

3. 6. 2024

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

Důkazní břemeno při daňových sporech, aneb co všechno musíte správci daně prokázat u marketingových služeb?

Pokud vaše společnost, nebo vy sami v rámci podnikatelské činnosti využíváte marketingové služby, měli byste si dát pozor na to, jaké důkazní prostředky po vás může správce daně ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu (NSS) požadovat, abyste prokázali oprávněnost uplatnění příslušného nákladu jakožto daňově uznatelného, případně uplatněného nároku na odpočet DPH. Jak je to s takzvaným důkazním břemenem, tj. co prokazuje daňový subjekt a co správce daně? Přiblížíme podrobně v tomto článku.

Obecně platí, že v daňovém řízení leží břemeno tvrzení a břemeno důkazní na daňovém subjektu. To znamená, že je to daňový subjekt, který má primární povinnost prokázat veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (např. v přiznání k dani z příjmů právnických osob nebo v přiznání k dani z přidané hodnoty). Tato povinnost je explicitně uvedena v § 92 odst. 3 daňového řádu, čímž zákonodárce stanovil základní rozsah důkazního břemene daňového subjektu v daňovém řízení.

Nicméně daňový subjekt není jediný, koho v daňovém řízení tíží důkazní břemeno. Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je to správce daně, který prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud správce daně své důkazní břemeno v daňovém řízení unese, tj. dle judikatury NSS kvalifikovaně vyjádří pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků předložených daňovým subjektem za účelem prokázání skutečností tvrzených v daňovém tvrzení, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt.

V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal jinými důkazními prostředky (např. výpovědi svědků).

Pokud však správce daně požaduje předložení dalších důkazních prostředků, aniž by jasně formuloval své pochybnosti o dosavadním tvrzení daňového subjektu, anebo jím tvrzené pochybnosti o správnosti daně uvedené v daňovém přiznání dostatečně neprokáže, lze označit postup správce daně stran přenášení důkazního břemene zpět na daňový subjekt za nezákonný.

Jak lze prokazovat daňovou uznatelnost (nárok na odpočet DPH) u nákladů na marketingové služby?

Jaká je aktuální praxe správců daně?

V rámci naší praxe se často setkáváme s tím, že naši klienti vynakládají nemalé finanční prostředky

na marketingové služby, přičemž mají za to, že k prokázání nároku na odpočet DPH či daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na tyto služby postačí předložit správci daně fakturu, případně smlouvu, objednávku či předávací protokol.

Bohužel tyto důkazní prostředky představují pouze nezbytný základ, který v případě daňové kontroly nemusí v žádném případě stačit. Dle našich zkušeností je aktuální praxe a přístup správců daně velmi extenzivní a formalistický, a to i v měřítku ostatních OECD zemí. V rámci daňových kontrol u nadnárodních korporací, u kterých jsme asistovali, lze jednoznačně konstatovat, že Česká republika a přístup naší daňové správy je aktuálně jedním z nejpřísnějších a že srovnatelné případy stran obsahu, částek a dokumentace, které jsou v některé jiné členské zemi EU místní daňovou správou akceptované, nemusí být akceptované daňovou správou v ČR.

Je proto nezbytné archivovat také veškerou související komunikaci s dodavatelem a další důkazní prostředky stran přijetí marketingových služeb, aby bylo možné správci daně dostatečně prokázat oprávněnost uplatnění daňového nákladu či nároku na odpočet DPH.

Další skutečností je, že správní praxe a přístup daňové správy se vyvíjí. Je třeba mít na paměti to, že správní praxe před pěti nebo deseti či více lety byla v mnoha směrech odlišná a že důkazní prostředky, které byly dříve dostačující, dnes dostačující nejsou a správci daně podpoření vývojem judikatury vyžadují nové důkazní prostředky, které dříve vyžadované nebyly. Jedná se například o prokazování přiměřenosti výše ceny, prokazování ekonomického benefitu nákladů na reklamu apod.

Některé aktuální požadavky správců daně na prokazování daňové uznatelnosti mohou sice vyznívat extenzivně, dle našich zkušeností je nicméně naprostá většina toho, co aktuálně správci daně požadují, v souladu s existující četnou judikaturou správních soudů.

Prokazování daňové uznatelnosti nákladů (nároku na odpočet DPH) dle správních soudů

Správní soudy kladou na daňové subjekty poměrně vysoké nároky na prokazování daňové uznatelnosti nákladů (nároku na odpočet DPH) z přijatých marketingových služeb.

Níže uvádíme příkladem několik zajímavých situací, které posuzoval NSS.

Reklama na motokrosových závodech

V daném případě se jednalo o reklamu daňového subjektu na motokrosových závodech v ČR i zahraničí, přičemž logo daňového subjektu mělo být umístěné na dresu závodního jezdce, mimo jiné také na levém a pravém rameni a na samotné motorce. Poskytovatel reklamy zajišťoval reklamu daňového subjektu dle smlouvy také prostřednictvím dalších forem. Dle smlouvy byla reklama daňového subjektu uzavřena na sezónu. Jezdec se však v průběhu sezóny zranil a nemohl poskytovat reklamu v plném rozsahu dle uzavřené smlouvy, přičemž smlouva na tuto situaci nemyslela.

Správce daně následně zahájil daňovou kontrolu na DPH a svoji pozornost zaměřil mimo jiné právě na tato přijatá reklamní plnění. Dle správce daně nebylo prokázáno, že daňový subjekt přijal reklamní služby v rozsahu dle smlouvy, a to právě z důvodu zranění jezdce - nositele reklamy daňového subjektu. Daňový subjekt v rámci daňové kontroly i odvolacího řízení prokazoval správci daně, že i přes zranění jezdce obdržel reklamní služby v deklarovaném rozsahu, když jezdec poskytoval reklamu daňovému subjektu náhradním způsobem (např. nosil dres při rehabilitaci v posilovně, při návštěvě v bazénu, prezentoval logo daňového subjektu i na závodech, na kterých z důvodu zranění nezávodil). Tyto skutečnosti prokazoval daňový subjekt precizní fotodokumentací a návrhy na výslechy svědků, které toto jednoznačně potvrdily. Bohužel správce daně, ani krajský soud na tuto argumentaci neslyšel. Jinak to však viděl NSS, který dal daňovému subjektu za pravdu, že se mu podařilo prokázat, že jeho propagace i přes zranění jezdce probíhala, byť ne přímo na trati

během závodů.

I přes výše uvedené však NSS uzavřel, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet DPH z většiny přijatých reklamních plnění, protože z předložených důkazů nevyplývalo, že by docházelo k propagaci daňového subjektu prostřednictvím loga umístěného na levém a pravém rameni dresu, přestože byl daňovým subjektem předložen schválený vizuál dresu a motorky s logem daňového subjektu, který logo na levém a pravém rameni neobsahoval. NSS neuznal, že by vizuál představoval změnu smlouvy, která tuto formu reklamy daňového subjektu původně předvíдалa.

Reklama na internetu

V daném případě byla sporná otázka, zdali daňový subjekt prokázal, že skutečně přijal reklamu (PPC reklama v systému Google AdWords; analýza a optimalizace klíčových slov) v tvrzeném rozsahu, a tedy zda jsou náklady na reklamu daňově uznatelné.

Daňový subjekt za účelem prokázání rozsahu přijaté reklamy dokládal výpisy ze systému Google AdWord, které však NSS neosvědčil jako důkazy prokazující rozsah přijatých reklamních služeb. Dle NSS se jednalo o prosté záznamy dat, které samy o sobě nemohly prokázat faktické přijetí reklamy.

Podle NSS tak bylo nezbytné, aby daňový subjekt doložil přijetí reklamy také prostřednictvím snímků obrazovky, které zachytí reklamu přímo na internetovém vyhledávači Google. Ostatně pokud je reklama poskytována výhradně online, neexistuje jiný způsob, jak ji zachytit, než snímkem obrazovky. Přestože daňový subjekt snímky k jednotlivým daňovým dokladům předložil, nemohly dle NSS prokazovat rozsah přijetí reklamních služeb, protože všechny snímky byly totožné a objevovaly se na nich vždy totožné údaje (jak údaje časové u jednotlivých vyhledaných stránek, tak údaje v úvodu stránky o počtu vyhledaných výsledků).

V této souvislosti NSS uvedl, že nerozumí, proč daňový subjekt opakovaně přijímal potvrzení o provedené reklamě v podobě snímků, které se zjevně navzájem nelišily ani nebyly opatřeny standardním datem. Dle NSS by si osoba jednající s péčí řádného hospodáře kontrolovala, zdali jí byla poskytnuta reklama ve statisícové hodnotě, a případě by si zvolila či od dodavatele požadovala jiný způsob dokumentace.

NSS tedy neosvědčil náklady vynaložené na reklamu jako daňově uznatelné.

Reklama na fotbalových stadionech

Jádrem sporu byla otázka, zdali daňový subjekt unesl důkazní břemeno stran uskutečnění jím deklarovaných výdajů na světelnou a statickou reklamu na fotbalovém stadionu a v obchodním domě. Konkrétně se jednalo o případ, kdy finanční správa zpochybňovala skutečný rozsah reklamy, resp. měla pochybnosti o tom, zdali světelná reklama, resp. statická reklama byla vyvěšena po dobu, za kterou daňový subjekt hradil deklarovaným dodavatelům.

Dle NSS ani daňovým subjektem předložené fotografie (nebylo z nich však patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných místech), ani svědecké výpovědi neprokázaly, že daňový subjekt obdržel reklamní plnění v deklarovaném rozsahu. Ačkoliv se NSS vyjádřil, že daňový subjekt nemusí prokazovat poskytnutí každé jednotlivé části reklamní služby, když v daném případě šlo o odvysílání periodicky se opakujícího reklamního spotu v několika městech po dobu několika měsíců. Nicméně to neznamená, že daňový subjekt může na prokázání rozsahu poskytnuté reklamy rezignovat.

Dle NSS si daňový subjekt mohl zařídit interní kontrolní systém, dle kterého by jeho zaměstnanci průběžně kontrolovali poskytování reklamní služby v namátkově určených intervalech na různých

místech, na kterých měla být reklama poskytována. Ideálně by o této kontrolní činnosti měla být vedena také evidence, kterou by bylo možné v případě potřeby předložit správci daně společně s návrhy na výslech svědků, kteří kontrolní činnost prováděli.

Pokud si však daňový subjekt takovouto interní kontrolu reklamy nezajistil, jde to k jeho tíži. Navíc NSS shledal investici daňového subjektu do reklamy ve výši cca 30 % jeho přiznaných ročních příjmů jako krajně nestandardní, když světelná reklama byla vysílána v noci, nebyla zacílena na konkrétní okruh zákazníků, přičemž reklama na fotbalovém stadionu nemusela být ani dobře viditelná.

Z výše uvedených důvodu NSS posoudil náklady na reklamu jako daňově neuznatelné.

Závěr

V návaznosti na výše uvedené je zřejmé, že nejen správce daně, ale i správní soudy kladnou poměrně vysoké nároky na podnikatele, aby si za účelem prokazování přijetí (nejen) marketingových služeb zajišťovali dostatečné a detailní důkazní prostředky. Navíc je také nutné vždy myslet na (očekávaný) ekonomický přínos vynaloženého nákladu pro daňový subjekt.

Úspěch správce daně v soudním řízení bývá často založen na tom, že daňový subjekt nedokáže vysvětlit, proč k poskytování marketingových služeb zvolil právě konkrétního dodavatele, proč nevyhodnotil více cenových nabídek, resp. proč akceptoval nabídku, která zdaleka nepatřila mezi cenově nejvýhodnější, jak docházelo (případně proč nedocházelo) ke kontrole poskytnutí objednaných služeb a jak byla (případně proč nebyla) průběžně vyhodnocována efektivita těchto (často poměrně nákladných) služeb.

I když lze samozřejmě namítat plnou smluvní volnost v obchodně-závazkových vztazích, která je bez pochyb neomezeným právem zúčastněných subjektů, správní soudy opakovanou a konzistentní judikaturou nastavily pro daňové účely odlišná pravidla týkající se důkazních prostředků k prokázání zahrnutí příslušných nákladů do základu daně DPPO (nebo uplatnění odpočtu DPH na vstupu).

Pokud budou daňové subjekty odpovídajícími důkazními prostředky disponovat, nebudou v konečném důsledku zaskočeny požadavky správce daně, resp. nároky správních soudů na kvalitu důkazních prostředků předkládaných v daňovém řízení. Vždy totiž platí zlaté pravidlo - „Kdo je připraven, neměl by být ohrožen.“

Myslete proto vždy na kvalitní smluvní úpravu s poskytovatelem reklamy, mějte ošetřenou kontrolu poskytovaného plnění, nejlépe také povinnost poskytovatele dodat objednateli předem dohodnuté a vydefinované důkazní prostředky a v případě jakékoliv změny nejen rozsahu plnění je vhodné tuto změnu promítnout např. do dodatku ke smlouvě. Takto postupovat je vhodné od prvopočátku. Případy, kdy daňový subjekt shromáždění důkazních prostředků zanedbá, v rámci daňové kontroly dostatečné důkazní prostředky nepředloží a následně předkládá doplňující důkazní prostředky až v rámci odvolání nebo případné správní žaloby, není ideální a výrazně oslabuje postavení daňového subjektu v daném sporu.



Mgr. Ing. Martin Pecha,

senior advokát



JUDr. Josef Žaloudek,
partner

HAVEL & PARTNERS

ÚSPĚCH SPOJUJE

[HAVEL & PARTNERS s.r.o., advokátní kancelář](#)

Florentinum, recepce A
Na Florenci 2116/15
110 00 Praha 1

Tel.: +420 255 000 111
Fax: +420 255 000 110
e-mail: office@havelpartners.cz



© EPRAVO.CZ - Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Nový zákon o veřejných dražbách, aukce a obálkové metody](#)
- [Revize zájezdové směrnice: co přináší, co hrozilo a co to znamená pro praxi](#)
- [Kupní smlouva o převodu nemovitosti bez uvedení výše kupní ceny](#)
- [Druhá „tlačítková novela“: povinné tlačítko pro odstoupení od smlouvy](#)
- [Souhlas s veřejným užíváním pozemku jako překážka nároku na bezdůvodné obohacení - nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2541/25](#)

- [Kupní smlouva bez přesného určení kupní ceny](#)
- [Nová pravidla ICC pro rozhodčí řízení: Přehled klíčových změn účinných od 1. června 2026](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 36.: Doložka o mlčenlivosti](#)
- [Detekce podezřelého obchodu v kontextu hazardních her](#)
- [Když model počítá správně, ale závěr je zavádějící: limity AI při oceňování podniků](#)
- [Nařízení prodeje jednotky jako ultima ratio ochrany práv ostatních vlastníků?](#)