

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

Reklama na LCD monitorech a daňová kontrola

V mém posledním příspěvku publikovaném na epravo.cz jsem se věnoval prokazování reklamy na internetu při daňových kontrolách z pohledu judikatury Nejvyššího správního soudu, ze které vyplynulo, že prakticky jedinou možností ověření realizace takové reklamy na internetu je snímek obrazovky.[1] Nedávné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 42/2020-58 týkající se také prokazování realizace reklamních služeb potvrzuje skutečnost, že se judikatura v poslední době v této oblasti vyvíjí spíše v neprospěch daňových subjektů.

Ve svém rozsudku Nejvyšší správní soud řešil následující situaci. Daňovému subjektu byla doměřena daň z příjmů na základě toho, že neprokázal oprávněnost zahrnutí částek za služby za reklamu od svých dodavatelů do daňově účinných nákladů[2]. Jednalo se přitom o reklamu vysílanou na LCD monitorech v obchodních centrech. Dodavatel reklamy nebyl vlastníkem ani provozovatelem těchto monitorů a reklamní čas „nakupoval“ od subdodavatele. Základní pochybnosti vznikly správci daně na základě toho, že „mediaplán“ a vyjádření subdodavatele neodpovídaly, když vyšlo najevo, že dodavatelem byl prodán daňovému subjektu delší reklamní čas, než který sám dodavatel nakoupil. Daňový subjekt se následně snažil prokázat faktické uskutečnění reklamy v tvrzeném rozsahu, když realizaci dokládal např. znaleckými posudky, fotografiemi, výpověďmi svědků i návrhy dalších výpovědí svědků. Toto ovšem finanční správě (a posléze ani krajskému soudu) nestačilo, načež byla daňovému subjektu doměřena daň a vyčíslena sankce.

I Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku logicky zaměřil na otázku, zda daňový subjekt dostatečně prokázal realizaci jemu poskytnutých reklamních služeb. Soudem bylo nejprve potvrzeno, že v daném případě vznikly správci daně oprávněné pochybnosti, kdy přešlo důkazní břemeno na stranu daňového subjektu, který však pochybnosti nakonec nerozptýlil. Za zásadní důkazní prostředek Nejvyšší správní soud považoval např. systematické sledování realizace reklamy zaměstnanci daňového subjektu, které však daňový subjekt nedoložil. Provedené svědecké výpovědi byly spíše upozaděny, navíc byl Nejvyšším správním soudem dokonce potvrzen názor správce daně a krajského soudu, že by provedení navržených svědeckých výpovědí nemohlo dostatečně prokázat skutečný rozsah reklamy (tj. množství a frekvenci odvysílaných spotů).

Nejvyšším správním soudem bylo dále nastíněno, že by v ideálním případě stěžejním důkazním prostředkem mohly být záznamy zaměstnanců daňového subjektu, kteří by v namátkově určených intervalech na různých místech kontrolovali, že reklama probíhá tak, jak uvádějí daňové doklady.

Jako diskutabilní se mi jeví názor Nejvyššího správního soudu, že záznamy o namátkových kontrolách jsou způsobilé prokázat realizaci a rozsah reklamy, ale výpovědi svědků, kteří realizaci reklamy vnímali svými smysly, už nestačí. Ostatně ani namátkové kontroly nejsou *stricto sensu* způsobilé prokázat přesné množství a frekvenci odvysílaných spotů.

V souvislosti s prokazováním reklamy upozorňuji i na další judikaturu Nejvyššího správního soudu, který upozorňoval na nestandardnost smluvních ujednání, když uvedl, že smlouvy o poskytování reklamních služeb „*neobsahovaly běžná ujednání, která lze u podobných smluv očekávat (např. určení místa k promítání reklamy, velikost reklamní plochy, způsob určení, kdy a kolik minut bude*

světelná reklama promítána“[3]. Nejvyšší správní soud i zde zmiňuje možnost využití fotografií reklamy jako důkazních prostředků, zdůraznil však, že by z nich však muselo být patrné, že byly skutečně pořízeny v různých měsících a na různých, konkrétně identifikovatelných, místech.

Z výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu lze tedy dovodit, že je podstatné nejen prokázat realizaci určité reklamy, je ale potřeba **především co nejpodrobněji prokázat její rozsah.**

Pro dokreslení celého procesu prokazování uskutečnění a rozsahu reklamních služeb je potřeba zmínit i judikaturu Nejvyššího správního soudu zabývající se rozložením důkazního břemene. Nejvyšší správní soud k této problematice již opakovaně judikoval, že daňové řízení je postaveno na tom, že daňový subjekt má nejen povinnost přiznat daň (tj. břemeno tvrzení), ale také povinnost své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).[4] Daňový subjekt přitom naplňuje své břemeno důkazní předložením primárních důkazů, kterými jsou zejména jeho účetnictví či jiné povinné evidence a záznamy. Pakliže má na základě primárních důkazních prostředků správce daně pochyby, platí pro něj to samé, co pro daňový subjekt, přičemž správce daně musí své pochyby vyjádřit (tj. tvrdit) a také prokázat. Tímto způsobem se může důkazní břemeno „přelévat“ z daňového subjektu na správce daně a nazpět.

Na závěr lze tedy uvést, že standard prokazování realizace reklamních služeb je dle poslední judikatury Nejvyššího správního soudu nastaven velmi přísně a pro daňové subjekty se mnohdy stává z praktického hlediska velice obtížně realizovatelné prokázat uskutečnění a rozsah přijatých reklamních služeb. Lze si jen těžko představit, že by daňový subjekt opatřoval pravidelně fotodokumentaci o tom, že reklama byla skutečně realizována na různých místech po celém území České republiky, aniž by mu vznikly další náklady na takovou kontrolu. Nelze dokonce vyloučit, že výdaje na takovou kontrolu nepřesáhnou náklady na samotnou realizaci reklamy. Zde ovšem vyvstává otázka, zda lze vůbec ještě hovořit o účelnosti takových nákladů a zda takové náklady slouží k dosažení zisku. I tohoto faktu by v konečném důsledku mohl správce daně využít v neprospěch daňových subjektů.

Příjemcům reklamy tedy nelze než doporučit, aby se pokoušely judikaturou nastavenému standardu prokazování reklamy dostat, čehož lze dosáhnout **pravidelnou kontrolou a především opatřováním fotografií**, ze kterých musí být patrné, kdy a v jakém rozsahu byla reklama poskytována. Případně je možné požadovat tuto kontrolu přímo od dodavatele reklamních plnění. Přitom platí: Čím více důkazního materiálu, tím lépe.



Mgr. Adam Macek, LL.M.
právník

Rödl & Partner

Rödl & Partner

Platněřská 2
110 00 Praha 1

Tel.: +420 236 163 111
e-mail: prag@roedl.cz



[1] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2021, č. j. 10 Afs 74/2020 - 50.

[2] Srov. § 24 odst. 1 zákona č. [586/1992](#) Sb., o daních z příjmů.

[3] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.09.2021, č. j. 10 Afs 368/2020 - 63.

[4] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.06.2022, č. j. 7 Afs 53/2020 - 30.

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

Další články:

- [Nařízení prodeje jednotky jako ultima ratio ochrany práv ostatních vlastníků?](#)
- [Metropolitní plán schválen. Je Váš projekt v bezpečí?](#)
- [Posouzení shody dle AI Act - zkušenosti z praxe](#)
- [Začínají soudy zohledňovat náklady podnikatelů při plnění právních povinností v oblasti e-commerce?](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 35: Ručení za dluhy z podnikání u OSVČ a s.r.o.](#)
- [Holdingové struktury a odpovědnost mateřské společnosti](#)
- [Pokuta 32 mil. EUR pro Dacia/Renault - evropské soutěžní úřady tvrdě došlapují na no-poaching. Měla by Vaše společnost být na pozoru?](#)
- [Právo společníka na informace v s. r. o.: silný nástroj kontroly, ale ne bez hranic](#)
- [Kupní smlouva k nemovité věci bez určení kupní ceny: Nejvyšší soud koriguje katastrální praxi](#)
- [Společnost s podíly 50:50 - právní rizika patových situací a jejich smluvní řešení](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 34: Jednání za společnost - prokura](#)