

15. 6. 2016

Veźměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

# Jak se prokazuje zdanění tabákových výrobků podle zákona o spotřebních daních

K zamezení nedovoleného nakládání s nezdaněnými vybranými výrobky podléhajícími spotřební dani stanovil zákonodárce v zákonu č. [353/2003](#) Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon“), povinnost prokázat jejich zdanění, nebo oprávněné nabytí bez daně. Z této povinnosti sice existují (např. množstevní) výjimky, což ale pro předmět tohoto krátkého pojednání nemá význam. Tato povinnost vyplývá z toho, že kdo není schopen na daňovém území České republiky prokázat zdanění vybraných výrobků, nebo jejich oprávněné nabytí bez daně, stává se plátcem daně podle § 4 odst. písm. f) zákona s povinností daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e). Za daň společně a nerozdílně odpovídají též podílčníci na nedovoleném nákladní s vybranými výrobky. Ke kontrole nakládání s vybranými výrobky slouží institut tzv. kontroly zdanění ve smyslu § 42 a ustanovení souvisejících zákona.

Zdanění, nebo oprávněné nabytí bez daně se prokazuje doklady, jejichž úplný výčet je proveden v § 42 odst. 1 zákona. Prokazování oprávněného nabytí vybraných výrobků ovšem nesouvisí s obsahem článku a tudíž nebude dále zmiňováno. Tabákové výrobky ovšem také až na pominutelné výjimky podléhají povinnosti značení tabákovými nálepkami. Jaké souvislosti má značení tabákových výrobků s prokazováním zdanění? Jsou zde nějaké odlišnosti od obecné úpravy platné pro všechny vybrané výrobky? To je předmětem tohoto článku. V článku se v této souvislosti dotkneme také relativně stále ještě čerstvé nové právní úpravy v ustanovení § 118c zákona o spotřebních daních.

Historicky po roce 1989 značení tabákových výrobků zavedl již zákon č. [303/1993](#) Sb., o zrušení státního tabákového monopolu a o opatřeních s tím souvisejících. V důvodové zprávě k tomuto zákonu se v této souvislosti hovořilo o tom, že z údajů o prodeji cigaret v roce 1992 vyplynula spotřební daň a daň z přidané hodnoty ve výši 11 mld. Kč, přičemž praxe měla ukázat, že řada cigaret z dovozu uniká zdanění. Proto se do návrhu zákona vkládala ustanovení o značení cigaret k zabránění daňovým únikům a tím ke zvýšení příjmů státu. V té době se značení týkalo pouze cigaret vyráběných, dovážených nebo prodávaných na našem území. Značení dle důvodové zprávy k zákonu mělo usnadnit provádění kontroly při výrobě, oběhu a dovozu cigaret. Již tehdy přinesl zákon v rovině správního trestání na tehdejší dobu přísné sankce za nedovolené nakládání s neznačenými cigaretami. Později k cigaretám přibýly i doutníky a cigarillos. S účinností k 1. lednu 1994 se značení tabákových výrobků objevuje i v předchozím zákonu č. [587/1992](#) Sb., o spotřebních daních, kdy novela tohoto zákona přináší i podrobnou úpravu tabákových nálepek a nakládání s nimi. V oblasti trestního práva správního pak zavádí sankce za porušení povinností při značení tabákových výrobků.[1] K 1. lednu 2004 sjednotil celou oblast značení tabákových výrobků stávající zákon o spotřebních daních. Povinnosti značení tabákovou nálepkou od té doby podléhají veškeré tabákové výrobky (opět až na pro účely tohoto článku pominutelné výjimky) v balení pro konečného spotřebitele, přičemž jedině v takovém neporušeném balení mohou být prodávány.

Jak bylo zmíněno, tabákové nálepkové byly zavedeny toliko jako kontrolní prvek obdobně, jak tomu bylo (a stále je) později při povinném značení lihu kontrolními páskami. V jejich ceně nebyla zahrnuta spotřební daň. To se se stávající úpravou změnilo. Dle § 116 odst. 1 zákona objednávka tabákových nálepek současně plní funkci daňového přiznání. Dle odst. 2 je daň zaplacená použitím tabákové nálepky. Použitím tabákové nálepky se rozumí umístění tabákové nálepky na jednotkovém balení a pod průhledný přebal, pokud se tento používá, tak, aby při otevření jednotkového balení došlo k

jejímu poškození, jak praví odst. 4. Změnilo se tedy něco ve vztahu k prokazování zdanění? Jakou funkci má nově tabáková nálepka?

Důvodová zpráva k návrhu stávajícího zákona o spotřebních daních je v tomto ohledu dosti zkoupá. V obecné části se zmiňuje, že navrhovaná úprava nahrazuje též zmíněný zákon o zrušení státního tabákového monopolu a ze stručného textu ve zvláštní části k § 114 a tehdejšímu znění § 115 (dnes § 116) lze učinit spíše závěr, že na kontrolní funkci tabákové nálepky se nic nemění. Doposud však povinnost značení tabákových výrobků zákaz nakládání s neznačenými byla ryze evidenční povinností a s bezprostřední daňovou povinností neměla nic společného. Porušení povinností a zákazů se odehrávalo dosud zcela v rovině správního trestání. Jak známo, právní předpisy je třeba číst vcelku (ve spojeném čtení), aby mohl být skutečně pochopen obsah právních norem v něm obsažených a jejich význam. Takto záhy zjistíme, že uvedenou změnou se na ryze kontrolním charakteru tabákové nálepky mnoho nezměnilo. Způsoby, jimiž lze na daňovém území České republiky prokázat zdanění je provedeno výčtem zejm. v § 5 zákona. Ostatní ustanovení zmíněná v § 42 odst. 1 zákona se týkají oprávněného nabytí bez daně anebo zvláštních režimů, v nichž jsou vybrané výrobky získávány, nabývány, skladovány, dopravovány, dováženy nebo vyváženy (např. v režimu podmíněného osvobození od daně). Nás ale zajímají tabákové výrobky ve volném daňovém oběhu, u kterých je třeba prokázat zdanění a tak postačí nadále pracovat jen s § 5.

Jak již bylo zmíněno, průkazem zdanění je jediné doklad. Dle zmíněného § 5 to jsou následující doklady: daňový doklad vystavený plátcem (§ 5 odst. 2 zákona). Připomeňme si ze zákona, že plátcem je primárně ten, kdo vybraný výrobek uvede do volného daňového oběhu - tedy v případě tabákových výrobků ten, kdo je vyrobí nebo doveze a má povinnost je označit tabákovou nálepkou. Dále to je doklad o prodeji, který vystavuje (další) prodávající (odst. 2), doklad o dopravě v případech, že se nejedná o situace v odst. 2 nebo 3 - stručně řečeno nejedná se o prodej, ale jen o dopravu tabákových výrobků na daňovém území České republiky (odst. 4), kdy by jinak byl vystaven daňový doklad nebo doklad o prodeji. Posledním průkazem dle § 5 odst. 5 zákona je při dovozu vybraných výrobků rozhodnutí o propuštění těchto výrobků do (celního) režimu volného oběhu nebo do režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení<sup>[2]</sup> nebo jiné rozhodnutí správce daně o vyměření daně. Nikde v žádném ustanovení zákona není zmíněna alternativa, že by průkazem zdanění mohla být např. svědecká výpověď, čestné prohlášení nebo třeba i tabáková nálepka. To po právu vedlo a vede k tomu, že absence takového dokladu při kontrole zdanění bezprostředně vede k zajištění tabákových výrobků, jakkoliv jsou třeba i značeny platnou tabákovou nálepkou. Následně může dojít i k jejich propadnutí a to nikoliv jako sankce trestně právní, ale jako opatření daňového práva k věci, s níž je nakládáno nedovoleně (nesplnění evidenční povinnosti). Vlastní fiskální otázka je i nadále řešena až následně v autonomním daňovém řízení. Co ale s v tomto řízení s (tuzemskou) tabákovou nálepkou, která už fakticky v sobě tentokrát daň nese?

Je zjevné, že spojení tabákové nálepky s placením daně její výběr nepochybně zefektivnilo, ale kontrolní charakter si přesto tato nálepka podržela. Jako průkaz zdanění neslouží. Jak bylo zmíněno v úvodu, kdo není schopen na daňovém území České republiky prokázat zdanění vybraných výrobků některým z uvedených průkazů, ač tuto povinnost má, stává se plátcem daně podle § 4 odst. písm. f) zákona s povinností daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e). Teď jde o to v jaké výši. Situace je celkem jasná v případě, že se jedná o jiný vybraný výrobek nebo o tabákový výrobek, který není značen vůbec nebo je značen tabákovou nálepkou jiného státu. V takových případech se vyměří spotřební daň ze základu daně tak, jak byl při kontrole zdanění zjištěn, a to ke dni nabytí vybraných výrobků nebo ke dni jejich prodeje plátcem uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) zákona nebo ke dni zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve. Samozřejmě se uplatní sazba daně platná právě k takto určenému dni. Když ale tabákový výrobek je opatřen tuzemskou tabákovou nálepkou, není už situace tak jasná. Subjekt sice zdanění zákonem předepsaným způsobem neprokázal, ale je evidentní, že nějaká spotřební daň již zaplacená byla.

Autor tohoto článku se ve své praxi již setkal s případem, kdy tabákové výrobky byly tím, kdo podával daňové přiznání – objednávkou tabákových nálepek označeny tabákovou nálepkou, ale se špatnou (nižší) sazbou daně. Za přispění odvolacího orgánu byla spotřební daň doměřena toliko ve výši rozdílu k jednotlivým zdaňovacím obdobím. Tento postup už ale nepřipadá v úvahu v případě, že plátcem má být osoba odlišná od toho, kdo podával objednávku tabákových nálepek. Navíc zmíněný rozdíl vznikl jinak. Nebyl důsledkem neprokázání zdanění při kontrole, ale jako výsledek řádné daňové kontroly u tohoto daňového subjektu. Přesto se autor tohoto článku domnívá, že bez ohledu na to, jak bylo rozhodnuto o zajištěných tabákových výrobcích ve smyslu § 42b a násl. zákona, ve vlastním vyměřovacím řízení lze zohlednit zaplacenou spotřební daň i když to jaksi „zvýhodňuje“ tabákové výrobky před ostatními vybranými výrobky, kdy vůbec nelze vyloučit, že jeden a týž výrobek bude bez dalšího zdaněn dvakrát. A to jen v důsledku toho, že kontrolovaná osoba neprokázala zdanění.

Jak je tomu ale speciálně u cigaret, kdy kontrolovaná osoba důkazní břemeno unese a zdanění předepsaným způsobem prokáže (předloží příslušný doklad), ale tyto výrobky jsou značeny tabákovou nálepkou se starou sazbou daně? Takové se nově s účinností novely zákona k 1. prosinci 2014 po uplynutí lhůty v § 118c odst. 2 zákona nesmějí prodávat. Taková situace nastala prvně 1. března 2015 a týkala se tabákových výrobků označených nálepkou „O“. Nově se takový zákaz k 1. dubnu 2016 týká také tabákových výrobků s nálepkou „P“. Podle odst. 3 se taková jednotková balení cigaret považují za neznačené tabákové výrobky. Nejen jejich prodávání, ale i skladování je tak pod správní sankcí ve smyslu § 135zk odst. 1 písm. a) zákona. Znamená ovšem porušení tohoto zákazu prodeje v § 118c zákona i zároveň vznik daňové povinnosti a jaké?

Je třeba jednoznačně odpovědět, že nikoliv. Zavedení nové sazby daně neznamena, že mají být vybrané výrobky nově znovu zdaňovány nebo i jen dodaňovány. Jen speciálně v případě cigaret již tyto nemohou být uplynutím zmíněné lhůty prodávány. Tento zákaz má v případě změn sazeb předcházet přílišnému předzásobování, což vedlo v minulosti k výkyvům ve výběru spotřebních daní z cigaret. V § 9 ani § 118c zákona nenajdeme žádnou situaci, kdy by bylo možné použít rovnítko mezi „neznačené“ a „nezdaněné“, tedy situaci, kdy by vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Stejně tak bychom marně dle § 4 zákona určovali plátce zejména za situace, předmětný subjekt zdanění prokázal. Tedy takové cigarety zdaněny jsou, jen starou sazbou. Nikomu nevzniká povinnost je znovu zdanit nebo např. dodanit rozdílem mezi starou a novou sazbou. Jen se na rozdíl od jiných vybraných výrobků nesmějí dále prodávat. Tabáková nálepka zde evidentně toliko slouží pro snadnou kontrolu toho, jakou sazbou byly cigarety zdaněny.

Lze tedy uzavřít. I zdanění tabákových výrobků se prokazuje v zákoně vyjmenovanými doklady. Na nutnosti takový průkaz při kontrole zdanění mít nic nezmění ani existence platné tabákové nálepky. Na druhé straně u cigaret skutečnost, že jsou opatřeny tabákovou nálepkou se starou sazbou daně, neznamena vznik daňové povinnosti, pokud je zde řádný průkaz zdanění. Pokud zákon takové cigarety považuje za neznačené, pak tím toliko předjímá, jak s nimi bude dále naloženo. Eventuální pokus správce daně – celního úřadu z takových cigaret navíc ještě jakýmkoliv způsobem vyměřit daň nemá zákonný podklad (je extra legem).

**Mgr. Jiří Žďárský,**  
právník

-----  
[1] Sankce za nedovolené nakládání s neznačenými tabákovými výrobky nadále v této době zůstávají ve zmíněném zákoně č. [303/1993](#) Sb.

[2] Stávající celní kodex Unie (nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie) s účinností od 1. května 2016 již používá pro celní režimy odlišnou terminologii. Nově jsou dřívější režimy s ekonomickým účinkem sloučeny do několika zvláštních režimů - zmíněný aktivní zušlechťovací styk patří do kategorie „zušlechtění“. Nicméně zákon dosud pracuje s touto dosavadní terminologií zrušeného celního kodexu Společenství.

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | [www.epravo.cz](http://www.epravo.cz)

## Další články:

- [Nový daňový režim ESOP v České republice od roku 2026. Posun k ekonomické realitě a mezinárodním standardům?](#)
- [Preventivně-sankční funkce náhrady nemajetkové újmy za porušení osobnostních práv pohledem Ústavního soudu](#)
- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně: kritéria účelnosti, věcnosti a včasnosti v judikatuře](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Nová úprava kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc únor 2026](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)
- [Aktuální judikatura k holdingovým strukturám](#)
- [Exkluzivita má svou cenu. NSS se vyjádřil k nájemnému mezi spojenými osobami](#)