

# DAŇOVÉ PROBLÉMY POSKYTOVÁNÍ REKLAMY NA INTERNETU

JAN KOPŘIVA

Fakulta podnikatelská, VUT v Brně; Právnická fakulta Masarykovy univerzity,  
Česká republika

## **Abstrakt v rodném jazyce**

Příspěvek je zaměřen na oblast specifické ekonomické činnosti spočívající v poskytování úplatné reklamy na webových stránkách. Cílem příspěvku je přesně identifikovat popisovanou problematiku a následně nalézt odpověď na otázku jak k dané činnosti přistupovat z hlediska našeho právního a daňového systému.

## **Klíčová slova v rodném jazyce**

Reklama na webových stránkách, podnikání, oprávnění k podnikání, daně.

## **Abstract**

This paper is intent on area specific economics activities incumbent in provide of paid advertising on websites. The goal of this paper is exactly identify described problems and subsequently find answer to question how to this activity approach point of view our law and tax system.

## **Key words**

Advertising on websites, entrepreneurship, licence to enterpreneu, taxes.

## **ÚVOD**

Příspěvek je zaměřen na oblast specifické ekonomické činnosti fyzické osoby (rezidenta ČR) spočívající v poskytování úplatné reklamy na webových stránkách, a to z pohledu daňového (DPFO a DPH) a právního (živnostenský zákon).

## **POPISNÉ VYMEZENÍ PROBLÉMOVÉ OBLASTI**

Provozování internetové stránky a vystavování vlastního obsahu na takové stránce dnes patří k běžným praktikám uživatelů Internetu. Pokud má autor článků navštěvovaný web, pak lze jednoduše vydělávat peníze tím, že si na své stránky umístí reklamní jednotku nějaké společnosti specializující se na tuto činnost. Klikne-li návštěvník stránek na tuto reklamní jednotku, pak autor obdrží určitou částku. Vše vypadá jednoduše.

Problémem však je, jak se na takovou činnost dívat z hlediska daňového a živnostenského práva u těch autorů, kteří nevlastní živnostenské oprávnění na tuto činnost. Dalším problémem, a to jak u autorů, kteří nevlastní živnostenské oprávnění, tak i u těch, kteří ho vlastní, je hledisko daňové, konkrétně daň z příjmů fyzických, resp. právnických osob a v neposlední řadě daň z přidané hodnoty.

## **ANALÝZA TYPICKÉHO SUBJEKTU – GOOGLE ADSENSE**

Zřejmě nejznámějším reklamním systémem na Internetu je program Google AdSense od společnosti Google. Ten automaticky prochází obsah autorových stránek a zobrazuje na nich reklamy, které jsou relevantní obsahu stránek. Uživatel, který se rozhodne využít tohoto programu, musí mít internetové stránky, které neodporují pravidlům resp. zásadám programu

AdSense. Tyto zásady zakazují především neplatné prokliky, pobídky ke kliknutí. Vysvětlují, pro jaký obsah webových stránek nelze tohoto programu využít, upozorňují na problematiku materiálů chráněných autorskými právy. Dále pak pojednávají o chování webových stránek a umístování reklamních jednotek. Jestliže jsou tyto zásady dodrženy, uživatel se může zúčastnit tohoto programu. Vytvoří si účet u společnosti Google a jakmile je jeho účet pro Google AdSense aktivní, přihlásí ke svému účtu a v přehledném prostředí si vybere formát reklamy.

Pro úspěšné zobrazení reklam je zapotřebí vložit vygenerovaný HTML kód reklamní jednotky do webových stránek uživatele. Od této doby se reklamní jednotky na stránce zobrazují a v případě, že na tyto reklamy nějaký návštěvník klikne, přibude majiteli stránek na jeho Google AdSense účet výdělek. Výdělek se uvádí v dolarech. K tomu, aby se výdělek realizoval v platbu, je nutné učinit pět následujících kroků. Je nutné zadat a zkontrolovat adresu účastníka, dále je nutné zadat daňové údaje (společnost Google je povinna shromažďovat daňové údaje všech účastníků služby AdSense, včetně účastníků se sídlem mimo USA). Dokud tyto údaje nebudou zadány, nebude majiteli stránek a účtu Google AdSense zaslána žádná platba. Účastník programu Google AdSense si následně vybere způsob platby (bankovní převod, šek se standardním doručením nebo šek s bezpečným expresním doručením). Jakmile celkový výdělek za AdSense pro obsah a AdSense pro vyhledávání dosáhne 50 USD, zašle společnost Google uživateli reklamního systému na jeho platební adresu uvedenou v účtu osobní identifikační číslo (PIN). Pro úspěšnou realizaci plateb musí být tento PIN zadán do účastníkového účtu (ověření účastníka). Až celkový nevyplacený výdělek dosáhne 100 USD, koncem následujícího měsíce bude zaslána platba. Jestliže celkové nevyplacené výdělky nedosáhnou v jednom měsíci výše 100 USD, převedou se do dalšího měsíce a budou se načítat až do dosažení minimální hodnoty 100 USD. Platba bývá uhrazena přibližně do 30 dnů od konce měsíce.

Pro ilustraci standardů chování uvedeného subjektu přetiskujeme diskusi z webu Google:

Otázka : Poskytujete společnost Google faktury nebo prohlášení o výdělcích?

Odpověď: Momentálně nedokážeme našim účastníkům vydávat žádná prohlášení o výdělcích, faktury a podobné dokumenty. Doporučujeme Vám, abyste si pro vlastní záznamy zkopírovali celý šek před jeho zúčtováním a vytvořili si kopie výpisů z vašeho bankovního účtu. Podrobné informace o výdělcích vašeho účtu AdSense naleznete rovněž na stránkách Podrobné přehledy a Historie Plateb.

Přímý zdroj pro získání této a dalších informací:

<https://www.google.com/adsense/support/bin/answer.py?answer=59599&ctx=sibling>

<https://www.google.com/adsense/support/bin/answer.py?answer=21591&ctx=sibling>

## **ZKOUANÁ PROBLEMATIKA Z POHLEDU ŽIVNOSTENSKÉHO ZÁKONA**

Živností dle definice živnostenského zákona je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Z pohledu zkoumané problematiky je potřeba vyřešit zda provozování internetové reklamy (i v malém měřítku) naplňuje znaky živnosti.

Rozeberme proto jednotlivé složky živnosti:

1. Soustavná činnost – je vykonávaná pravidelně, trvale, sezóně, nebo opakovaně, tedy nikoliv jednorázově, nahodile. Výše popsaná reklama na internetu podle našeho názoru soustavnost naprosto splňuje, reklama či reklamní prostor je poskytován 24 hodin denně, 365 dní v roce.

2. Samostatnost – činnost je prováděna na základě vlastního rozhodnutí o zahájení a skončení podnikání, přičemž se neřídí pokyny jiné osoby. Samostatnost pak nutno chápat tak, že vlastník webové stránky poskytuje reklamní prostor sám za sebe.

3. Pod vlastním jménem – tedy pod vlastním jménem či obchodní firmou. Vlastním jménem je pak v kombinaci se prvkem samostatnosti myšleno to na čí jméno (obchodní firmu) je smlouva, resp. zřízení účtu se společností Google uzavíráno.

4. Vlastní odpovědnost – podnikatel nese veškerá rizika spojená s podnikatelskou činností. Podnikatel odpovídá za výsledky své podnikatelské činnosti sám, nemá možnost přenést odpovědnost na jinou osobu.

5. Posledním pojmovým znakem živnostenského podnikání je jeho účel, kterým je dosažení zisku. Není přitom rozhodující, zda zisku bude či bylo skutečně dosaženo, ale záleží pouze na tom, zda u dané činnosti dosahování zisků objektivně přichází v úvahu.

V rámci zkoumané problematiky je asi nejzajímavějším a nejvíce problematickým účel zisku. V případě, že tedy účelem provozování reklamy prostřednictvím vlastního webu je snaha dosáhnout zisku, resp. zisk je primárním účelem, je podle našeho názoru nutno mít na tuto činnost živnostenské oprávnění. V rámci stávající systematiky živnostenského zákona je dle našeho názoru optimální živnost volná - Reklamní činnost a marketing.

V případě, že by tedy příslušný Živnostenský úřad v jednotlivém konkrétním případě usoudil, že se jedná o činnost, ke které je nutno mít živnostenské oprávnění a daný subjekt by jej neměl, bude Živnostenský úřad posuzovat tuto činnost jako tzv. neoprávněné podnikání. Neoprávněným podnikáním je provozování činnosti, která je předmětem živnosti, bez živnostenského oprávnění pro tuto živnost. Fyzické osobě, která neoprávněně podniká v činnosti, která je předmětem živnosti volné, živnostenský úřad uloží pokutu až do výše 50 000,- Kč.<sup>1</sup>

## **DAŇOVÝ POHLED - DAŇ Z PŘÍJMŮ FO**

Zkoumanou problematikou poskytování reklamního prostoru na soukromých webových stránkách za úplatu je pak nutno dále posuzovat z pohledu daně z příjmů fyzických osob.

V případě, pokud bude mít poplatník vyřízeno živnostenské oprávnění, spadá tento příjem pod § 7 odst. 1 písm. b) ZDP<sup>2</sup>, tedy příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. S tím samozřejmě souvisí i nutnost registrace poplatníka jako OSVČ pro zdravotní a tzv. sociální pojištění.

---

<sup>1</sup> Při určení výše pokuty se přihlíží zejména k rozsahu, závažnosti, způsobu, době trvání a následkům protiprávního jednání.

<sup>2</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Tato první varianta je jak s ohledem na výše uvedený právní pohled, tak i z hlediska v zákoně definovaného postupu přiřazování příjmů do jednotlivých skupin (§ 6 - § 10 ZDP) z našeho pohledu správná a další varianty uvádíme pro úplnost pohledu a pro rozvinutí diskuse.

Druhou možností je pak, že poplatník nemá vyřízeno živnostenské oprávnění. V daném případě je možno posoudit tento příjem jako příjem § 10 odst. 1 písm. a) ZDP. Tedy příjem z příležitostné činnosti. Ovšem zde narážíme na problém deklarované příležitostnosti této aktivity a obhajitelnosti tohoto postupu.

Třetím a z pohledu jak poplatníků tak státu reprezentovaného správci daně a živnostenskými úřady kompromisním řešením by bylo posuzovat celou popisovanou činnost poskytování reklamy na webových stránkách jako nájem. Tento přístup by však vyžadoval změnu současné legislativní úpravy zákona o daních z příjmů - současný § 9 ZDP řeší zdanění pouze pronájmu nemovitostí a movitých věcí. (V daném případě by podle našeho názoru došlo ke kompromisu mezi poplatníky a státem. Stát by dostal nějaké daně a poplatníci by si nemuseli vyřizovat živnostenský list, kdy je od toho odrazuje povinnost platit poplatek 1 000,- Kč, což často nebývá ani roční příjem z dané činnosti a současně pak se vznikem živnostníka OSVČ jsou spojeny další povinnosti – viz výše. V případě zdanění § 9 ZDP by poplatník, dle našeho názoru, státu odvedl daň a netajil by své příjmy tak jak je tomu často v současné době).

Z pohledu nutnosti podat daňové přiznání za zkoumané příjmy je zásadní ustanovení § 38g ZDP.

Z uvedeného je patrné, že zcela pohledy jednotlivých dotčených fyzických osob budou silně diferencované, a to zejména ve vztahu k výši reálných příjmů touto aktivitou dosahovaných. Výše uvedená problematika zdanění příjmů fyzických osob z poskytované reklamy resp. reklamní plochy je značně nejasná a komplikovaná. V každém jednotlivém případě nutno zvážit všechny okolnosti konkrétního případu, nejlépe vyřešit se svým daňovým poradcem (popř. prodiskutovat se svým místně příslušným správcem daně – zde je třeba připomenout, že tato otázka nemůže být řešena v režimu závazného posouzení).

## **PROBLEMATIKA Z POHLEDU DPH**

Předmětem daně z přidané hodnoty je <sup>3</sup> poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Pro nás konkrétní případ je nutno rozebrat pojmy:

Poskytnutí služby

Osoba povinná k dani

Uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Osoba povinná k DPH, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1.000.000,- Kč. Obrat je pak

---

<sup>3</sup> § 2 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

definován § 6 odst. 2 ZDPH<sup>4</sup>. Z toho je patrné, že na většinu námi zvolených subjektů nedojde k překročení hranice 1 mil. Kč, tudíž budou osobami osvobozenými od DPH.

V případě, že tomu tak nebude, je nutno zkoumat další skutečnosti, zejména pak Místo plnění při poskytnutí služby - § 9 ZDPH. Místem plnění při poskytnutí služby je obecně místo, kde má osoba poskytující službu své sídlo, místo podnikání, místo pobytu nebo místo kde se obvykle zdržuje<sup>5</sup>. Současně je však stanoveno, že pokud osoba poskytuje službu prostřednictvím provozovny, považuje se za místo plnění místo, kde je provozovna umístěna. Vedle obecného místa plnění při poskytnutí služby stanoví § 10 místo plnění ve zvláštních případech při poskytnutí služby, kdy se toto ustanovení může přímo dotýkat výše specifikovaného problému – poskytnutí reklamního prostoru na vlastní webové stránce.

Ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH stanoví, že při poskytnutí služby zahraniční osobě nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě, které nemají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je místem plnění místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo, místo podnikání, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle zdržuje, nebo místo, kde mají tyto osoby provozovnu, je-li služba poskytnuta pro tuto provozovnu, pokud jde o reklamní službu či elektronickou službu<sup>6</sup>.

Zde je tedy z našeho úhlu pohledu podstatné, jakému subjektu je reklamní služba poskytována. Na oficiálních stránkách<sup>7</sup> uvádí společnost Google následující - Google nevyžaduje zasílání faktur kvůli DPH. I když své platby získáváte v místní měně, všechny platby jsou prováděny společností Google, Inc., společností zapsanou v USA, v souladu s platebními podmínkami dle vaší smlouvy s Google. Pokud máte nějaké další dotazy, kontaktujte prosím svého místního daňového poradce. Pokud vaše vláda vyžaduje, abyste zaslali fakturu, můžete ji poslat na níže uvedenou adresu. Pamatujte prosím, že nemůžeme zpracovávat všechny faktury.

Google AdSense Payments - VAT

Gordon House

Barrow Street, Dublin 4

Irsko

Pro vaši informaci, naše daňové identifikační číslo je EU372000041.

---

<sup>4</sup> Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí výnosy za uskutečněná plnění s výjimkou plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, u osob, které mají povinnost vést účetnictví nebo účetnictví vedou dobrovolně, nebo příjmy za uskutečněná plnění, s výjimkou plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, u ostatních osob.

<sup>5</sup> § 9 odst. 1 ZDPH.

<sup>6</sup> Pro účely ZDPH se rozumí elektronickou službou dodání webových stránek (website supply), hostitelství webových stránek (web-hosting), vzdálená údržba programového vybavení, dodání programů a jejich aktualizace, dodání prezentace, textů a informací, včetně vytvoření dostupné databáze, dodání hudby, filmů a her, včetně hazardních her, a dodání politických, kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých a zábavních vysílání, dodání výuky na dálku; za poskytnutí elektronické služby se nepovažuje komunikace přes elektronickou poštu mezi osobou, která službu poskytuje, a osobou, které je služba poskytována.

<sup>7</sup> <https://www.google.com/adsense/support/bin/answer.py?answer=64176&topic=148> ke dni 28.4.2008.

Domníváme se, že služba je tedy poskytována mimo EU, zejména pak z důvodu neexistujícího DIČ v rámci centrální registrace DPH na stránkách EU viz - [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/vieshome.do?selectedLanguage=EN](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?selectedLanguage=EN). Podle této centrální databáze předpona EU vůbec neexistuje.

Přestože v daném případě pak je otázkou, kam je služba poskytnuta, zda do státu Evropského společenství či mimo něj, je v obou případech DPH ve výši 0 %. V první případě s odkazem na § 10 odst. 6 ZDPH a v druhém případě se jedná o tzv. osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně<sup>8</sup>. Konkrétně se pak jedná o ustanovení § 67 ZDPH, které stanoví, že poskytnutí služby do třetí země<sup>9</sup> je od daně osvobozeno s nárokem na odpočet.

## **ZÁVĚR**

Zvolená problematika představuje bezesporu málo podstatnou oblast pro teorii a aplikaci práva v oblasti podnikání, jakož i práva daňového. Přesto ji lze považovat za závažnou, neboť přináší otázky současnou legislativou obtížně uchopitelné a tudíž pro všechny zúčastněné strany problematické. Náš článek přináší návrhy a odpovědi, které nebudou poskytovateli těchto služeb považovány za atraktivní, ale jen přes pojmenování problémů vede cesta k jejich následnému systémovému řešení.

Náš závěr je následující – provozování reklamy na vlastní webové stránky např. prostřednictvím Google AdSense je z pohledu živnostenského zákona živností, příjmy fyzické osoby z této činnosti jednoznačně podléhají DPFO, a z pohledu DPH se jedná o poskytnutím tzv. elektronické služby podle § 10 odst. 8 písm. a) ZDPH případně reklamní služby § 10 odst. 6 ZDPH. Jestliže je poskytovatel neplátcem DPH, nemá z pohledu DPH důvod vůbec nic řešit.

Situaci však musí řešit český plátc DPH (poskytovatel služby). Je-li příjemce služby buď zahraniční osobou (tj. se sídlem mimo EU – dle našeho názoru popsany případ) nebo osobou registrovanou k dani (tj. „plátcem“) v jiné zemi EU, a nemá-li v ČR sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, pak místo plnění z hlediska DPH je podle § 10 odst. 6 ZDPH v místě sídla příjemce, tj. mimo ČR. Tuzemskému poskytovateli reklamy resp. elektronické služby plátc DPH nevznikají žádné povinnosti odvodu DPH. V rámci podávání daňového přiznání pak poskytnutou službu plátc daně vykáže jako plnění s místem plnění v zahraničí (součást údaje na ř. 510 přiznání) a dále má povinnost vystavit daňový doklad podle § 33 ZDPH. Tento mu pak slouží pro vlastní záznamní evidenci.

Z pohledu samotných poskytovatelů pak lze pro účely daňové kontroly jen poradit ukázat stránky Google AdSense, jejich prohlášení že mají sídlo v USA a jakési DIČ EU372000041. Dále považujeme za vhodné zmínit, že existuje česká pobočka Google, která však nemá nic společného s poskytováním programu Google AdSense.

## **Literatura:**

- MADAR, Z. a kol.: Slovník českého práva. 2. rozšířené a podstatně přepracované vydání, Praha: Linde Praha, 1999. ISBN 80-7201-150-2.

---

<sup>8</sup> § 63 a násl. ZDPH.

<sup>9</sup> Třetí zemí se rozumí podle § 2 odst. 1 písm. b) území mimo území Evropského společenství.

- MINAŘÍKOVÁ, V. a KOPŘIVA, J.: Nauka o podnikání - skriptum. 1. vyd. CERM: Brno 2004. 87 s. ISBN: 80-214-2760-4
- POLÁK, M. a KOPŘIVA, J.: Daň z příjmů fyzických osob – skriptum. 2. přepracované vyd. CERM: Brno 2007. 81 s. ISBN: 978-80-214-3492-9
- Google. Google AdSense – Historie plateb. [online]. [cit. 14. 1. 2008]. Dostupné z: <<https://www.google.com/adsense/reports-payment>>.
- Google. Google AdSense – Jaké způsoby platby mám k dispozici?. [online]. [cit. 14. 1. 2008]. Dostupné z: <<https://www.google.com/adsense/support/bin/answer.py?answer=15818&hl=cs>>.
- Google. Google AdSense – Nastavení AdSense. [online]. [cit. 14. 1. 2008]. Dostupné z: <<https://www.google.com/adsense/adsense-products>>.
- Google. Google AdSense – Průvodce platbami. [online]. [cit. 14. 1. 2008]. Dostupné z: <<https://www.google.com/adsense/support/bin/answer.py?answer=21591&sourceid=aso&subid=ww-ww-et-asui&medium=link>>.
- Google. Google AdSense - Vydělávejte peníze ze souvisejících reklam na svých webových stránkách. [online]. [cit. 14. 1. 2008]. Dostupné z: <<https://www.google.com/adsense/login/cs/>>.
- Google. Google AdSense - Zásady programu Google AdSense [online]. [cit. 14. 1. 2008]. Dostupné z: <<https://www.google.com/adsense/support/bin/answer.py?answer=48182&sourceid=aso&subid=ww-ww-et-asui&medium=link#hl=cs>>.

**Kontaktní údaje na autora – email:**

*kopriva@advokacie-brno.cz*