

Výdaje vynaložené na reklamu, reprezentaci a propagaci

1. Reklama
2. Reprezentace
3. Slevy z ceny nebo dary
4. Výdaje na jednotné pracovní oblečení zaměstnanců
5. Výdaje na sponzorování

Za účelem zvýšení odbytu prodávaného zboží nebo poskytovaných služeb podnikatelé často poskytují svým odběratelům různé formy zvýhodnění jako například množstevní slevy, k prodanému automobilu přidají „zdarma“ navíc poukázku na odběr určitého množství benzínu, „zdarma“ namontují různé doplňky a zařízení zvyšující užitnou hodnotu prodaného zboží, při finančním leasingu neplatí nájemce v prvním roce pojistné dané věci, předplatiteli odborného časopisu zašlou jeden či více výtisků časopisu navíc, kupujícímu, který nakoupil zboží za určitou částku, přidají další zboží „zdarma“ apod. Jaký to má dopad na daň z příjmů?

Uplatnění výdajů na výše poskytovaná zvýhodnění do výdajů daňových, záleží na formě, způsobu poskytnutí výhody a doložení příslušných výdajů. Podnikatel musí mít k dispozici správně koncipované a uzavřené smlouvy, průkaznou cenovou evidenci, musí doložit výdaje spojené s uskutečněnými reklamními kampaněmi atd.

Z hlediska daně z příjmů musí podnikatel pamatovat, že jako daňový výdaj lze na straně poskytovatele uvedených výhod uplatnit pouze výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a nikoliv dotování spojených osob a institucí.

V následujícím textu jsou probrány jednotlivé případy poskytovaných výhod a možnost uplatnění příslušných výdajů jako výdajů daňových či jako nezdanitelné části základu daně.

1. Reklama

Zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, ve znění pozdějších předpisů v § 1 stanoví mimo jiné, že reklamou se rozumí oznámení, předvedení či jiná prezentace šířené zejména komunikačními médii, mající za cíl podporu podnikatelské činnosti, zejména podporu spotřeby nebo prodeje zboží, výstavby, pronájmu nebo prodeje nemovitostí, prodeje nebo využití práv nebo závazků, podporu poskytování služeb, propagaci ochranné známky, pokud není dále stanoveno jinak. **Komunikačními médii, kterými je reklama šířena, se rozumí prostředky umožňující přenášení reklamy, zejména periodický tisk a neperiodické publikace, rozhlasové a televizní vysílání, audiovizuální mediální služby na vyžádání, audiovizuální produkce, počítačové sítě, nosiče audiovizuálních děl, plakáty a letáky.**

Výdaje vynaložené na reklamní akce (zlevněné zboží či služby, zboží určené jako výhra při reklamní soutěži či reklamním slosování, vzorky zboží určené k ochutnávkám, náklady na pronájem salonků, propagační materiály, odborné časopisy zaslané zdarma případným novým předplatitelům, apod.), jsou na straně poplatníka s příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů, případně na straně pronajímatele s příjmy podle § 9 zákona, výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Obecně lze doporučit dodržovat v této oblasti zejména zásadu hospodárnosti a účelnosti s tím, že si poplatník vymezí pravidla pro provádění reklamy, poskytování slev, včetně doložení příslušných výdajů.

? Příklad 1

Podnikatel obdržel od telefonního operátora, se kterým uzavřel smlouvu o užívání jeho služeb za určitou finanční částku, na začátek 150 minut volného času zdarma. Jak postupovat z hlediska daně z příjmů? Jedná se na straně podnikatele o zdanitelný příjem, tj. o dar?

Na straně poskytovatele služby jde o slevu z ceny v rámci reklamní akce.

Poskytnutí části služby zdarma nelze na straně podnikatele posoudit jako dar, protože při darování je jednou z podmínek jeho bezplatnost. O bezplatnost se však nejedná, podnikatel musí splnit určité podmínky, tj. v daném případě musí uzavřít smlouvu o užívání služeb dodavatele a za tuto službu musí zaplatit.

? Příklad 2

Dodavatel zboží v rámci podpory prodeje vybavuje své větší odběratele z důvodu reklamy na základě splnění podmínek sjednaných ve smlouvě (určité množství odebíraného zboží pod sjednanými sankcemi, umístění reklamních předmětů na viditelném místě) různými kusy příslušného zboží na velmi nízkou cenu. V případě, že odběratel nedodrží smluvní podmínky (neodebírá dohodnuté množství zboží, předčasně ukončí svoji činnost), musí následně uhradit dohodnutou smluvní pokutu. Tato pokuta je na straně odběratele daňovým výdajem při zaplacení

Otázkou je, jak lze výdaje na tyto předměty uplatnit na straně dodavatele do daňových výdajů a jak se postupuje na straně odběratele, tj. zda se nejedná o dar v souvislosti s podnikáním.

V daném případě je třeba postupovat podle konkrétního znění smlouvy uzavřené mezi dodavatelem a jeho odběrateli. Prodává-li dodavatel zboží z důvodu reklamy (nezáleží na velikosti ani na pořizovací ceně) odběrateli za nízkou cenu s tím, že ho zaváže k určitému odběru svých produktů na sjednanou dobu, pod sjednanými sankcemi a např. i k umístění reklamních předmětů na viditelném místě, jsou na straně dodavatele výdaje spojené s pořízením příslušného zboží výdaji daňovými. Jedná se o výdaje na reklamu, jejichž výši zákon o daních z příjmů nelimituje.

Na straně odběratele se nejedná o dar v souvislosti s podnikáním podle § 7 zákona, odběratel musí dodavateli poskytnout sjednané protiplnění. Výdaje spojené s úhradou zboží uplatní odběratel do výdajů daňových.

Nedodrží-li odběratel smluvní podmínky s tím, že musí uhradit smluvně dohodnutou pokutu, je tato pokuta na straně odběratele daňovým výdajem při zaplacení v souladu s § 24 odst. 2 písm. zi) zákona. Na straně odběratele se jedná o zdanitelný příjem v okamžiku jeho inkasa.

? Příklad 3

Podnikatel vydává odborné daňové a účetní časopisy s tím, že z důvodu vysokých výdajů na reklamu v tisku, rozhlasu či v televizi, postupuje tak, že neprodané výtisky časopisů zasílá zdarma různým odborným firmám jako reklamu. Tento postup se mu vyplácí, získá takto celou řadu nových předplatitelů. Jsou výdaje spojené s touto akcí výdaje daňové nebo se jedná o škodu, protože výtisky neprodal?

Výdaje spojené s pořízením a rozesláním neprodaných výtisků časopisů různým odborným firmám, jsou výdaje daňové, jedná se o výdaje na reklamu. Podnikateli lze, pro doložení uvedených výdajů, doporučit vedení evidence zaslaných reklamních vzorků, případně i počtu takto získaných nových předplatitelů.

Zdaňování příjmů výherce reklamní soutěže nebo slosování

Výdaje spojené s reklamní soutěží či slosováním jsou na straně pořadatele výdajem daňovým v souladu s § 24 odst. 1 zákona. Pořadatel reklamní soutěže či slosování za účelem podpory prodeje svého zboží či služby, musí pamatovat na to, že ceny (výhry), podléhají 15 % dani, která se vybírá srážkou z ceny výhry [nejedná-li se na straně výherce o příjem od daňové povinnosti osvobozený podle § 4 odst. 1 písm. f) bod 3 zákona, v případě že cena z reklamní soutěže či

z reklamního slosování, nepřevyší limit 10 000 Kč]. Tuto daň musí srazit a správci daně odvést pořadatel, za výherce.

Zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 2 písm. u) stanoví mimo jiné, že **daňovým výdajem je daň z příjmů fyzických osob zaplacená plátcem za poplatníka z příjmů** uvedených v § 10 odst. 1 písm. ch), tj. mimo jiné i z cen z reklamních soutěží a z reklamního slosování, u nichž se uplatňuje zvláštní sazba daně podle § 36 zákona ve výši 15 %. Podmínkou je, aby cena byla v **nepeněžním** plnění. Daňovým výdajem výše uvedeného plátce daně – pořadatele reklamní soutěže či reklamního slosování, bude jak výhra (představuje výdaj na reklamu), tak i daň zaplacená plátcem – pořadatelem, za výherce z věcné výhry.

Při opomenutí plátce daně zaplatit za výherce daň při zdaňování věcných výher se postupuje podle § 38s zákona o daních z příjmů. Ten stanoví mimo jiné, že pokud povinnost vybrat nebo srazit daň včetně záloh nebyla ve stanovené výši plátcem daně splněna, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet této částky vybírané nebo sražené daně včetně záloh částka, z níž by po vybrání nebo sražení zbyla částka, která byla plátcem daně poplatníkovi skutečně vyplacena.

? *Příklad 4*

Věcná výhra v reklamní soutěži činila 20 000 Kč. Jak se bude postupovat na straně výherce z hlediska daně z příjmů?

Daň z výhry podle § 36 zákona musí odvést pořadatel, tj. plátce daně, a to ve výši 15 % z 20 000 Kč, tedy 3 000 Kč. Daňovým výdajem pořadatele reklamní soutěže je částka 23 000 Kč.

V případě, že by plátce daně neodvedl ve stanovené výši, a to ani dodatečně, představovala by výhra v ceně 20 000 Kč pouze 85 % základu daně z příjmů (100 – 15) a správce daně by pořadateli předepsal již daň ve výši 3 529 Kč, tj. o 529 Kč více. Jedná se o tzv. „brutaci“. Daňovým výdajem pořadatele reklamní soutěže by poté byla částka 23 529 Kč.

border-right:none;padding:11.0pt 0cm 1.0pt 0cm'>

? *Příklad 5*

Věcná výhra v reklamní soutěži činila 2 000 Kč. Jak se bude postupovat na straně výherce z hlediska daně z příjmů?

Na straně výherce jde o příjem od daně osvobozený podle § 4 odst. 1 písm. f) bod 3 zákona, výhra z reklamní soutěže nepřevyší zákonný limit 10 000 Kč.

Daňovým výdajem pořadatele bude částka 2 000 Kč.

2. Reprezentace

Od výdajů na reklamu je třeba odlišit výdaje na reprezentaci. Podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona jsou výdaje na reprezentaci, čímž je míněno pořádání různých firemních večírků, slavností, obědů, snídaní s obchodními partnery, případně zástupci různých společenských a státních institucí, výdajem nedaňovým. Stejně tak i různé dárkové předměty, byť opatřené firemním logem, dále předměty podléhající spotřební dani jako je alkohol nebo cigarety, nesoucí na svém obalu značku firmy či výrobku, dražší než 500 Kč.

Zákon o daních z příjmů v § 25 odst. 1 písm. t) stanoví, že **daňovým výdajem nejsou výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary.** Dále zákon stanoví, že za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč, a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně. Výdaje spojené s pořízením takového reklamního nebo propagačního předmětu, představují na straně dodavatele výdaj daňový – výdaj na reklamu.

Na straně odběratele se postupuje podle § 4a písm. g) zákona, který stanoví, že **od daně je osvobozen bezúplatný příjem plynoucí ve formě daru přijatého v souvislosti se samostatnou činností, jako reklamního předmětu opatřeného jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož cena nepřesahuje 500 Kč.**

3. Slevy z ceny nebo dary

Při poskytování slev z ceny je vždy nutné detailně posoudit, a to v každém konkrétním případě, zdali se z hlediska daně z příjmů nejedná o poskytnutí daru. Jedná-li se o poskytnutí slevy z ceny, poskytnuté např. z důvodu sezónního výprodeje, poškozeného zboží, morálního či fyzického stárnutí zboží, nalákání zákazníka apod., není zapotřebí provádět žádné speciální účetní a daňové operace kromě vlastního zaúčtování tržby za prodané zboží, případně její uvedení do daňové evidence a poznamenání příslušné poskytnuté slevy do ceníku zboží či služeb. **Jedná-li se o poskytnutí daru, zákon v § 15 stanoví kdy a za jakých podmínek může být dar uplatněn jako nezdanitelná část snižující základ daně** (nikoli daňový výdaj). Pro posouzení skutečnosti zda se jedná o slevu z ceny zboží či služby poskytnuté dodavatelem odběrateli, či o dar, je rozhodující jakým způsobem a formou dodavatel toto zvýhodnění svým zákazníkům nabízí a poskytuje.

Je-li zvýhodnění odběratele deklarováno jako sleva z ceny, tj. dodavatel doloží při případné kontrole platné ceníky zboží, či služeb, kde jsou uvedeny původní ceny, výše slevy, termíny poskytnutí cen, případně forma slevy, nebo výši slevy uvede přímo na prodejním – účetním, dokladu (např. faktuře), nemusí se podnikatel – dodavatel, obávat případných doměrků ze strany finančních úřadů. Případných doměrků by se podnikatel mohl obávat pouze v případech, kdy nedodrží zásadu ceny obvyklé a např. prodá luxusní automobil osobě spojené ve smyslu § 23 odst. 7 zákona, za polovinu ceny veřejně deklarované, aniž by rozdíl v ceně uspokojivě doložil.

Na druhé straně pokud prodejce deklaruje zvýhodnění jako přidání další hodnoty k prodávanému artiklu aniž by cenu za zboží či službu zvýšil, pak se může jednat o poskytnutí daru. Například k automobilu, který je prodáván podle ceníku např. za 300 000 Kč, je přidána klimatizace v ceně např. 30 000 Kč, nebo autorádio v ceně 10 000 Kč, nebo v čistírně při vyčištění obleku je zákazníkovi přidán čistící prostředek na skvrny, k počítači, který je běžně prodáván za 30 000 Kč, je přidán licencovaný software v ceně např. 7 000 Kč apod.

Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.

Počínaje r. 2014 je dar předmětem daně z příjmů. Jedná-li se o dar přijatý v souvislosti se samostatnou činností, je hodnota daru příjmem podle § 7 zákona. Ustanovení § 3 odst. 4 písm. f) zákona stanoví výjimku. **Předmětem daně nejsou příjmy získané převodem (i bezúplatným) majetku mezi osobami blízkými v souvislosti s ukončením provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele**, pokud osoba blízká v činnosti zemědělského podnikatele pokračuje alespoň do konce třetího zdaňovacího období následujícího po ukončení provozování zemědělské činnosti zemědělského podnikatele převádějícího tento majetek s výjimkou nepokračování v činnosti z důvodu smrti; při porušení této podmínky jsou tyto příjmy předmětem daně ve zdaňovacím období, kdy k převodu tohoto majetku došlo a má se za to, že poplatník není v prodlení, pokud podá daňové přiznání nebo dodatečně daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém nesplnil tuto podmínku.

Na straně dárce nejsou výdaje spojené s pořízením daru výdaji daňovými. Pokud by dárce byl podnikatel – fyzická osoba, který např. uplatnil příslušné výdaje spojené s pořízením daru do výdajů daňových, musel by ve zdaňovacím období, kdy dar poskytl, základ daně o příslušné výdaje zvýšit v souladu s § 5 odst. 6 zákona.

? Příklad 6

Podnikatel vedoucí daňovou evidenci nakoupil koncem loňského roku počítačové komponenty a výdaje spojené s nákupem ve výši 7 000 Kč zaevidoval jako výdaj daňový při zaplacení. V letošním roce zboží morálně zestárlo, a proto je podnikatel daroval škole. Jak postupovat z hlediska daně z příjmů?

V letošním roce podnikatel zvýší základ daně o částku 7 000 Kč, tj. o hodnotu zboží, které daroval vzdělávacímu zařízení. V daném případě nelze výdaje spojené s nákupem darovaného zboží posoudit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, tj. jako výdaj daňový. Pokud podnikatel splní

podmínky § 15 odst. 1 zákona, může si hodnotu daru uplatnit jako nezdanitelnou část základu daně, tzn. základ daně o 7 000 Kč snížit.

4. Výdaje na jednotné pracovní oblečení zaměstnanců

Za výdaje spojené s reklamou a propagací, tedy za výdaje daňové, lze na straně podnikatele považovat i výdaje na pořízení jednotného pracovního oblečení jeho zaměstnanců. Stanovisko k této problematice Generální finanční ředitelství zveřejnilo v pokynu GŘ D-22 k § 6 odst. 7 písm. b). V pokynu se uvádí:

Za příjem ze závislé činnosti se nepovažuje a předmětem daně není hodnota pracovního oblečení a pracovní obuvi určených zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Ve smyslu tohoto ustanovení je za pracovní oblečení považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje) poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům (např. prodejních organizací, poskytovatelů služeb pohostinských, ubytovacích zařízení apod.), pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že zaměstnavatel ve vnitřním předpise nebo smluvní strany v kolektivní smlouvě stanoví povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí charakter a podobu jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí. **Zaměstnavatel musí ale také zajistit, aby jednotné pracovní oblečení bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele, čímž se rozumí např. obchodní jméno, ochranná známka, firemní barvy apod.** Další součásti jednotného pracovního oblečení, které nelze opatřit viditelným či trvalým označením, by měly být poskytovány v přiměřené hodnotě a množství.

Dále pak pokyn D-22 k § 24 odst. 1 bodu 4 stanoví, že výdaje na pořízení jednotného pracovního oblečení vymezeného v tomto pokynu k § 6 odst. 7 písm. b) zákona a výdaje (náklady) na udržování jednotného pracovního oblečení jsou daňovým výdajem zaměstnavatele. Při úhradě výdajů na udržování jednotného pracovního oblečení zaměstnancům paušální částkou podle § 6 odst. 8 zákona se považují za daňové výdaje podle § 24 odst. 2 písm. x) zákona jen výdaje do výše paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, popř. ve vnitřním předpise zaměstnavatele za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných daňových výdajů. **V případě, že dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven, je zaměstnavatel povinen změnit výši paušálu s účinností od počátku měsíce, který následuje po měsíci, v němž ke změně podmínek došlo.**

5. Výdaje na sponzorování

Sponzorováním se v souladu s § 1 zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, ve znění pozdějších předpisů, rozumí příspěvek poskytnutý s cílem podporovat výrobu nebo prodej zboží, poskytování služeb nebo jiné výkony sponzora. **Sponzorem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která takový příspěvek k tomuto účelu poskytne.**

Míněno je podporování jiného subjektu, nikoli sebe samého, nebo rodinných příslušníků. **Mnoho podnikatelů si patrně tohoto není vědomo a jejich velmi nejasně koncipované smlouvy jsou zdrojem řady následných nesnází, zvláště uvědomíme-li si, že daňový zákon nejenom že nezná slovo sponzor (a jeho odvozeniny), ale nezná ani slovo podpora.**

Chce-li poplatník někoho podporovat s tím, že příslušné výdaje uplatní z hlediska daně z příjmů, může podporovaný subjekt obdarovat věcným či peněžním darem. Pokud se jedná o „podporu sebe sama“, může se jednat o reprezentaci, nebo o reklamu, jak bylo vysvětleno výše.