: ANAG, ©2012. 303 s. Právo. ISBN 978-80-7263-779-9.

Machková, Hana a kol. Mezinárodní obchodní operace. 5. vyd. Praha: Grada, 2010. 240 s. ISBN 978-80-247-3237-4.

Matoušek, Pavel a Sabelová, Lenka. Clo: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.3.2007. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007. xxv, 480 s. Meritum - výkladová řada. ISBN 978-80-7357-263-1.

Matyášová, Lenka. Daňový řád: s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou ve znění technické novely zák. č. 30/2011 Sb..

Šretr, Vladimír. Daňová kontrola z pohledu daňového řádu. Praha: Linde, 2011. 151 s. Praktická právnická příručka. ISBN 978-80-7201-856-7.

Šubert, Miroslav. Uplatňování pravidel INCOTERMS 2010 v praxi zahraničního obchodu. 1. vyd. Praha: ICC Česká republika, 2011. 124 s. ISBN 978-80-904651-0-7.

Zatloukal, Tomáš a Krupičková, Lenka. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2., přeprac. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011. xiv, 333 s. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

7.2 Zákony ČR

Česko. Zákon č. 13/1993 Sb., ze dne 15. prosince 1992 celní zákon [2014-07-14]

Česko. Zákon č. 155/1998 Sb., ze dne 11. června 1998 o znakové řeči a o změně dalších zákonů [2014-07-14]

Česko. Zákon č. 273/2001 Sb., ze dne 10. července 2001 o právech příslušníků národnostních menšin a o změně některých zákonů [2014-07-14]

Česko. Zákon č. 218/2002 Sb., ze dne 26. dubna 2002 o službě státních zaměstnanců ve správních úřadech a o odměňování těchto zaměstnanců a ostatních zaměstnanců ve správních úřadech [2014-07-14]

Česko. Zákon č. 353/2003 Sb., ze dne 26. září 2003 zákon o spotřebních daních [2014-12-23]

Česko. Zákon č. 361/2003 Sb., ze dne 23. září 2003 o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů [2014-07-14]

Česko. Zákon č. 185/2004 Sb., ze dne 1. dubna 2004 o Celní správě České republiky [2014-07-14]

Česko. Zákon č. 187/2004 Sb., ze dne 1. dubna 2004 zákon, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon [2014-07-13]

Česko. Zákon č. 262/2006 Sb., ze dne 21. dubna 2006 zákoník práce [2014-07-14]

Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., ze dne 22. července 2009 daňový řád [2014-07-14]

Česko. Zákon č. 104/2011 Sb., ze dne 17. března 2011 zákon, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon [2014-07-13]

Česko. Zákon č. 17/2012 Sb., ze dne 8. prosince 2011 o Celní správě České republiky [2014-07-14]

7.3 Právní předpisy EU

EU. Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku [2014-07-14]

EU. Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství [2014-07-13]

EU. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 82/97 ze dne 19. prosince 1996, kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství [2014-12-23]

EU. Nařízení Rady (ES) č. 428/2009 ze dne 5. května 2009, kterým se zavádí režim Společenství pro kontrolu vývozu, přepravy, zprostředkování a tranzitu zboží dvojího užití [2014-12-23]

EU. Nařízení Rady (ES) č. 597/2009 ze dne 11. Června 2009 o ochraně před dovozem subvencovaných výrobků ze zemí, které nejsou členy Evropského společenství [2014-12-23]

EU. Nařízení rady (ES) č. 1225/2009 ze dne 30. listopadu 2009 o ochraně před dumpingovým dovozem ze zemí, které nejsou členy Evropského společenství [2014-12-23]

EU. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU, Euratom) č. 883/2013 ze dne 11. září o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF) a o zrušení nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1073/1999, nařízení Rady (Euratom) č. 1074/1999 [2014-12-23]

7.4 Judikatury

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 4. 2006, sp. zn. 31Ca 259/2005-29 [2014-07-10]

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 6. 2008, sp. zn. 22 Ca 424/2007-24 [2014-07-10]

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 9. 2008, sp. zn. 15 Ca 207/2006 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003-65 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2005, sp. zn. 2Afs 31/2005 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, sp. zn. 5Afs30/2004-60 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, sp. zn. 1 Afs 32/2005-44 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 11/2004-190 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 1Afs55/2005-92 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005-72 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, sp. zn. 1 Afs 42/2007-55 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. 2 Asf 36/2007 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. Asf 19/2009-57 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2010, sp. zn. 7 Afs 15/2010-89 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, sp. zn. 8 Afs 58/2009-65 [2014-07-10]

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2012, sp. zn. 2Afs 41/2012-30 [2014-07-10]

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I ÚS 1835/07 [2014-07-10]

7.5 Elektronické zdroje

Businessinfo.cz. Zboží dvojího užití. [online, cit. 2014-12-23]. Dostupné z WWW: http://www.businessinfo.cz/cs/zahranicni-obchod-eu/pravni-prostredi-a-regulace/zbozi-dvojiho-uziti.html

Celní správa České republiky. Nepreferenční původ zboží. [online, cit. 2014-12-23]. Dostupné z WWW: http://www.celnisprava.cz/cz/clo/puvod-zbozi/Stranky/neprefrencni-puvod-zbozi.aspx

Celní správa České republiky. Organizační struktura Celní správy České republiky. [online, cit. 2014-07-30]. Dostupné z WWW: http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Stranky/organizacni-struktura-celni-spravy-ceske-republiky1.aspx

Celní správa České republiky. Organizační struktura. [online, cit. 2014-07-30]. Dostupné z WWW: http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/organizacni-struktura/Documents/mapa-cel-urad.pdf

Celní správa České republiky. Přehled dohod a zemí. [online, cit. 2014-12-23]. Dostupné z WWW: http://www.celnisprava.cz/cz/clo/puvod-zbozi/Stranky/prehled-dohod-a-zemi.aspx

Celní správa České republiky. Změna organizační struktury CS k 1.1.2013. [online, cit. 2014-07-18]. Dostupné z WWW: http://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/zmena-organizacni-struktury-cs-k-112013/Stranky/informace-o-organizacnich-zmenach-v-celni-sprave-cr-k-112013.aspx

Celní správa České republiky. Odd.216. Bulletiny. [online, cit. 2014-12-20]. Dostupné z WWW: (http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/default.aspx)

Celní správa České republiky. Odd.216. Bulletiny. [online, cit. 2014-07-30]. Dostupné z WWW: http://portal.cs.mfcr.cz/grc/odbor21/odd216/referat/Bulletiny/Forms/obecne.aspx

České právo. Zásada bezprostřednosti. [online, cit. 2014-07-28]. Dostupné z WWW: http://pravo-cz.studentske.cz/2008/10/zsada-bezprostednosti-zsada-stnosti.html

Europa. Rozhodovací proses a činnosti orgánů a institucí. [online, cit. 2014-07-13]. Dostupné z WWW: http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/l14548_cs.htm

Europa. Rozhodovací proses a činnosti orgánů a institucí. [online, cit. 2014-07-13]. Dostupné z WWW: http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/l14547_cs.htm

Evropská komise Evropský úřad pro boj proti podvodům. Naše činnost. [online, cit. 2014-12-13]. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/mission/index_cs.htm

Evropská komise Evropský úřad pro boj proti podvodům. Příběhy o úspěchu. [online, cit. 2014-12-13]. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/anti_fraud/investigations/success-stories/index_en.htm

Evropská komise Evropský úřad pro boj proti podvodům .Vyšetřování týkající se příjmů EU. [online, cit. 2014-12-13]. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/anti_fraud/investigations/eu-revenue/index_en.htm

Iuridictum. Rozhodnuti. [online, cit. 2014-07-28]. Dostupné z WWW: http://iuridictum.pecina.cz/w/Rozhodnutí

Zákony.cz. Judikáty NSS. [online, cit. 2014-12-14]. Dostupné z WWW: http://www.zakony.cz/judikatynss-1-Afs-89-2012-GNSS2012029/

8 Přílohy

Příloha 1: Protokol o zahájení kontroly po propuštění zboží

CELNÍ ÚŘAD „NÁZEV“
PSČ, Město, Ulice, P.O. BOX

P R O T O K O L

sepsaný dle § 60 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v souvislosti se zahájením kontroly po propuštění zboží prováděné podle čl. 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen „celní kodex“), a § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“)

Evidenční číslo SPR:
č.j. :

Místo jednání:

Jednání zahájeno:

Osoby zúčastněné na jednání:

Úřední osoby
jednání vede:
přítomni:

Kontrolovaná osoba:

Osoba oprávněná jednat jménem kontrolované osoby:

Zástupce kontrolované osoby:

Třetí osoba / odborný konzultant

Předmět jednání:

Zahájení kontroly celních prohlášení po propuštění zboží

Předmětu jednání jsem rozuměl a toto stvrzuji svým podpisem

jméno, příjmení

…….....
podpis

Udělená poučení:

Sepsaný protokol je listinou vydanou orgánem veřejné moci (§ 94 odst. 1 daňového řádu). Potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li prokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v něm osvědčeno nebo potvrzeno.

Po propuštění zboží může celní úřad z úřední povinnosti nebo na žádost deklaranta celní prohlášení přezkoumat (čl. 78 odst. 1 celního kodexu).

Po propuštění zboží může celní úřad kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s týmž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta nebo u jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Celní úřad může rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo (čl. 78 odst. 2 celního kodexu).

Pro účely používání celních předpisů musí každá osoba, která se přímo nebo nepřímo podílí na dotyčných operacích za účelem obchodu se zbožím, poskytnout celnímu úřadu na jeho žádost a v případně stanovených lhůtách všechny doklady a informace bez ohledu na použitý nosič údajů a veškerou potřebnou pomoc (čl. 14 celního kodexu).

Nestanoví-li celní zákon jinak, platí pro provádění kontroly správnosti celního prohlášení po propuštění zboží (dále jen „kontrola po propuštění zboží“), která se provádí u osob vymezených v čl. 78 celního kodexu, jakož i pro práva a povinnosti těchto osob a pro pravomoci celního úřadu provádějícího kontrolu, obdobně ustanovení daňového řádu o daňové kontrole (§ 127 odst. 1 celního zákona).

Kontrolovaná osoba je povinna umožnit celnímu úřadu zahájení a provedení kontroly po propuštění zboží (§ 86 odst. 1 daňového řádu).

Kontrolovaná osoba má právo
a) být přítomna jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají její činnosti,
b) předkládat v průběhu kontroly po propuštění zboží důkazní prostředky nebo navrhovat provedení důkazních prostředků, které nemá ona sama k dispozici,
c) vyvracet pochybnosti vyjádřené celním úřadem (§ 86 odst. 2 daňového řádu).

Kontrolovaná osoba plní povinnosti podle § 82 daňového řádu a dále je povinna
a) zajistit vhodné místo a podmínky k provedení kontroly po propuštění zboží,
b) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících její činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby;
c) předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení,
d) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává její činnost,
e) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je jí známo, kde se nacházejí (§ 86 odst. 3 daňového řádu).

Celní úřad má při provádění kontroly po propuštění zboží rovněž pravomoci podle § 80 až 84 daňového řádu (§ 86 odst. 4 daňového řádu).

Celní úřad může provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat (§ 81 odst. 2 daňového řádu).

Celní úřad může rozhodnutím uložit pořádkovou pokutu až do výše 50 000 Kč osobě, která závažně ztěžuje nebo brání v provádění kontroly po propuštění zboží tím, že
a) neumožní celnímu orgánu zahájit činnost nebo provést úkon,
b) neposkytne celníkům potřebnou součinnost,
c) navzdory předchozímu napomenutí se chová k celníkovi urážlivě,
d) navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, nebo
e) neuposlechne pokynu celníka (§ 319b odst. 1 celního zákona).

Pořádkovou pokutu lze ukládat opakovaně, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě (§ 319b odst. 2 celního zákona).

Úřední osoby a osoby zúčastněné při správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro daňový subjekt, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jejích daní (§ 52 odst. 1 daňového řádu). Za porušení povinnosti mlčenlivosti lze uložit pokutu do 500 000 Kč (§ 246 odst. 2 daňového řádu).

Osoby zúčastněné na správě daní jsou povinny na požádání prokázat svoji totožnost (§ 23 odst. 1 daňového řádu).

Celní úřad zaznamená všechna vyjádření k protokolované věci, návrhy a výhrady vznesené osobami zúčastněnými na protokolovaném jednání a své stanovisko k nim (§ 62 odst. 2 daňového řádu).

Odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdálení se před podpisem protokolu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 4 daňového řádu).

Celní úřad po podpisu předá stejnopis protokolu kontrolované osobě, pokud se jednání zúčastnila, popřípadě též další osobě na jednání zúčastněné, pokud o to požádá (§ 62 odst. 5 daňového řádu).

Udělenému poučení jsem rozuměl a toto beru na vědomí.

Za kontrolovanou osobu: ……..
podpis

Průběh jednání:
Potvrzení o převzetí zapůjčených dokladů:

Potvrzení o vrácení zapůjčených dokladů:

Rozhodnutí vyhlášená při jednání:

Návrhy nebo výhrady zúčastněné osoby směřující proti obsahu protokolu:

Před podpisem protokolu bylo opraveno nebo jinak změněno:

Protokol byl hlasitě přečten, schválen a jednání bylo skončeno v:

Za celní úřad	Za kontrolovanou osobu
.....	……......
(podpis)	(podpis)

Příloha 2: Protokol o jednání sepsaný v průběhu kontroly

CELNÍ ÚŘAD „NÁZEV“
PSČ, Město, Ulice, P.O. BOX

P R O T O K O L

sepsaný dle § 60 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v průběhu kontroly po propuštění zboží prováděné podle čl. 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen „celní kodex“), a § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“)

Evidenční číslo SPR:
č.j. :

Místo jednání:

Jednání zahájeno:

Osoby zúčastněné na jednání:

Úřední osoby
jednání vede:
přítomni:

Kontrolovaná osoba:

Osoba oprávněná jednat jménem kontrolované osoby:

Zástupce kontrolované osoby:

Třetí osoba / odborný konzultant:

Předmět jednání:

Předmětu jednání jsem rozuměl a toto stvrzuji svým podpisem

jméno, příjmení

…….....
podpis

Udělená poučení:

Sepsaný protokol je listinou vydanou orgánem veřejné moci (§ 94 odst. 1 daňového řádu). Potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li prokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v něm osvědčeno nebo potvrzeno.

Po propuštění zboží může celní úřad kontrolovat obchodní doklady a jiné údaje vztahující se k dovozním nebo vývozním operacím se zbožím nebo k následným obchodním operacím s týmž zbožím s cílem ujistit se o správnosti údajů obsažených v celním prohlášení. Kontrolu lze provést u deklaranta nebo u jiné osoby, která se přímo nebo nepřímo obchodně podílí na uvedených operacích, nebo jiné osoby, která má v držení zmíněné doklady a údaje pro obchodní účely. Celní úřad může rovněž kontrolovat zboží, pokud ještě může být předloženo (čl. 78 odst. 2 celního kodexu).

Pro účely používání celních předpisů musí každá osoba, která se přímo nebo nepřímo podílí na dotyčných operacích za účelem obchodu se zbožím, poskytnout celnímu úřadu na jeho žádost a v případně stanovených lhůtách všechny doklady a informace bez ohledu na použitý nosič údajů a veškerou potřebnou pomoc (čl. 14 celního kodexu).

Nestanoví-li celní zákon jinak, platí pro provádění kontroly správnosti celního prohlášení po propuštění zboží (dále jen „kontrola po propuštění zboží“), která se provádí u osob vymezených v čl. 78 celního kodexu, jakož i pro práva a povinnosti těchto osob a pro pravomoci celního úřadu provádějícího kontrolu, obdobně ustanovení daňového řádu o daňové kontrole (§ 127 odst. 1 celního zákona).

Kontrolovaná osoba je povinna umožnit celnímu úřadu zahájení a provedení kontroly po propuštění zboží (§ 86 odst. 1 daňového řádu).

Kontrolovaná osoba má právo
d) být přítomna jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají její činnosti,
e) předkládat v průběhu kontroly po propuštění zboží důkazní prostředky nebo navrhovat provedení důkazních prostředků, které nemá ona sama k dispozici,
f) vyvracet pochybnosti vyjádřené celním úřadem (§ 86 odst. 2 daňového řádu).

Kontrolovaná osoba plní povinnosti podle § 82 daňového řádu a dále je povinna
f) zajistit vhodné místo a podmínky k provedení kontroly po propuštění zboží,
g) poskytnout nezbytné informace o vlastní organizační struktuře, o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o oprávněních jednotlivých zaměstnanců nebo jiných osob zajišťujících její činnost a o uložení účetních záznamů a jiných informací; to neplatí pro nepodnikající fyzické osoby;
h) předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení,
i) umožnit jednání s kterýmkoliv svým zaměstnancem nebo jinou osobou, která vykonává její činnost,
j) nezatajovat důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž je jí známo, kde se nacházejí. (§ 86 odst. 3 daňového řádu).

Celní úřad má při provádění kontroly po propuštění zboží rovněž pravomoci podle § 80 až 84 daňového řádu (§ 86 odst. 4 daňového řádu).

Celní úřad může provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to i na technických nosičích dat (§ 81 odst. 2 daňového řádu).

Celní úřad může rozhodnutím uložit pořádkovou pokutu až do výše 50 000 Kč osobě, která závažně ztěžuje nebo brání v provádění kontroly po propuštění zboží tím, že
f) neumožní celnímu úřadu zahájit činnost nebo provést úkon,
g) neposkytne celníkům potřebnou součinnost,
h) navzdory předchozímu napomenutí se chová k celníkovi urážlivě,
i) navzdory předchozímu napomenutí ruší pořádek, nebo
j) neuposlechne pokynu celníka (§ 319b odst. 1 celního zákona).

Pořádkovou pokutu lze ukládat opakovaně, nevedlo-li dosavadní uložení pokuty k nápravě (§ 319b odst. 2 celního zákona).

Úřední osoby a osoby zúčastněné při správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. To neplatí pro kontrolovanou osobu, pokud jde o informace získané nebo použité při správě jejích daní (§ 52 odst. 1 daňového řádu). Za porušení povinnosti mlčenlivosti lze uložit pokutu do 500 000 Kč (§ 246 odst. 2 daňového řádu).

Osoby zúčastněné na správě daní jsou povinny na požádání prokázat svoji totožnost (§ 23 odst. 1 daňového řádu).

Celní úřad zaznamená všechna vyjádření k protokolované věci, návrhy a výhrady vznesené osobami zúčastněnými na protokolovaném jednání a své stanovisko k nim (§ 62 odst. 2 daňového řádu).

Odepření podpisu a důvody tohoto odepření se v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdálení se před podpisem protokolu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku (§ 62 odst. 4 daňového řádu).

Celní úřad po podpisu předá stejnopis protokolu kontrolované osobě, pokud se jednání zúčastnila, popřípadě též další osobě na jednání zúčastněné, pokud o to požádá (§ 62 odst. 5 daňového řádu).

Udělenému poučení jsem rozuměl a toto beru na vědomí.

Za kontrolovanou osobu: ……..
podpis

Průběh jednání:

Předložené doklady:

Potvrzení o převzetí zapůjčených dokladů:

Potvrzení o vrácení zapůjčených dokladů:

Rozhodnutí vyhlášená při jednání:

Návrhy nebo výhrady zúčastněné osoby směřující proti obsahu protokolu:

Před podpisem protokolu bylo opraveno nebo jinak změněno:

Protokol byl hlasitě přečten, schválen a jednání bylo skončeno v xx:xx hod.

Za celní úřad

.....
(podpis)

.....

Za kontrolovanou osobu
.....
(podpis)

Příloha 3: Zpráva o kontrole celních prohlášení po propuštění zboží

CELNÍ ÚŘAD „NÁZEV“
PSČ, Město, Ulice, P.O. BOX

Č.j: V: dne:
Evidenční číslo SPR:

Zpráva o kontrole celních prohlášení po propuštění zboží

provedené dle článku 78 nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství,

v platném znění, a dle § 127 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Kontrolovaná osoba:

Název:

Sídlo *(bydliště)*:

DIČ *(datum narození)*:

Kontrolu po propuštění zboží provedli:

Vedoucí kontrolní skupiny:

Členové kontrolní skupiny:

Průběh kontroly po propuštění zboží:

Výsledek kontrolního zjištění:

Nedílnou součástí tohoto vyhotovení zprávy o kontrole po propuštění je:

Udělená poučení:

Odmítne-li se kontrolovaná osoba seznámit se zprávou o kontrole po propuštění zboží nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji celní úřad do vlastních rukou; den doručení zprávy o kontrole po propuštění zboží se pokládá za den jejího projednání a ukončení kontroly po propuštění zboží (§ 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Odepření podpisu zprávy o kontrole po propuštění zboží kontrolovanou osobou bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o kontrole po propuštění zboží jako důkazního prostředku. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o kontrole po propuštění zboží a ukončení kontroly (§ 88 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Zpráva o kontrole po propuštění zboží obsahuje celkem číslovaných listů včetně listů příloh a byla sepsána ve vyhotoveních.

Za kontrolovanou osobu: **Za celní úřad:**

---------- ----------

podpis vedoucí kontrolní skupiny
podpis

Důvody odepření podpisu:

Protokol převzal osobně:

Dne: **Podpis:**