

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Diplomová práce

FINANČNĚPRÁVNÍ ASPEKTY AUTORSKÉHO PRÁVA

Anna Valeková

Vedoucí diplomové práce:

Doc. JUDr. Hana Marková, CSc.

Katedra:

Finančního práva a financí

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu):

30. 9. 2008

„Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.“

Anna Valeková

Úvod

Cílem této diplomové práce je pohled na autorské právo skrze optiku finančního práva, konkrétně práva daňového.

Autorské právo, jako souhrn oprávnění autora, je subjektivním právem soukromého práva. Většinou se jako první asociace s pojmem autorské právo vynoří celá řada osobnostních práv s ním souvisejících, jako například právo autora na autorství, autorskou korekturu apod. Nepřehlédnutelný význam mají ovšem i práva majetková, která se vážou k využití autorského práva k ekonomickým účelům; a právě tento moment využití je relevantní z finančněprávního hlediska. Jak autor, tak i ostatní osoby, jenž jsou subjekty práv s autorským právem souvisejících, případně odvození vlastníci majetkových autorských práv, mají zákonnou povinnost platit daně v souvislosti s dispozicí s autorskými právy.

Hned v úvodu je důležité vymežit pojem „finančněprávní aspekty“, resp. určit, co je jeho obsahem. Jedná se o pojem široký, a proto jsem se mu snažila stanovit jasné ohraničení. Výsledkem je vlastní předmět této diplomové práce, kterým je aplikace vybraných druhů daní v oblasti autorského práva a práv s ním souvisejících. Rozboru jsem tedy podrobila daň z příjmů fyzických a právnických osob, daň darovací a dědickou a konečně daň z přidané hodnoty, to vše podle české platné právní úpravy.

Problematika autorského práva a práv s ním souvisejících je specifická a úzce vymezená a zároveň daňová právní úprava je široká a komplexní.

I tato skutečnost mne vedla k tomu, abych se zaměřila pouze na ta ustanovení zákonů upravujících jednotlivé typy daní, jenž se více či méně dotýkají autorského práva a práv s ním souvisejících. I přesto nebylo možné se plně vyhnout obecnější analýze vybraných daní.

Samostatnou kapitolu jsem věnovala zdanění příjmů rezidentů se zdroji příjmů v zahraničí a zdanění příjmů nerezidentů se zdroji příjmů na území ČR podle české platné právní úpravy. Toto téma se mi zdá aktuální z důvodu stále rostoucího zájmu zejména rezidentů uplatnit své autorské dovednosti v zahraničí. Dani z příjmů fyzických osob jsem se v této práci věnovala nejvíc, protože i právní úprava je nejobjemnější.

Přesné a důsledně určené znění ustanovení jednotlivých daňových zákonů poskytuje jen malý prostor pro spornou interpretaci textu zákona, proto jsem při psaní této práce zvolila taktiku hledání právně relevantních pojítek mezi právem autorským a právem daňovým. Přínos této práce vidím v nacházení souvislostí a vyzvednutí těch ustanovení, které by mohly mít význam pro autory nebo pro ty, kteří disponují autorskými právy.

1. Vymezení základních pojmů

1.1 Základní pojmy autorského práva

Autorským právem v subjektivním slova smyslu se rozumí konkrétní práva (oprávnění), jenž náleží autorovi díla, které svou tvůrčí duševní činností vytvořil, zjednodušeně řečeno – právo autora ke svému dílu.

Ustanovení §2 odst. 1, věta první **zákona č.121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů** („autorský zákon“), ve znění zákonů č.81/2005 Sb., č.61/2006 Sb., č. 186/2006 Sb. a zákona č. 216/2006 Sb., vymezuje jako předmět autorského práva dílo literární a jiné dílo umělecké a dílo vědecké, které je jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti autora a je vyjádřeno v jakékoli objektivně vnímatelné podobě včetně podoby elektronické, trvale nebo dočasně, bez ohledu na jeho rozsah, účel nebo význam. Věta první je tzv. generální klauzulí, jíž musí vyhovovat všechna díla, pokud mají být předmětem práva autorského a i předmětem právní ochrany podle autorského zákona (dále jen AZ).

Dílo splňující základní pojmové znaky autorského díla (tak jak jsou vymezeny v klauzuli), je předmětem práva autorského, ledaže by bylo vyloučeno z ochrany ve veřejném zájmu podle §3 AZ anebo by se vůbec nejednalo o dílo (co dílem není se vysloveně uvádí v §2 odst.6 AZ).

Výčet hlavních druhů **děl** v §2 odst.1 AZ je pouze **demonstrativní**. Jedná se zejména o díla slovesné, hudební, dramatické, hudebně dramatické, choreografické, pantomimické, fotografické, audiovizuální, výtvarné, architektonické, dílo užitého umění a kartografické dílo. Kromě děl výslovně uvedených v AZ je autorským dílem jakýkoli jiný druh díla, který bude splňovat pojmové znaky autorského díla. *Přestože AZ nepoužívá pojmu autorské dílo, ale jen zkratku „dílo“, z jeho ustanovení lze dovést, že pojmem dílo rozumí právě dílo autorské, nikoli významově odlišný pojem díla ve smyslu občanského či obchodního zákoníku.*¹

Jako právo zvláštního druhu je v AZ upraveno rovněž právo pořizovatele k jím pořízené **databázi**. Dále AZ poskytuje i ochranu **počítačovým programům**, které nejsou sice chápány jako díla literární, ale i přesto v souladu se Směrnicí Rady 91/250/EHS ze dne 14.5. 1991 o právní ochraně počítačových programů jim AZ poskytuje stejnou ochranu jako dílu literárnímu. Právní ochrana podle AZ se vztahuje i na **práva související s právem autorským**. Zvláštní postavení mezi nimi mají práva výkonného umělce k jeho uměleckému výkonu a to z důvodu, že jejich příbuznost s právem autorským je dána osobnostní povahou uměleckých výkonů. *Ostatní práva související s právem autorským* (právo výrobce zvukového záznamu, právo výrobce zvukově obrazového záznamu, právo rozhlasového a televizního vysílatele, právo zveřejnitelky k dosud nezveřejněnému dílu a právo nakladatele na odměnu v souvislosti se zhotovením rozmnoženiny jím vydaného díla pro osobní potřebu) *jsou ryze majetkové povahy.*²

Obsahem autorského práva, jako práva subjektivního, je souhrn práv a povinností. Jelikož je právní úprava v AZ postavena na dualistické koncepci, zahrnuje autorské právo jednak výlučná **osobnostní práva** (§11 AZ), jenž jsou spojena pouze s osobou autora a se smrtí autora zanikají a jednak výlučná a jiná **majetková práva** (§12 a násl. AZ), která jsou způsobilá být předmětem dědictví. Právě výkon výlučných majetkových práv je předmětem zájmu zdanění podle některých daňověprávních předpisů upravujících zdanění.

Majetková práva, i když mají ekonomicko-hospodářský význam, mají silný osobnostní základ a proto nejsou právy ryze majetkovými,

1 J. Kříž, I. Holcová, V. Křestánová, Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/ str. 41

2 M. Knappová, J. Švestka, J. Dvořák a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/ str. 250

neboť autor při jejich výkonu vykonává též svá osobnostní práva. Z toho plynou i další jejich znaky, a to, že jsou nepřevoditelná a autor se jich nemůže vzdát, a dále, že je nelze postihnout výkonem rozhodnutí.

Majetková práva tvoří právo dílo užít a udělit jinému smlouvou oprávnění k výkonu tohoto práva (licenci), neboli právo dílo užít a nechat užít (§12 odst.1 AZ) a dále jiná majetková práva, kterými jsou právo na odměnu při opětném prodeji originálu díla uměleckého (§24 AZ) a právo na odměnu v souvislosti s rozmnožováním díla pro osobní potřebu a vlastní vnitřní potřebu (§25 AZ). Mezi jiná majetková práva lze zařadit i další práva, byť výslovně neuvedená v oddílu 3, 4 dílu 3 hlavy I AZ.

Právo dílo užít je právem celistvým, v jehož rámci se rozlišují jednotlivá dispoziční práva autora. AZ sice neobsahuje obecnou definici pojmu „užití díla“, ale podává **demonstrativní výčet jednotlivých způsobů užití díla** a jejich charakteristiku v §12 odst. 4 a násl. AZ. Tento výčet zahrnuje jednak právo na rozmnožování díla, právo na rozšiřování, pronájem, půjčování a vystavování originálu nebo rozmnoženiny díla jako i právo na sdělování díla veřejnosti.

Za užití díla podle AZ se na základě zásady výslovně zakotvené v ustanovení §30 odst. 1 AZ *nepovažuje užití pro osobní potřebu fyzické osoby, jehož účelem není dosažení přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu (s výjimkami přímo uvedenými v zákoně). Pokud si proto fyzická osoba dílo přeloží či spojí nebo uspořádá pro svou potřebu v uvedeném smyslu, nejde o jednání v rozporu s AZ.*³ Toto volné užití se ovšem nevztahuje na zhotovení rozmnoženiny počítačového programu, elektronické databáze či napodobeniny architektonického díla.

Mezi výlučná práva autorská AZ neřadí **právo na autorskou odměnu**, protože se nejedná o právo absolutní povahy. *Dle současného zákonného pojetí je nutno chápat právo na zaplacení odměny za užití díla jako právo relativní povahy inter partes, tj. jako pohledávku vyplývající ze závazkových vztahů založených na výlučnosti majetkového autorského práva dílo užít a vznikající zpravidla na základě licenční smlouvy, popř. u některých práv s autorským právem souvisejících i na základě úplatných zákonných licencí (§72 a §76 odst.3 AZ).*⁴ I přes zásadně relativní charakter autorské

3 M. Knappová, J. Švestka, J. Dvořák a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/str. 219

4 P. Tůma, Smluvní licence v autorském právu, /C.H-Beck 2007/ str. 45

odměny zachovává AZ ve zvláštních případech výjimky z tohoto pravidla. Jedná se o právo na odměnu při opětném prodeji originálu díla uměleckého (§24 AZ) a právo na odměnu v souvislosti s rozmnožováním díla pro osobní potřebu a vlastní potřebu (§25 AZ), dále právo autora na přiměřenou odměnu podle §49 odst. 3 AZ, která autorovi náleží vůči pronajímateli v případě, kdy poskytne licenci k pronájmu originálu nebo rozmnoženiny díla zaznamenaného na zvukový nebo zvukově obrazový záznam výrobci záznamu;⁵ a dále právo na odměnu za půjčování originálu nebo rozmnoženiny vydaného díla (§37 odst.2 AZ) a právo na přiměřenou dodatečnou odměnu v případě, kdy základní licenční odměna není stanovena v závislosti na výnosech z využití licence a její výše se ukáže jako nepřiměřeně nízká (§49 odst.6 AZ).⁶

Relativní charakter práva na autorskou odměnu implikuje nárok na odměnu ze smluvního vztahu, kterým je **licenční smlouva** podle AZ, upravená v dílu 6 hlava I oddíl 1. Licenční smlouvou autor poskytuje nabyvateli oprávnění k výkonu práva dílo užit (licenci) k jednotlivým způsobům nebo ke všem způsobům užití, v rozsahu omezeném nebo neomezeném, a nabyvatel se zavazuje, není-li podle §49 odst. 2 písm. b) sjednáno jinak, poskytnout autorovi odměnu (§46 odst.1 AZ). **Po poskytnutím licence právo autorovi nezaniká; má však povinnost strpět zásah do práva dílo užit jinou osobou, a to v rozsahu, který vyplývá ze smlouvy.**⁷ Půjde tedy o omezení práv autora s jeho svolením. Nejedná se o translaci výlučného autorského práva. Jako taková může být licence postoupena a může být k ní zřízeno právo podlicence, a to za podmínek stanovených v §48 AZ.

Jednou z podstatných náležitostí licenční smlouvy je její úplatnost, vyjádřena ve smluvním ujednání o licenční odměně, které může mít podobu výslovného ujednání o výši odměny nebo o způsobu určení výše odměny anebo podobu jiného ujednání. **Je třeba odlišovat licenční autorskou odměnu od odměny za vytvoření díla, stejně tak od odměňování práce podle zvláštních předpisů.**

AZ zakotvuje zvláštní právo autora na přiměřenou dodatečnou odměnu, pokud je odměna příliš nízká ve vztahu k zisku nabyvatele z vyu-

5 J. Kříž, I. Holcová, V. Křestianová, Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/ str. 94

6 M. Knappová, J. Švestka, J. Dvořák a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/ str. 223

7 Tamtéž, str. 220

žívání díla a významu díla pro dosažení tohoto zisku (**tzv. bestsellerová doložka**) (§49 odst. 7 AZ).⁸

Dále AZ upravuje **omezení práva autorského**, a tedy i samu výlučnost majetkových práv autorských v případech tzv. mimosmluvního užití díla – bez svolení autora, konkrétně v případě **volného užití díla** (§30, §30a odst.1 písm. a) AZ) a zákonné licence (zejména §30a odst. 1 písm. b) až d), §30b až §39 AZ). Předmětem licence nemohou být jiná majetková práva (autorské odměny podle §24 a 25 AZ), což by v praxi vzhledem k povaze těchto práv ani nebylo praktické. *Licencovat nelze ani výlučná osobnostní autorská práva, u nichž je povahově vyloučena jakákoli převoditelnost.*⁹

1.2 Obecná daňová teorie

Obecná daňová teorie definuje základní pojmy a instituty daňového práva, jejichž vymezení a pochopení je předpokladem k analýze aplikace jednotlivých typů daní na předměty daní.

Právní normy, hmotněprávní i procesněprávní, upravující jednotlivé daně, vznik, zánik a obsah daňové povinnosti a daňové řízení tvoří daňové právo, jež je součástí práva finančního.

Stěžejným prvkem daňového práva je pojem **daň**. *Daně jsou z hlediska právního platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž při tom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní plnění.*¹⁰ Z této definice plyne nenávratnost daní, což je základní pojmové odlišení od poplatků. Poplatky jsou platby, které se platí jako částečná úhrada nákladů spojených s činností státních orgánů nebo za oprávnění poskytována poplatníkovi. I poplatky, podobně jako daně, tvoří svoji vlastní poplatkovou soustavu, ale na rozdíl od daňové soustavy ta poplatková není vymezena v jednom zákoně, který by taxativně stanovil druhy poplatků. Další povinnou dávkou odlišnou od daní a poplatků, i když lze pozorovat určitou příbuznost s nepřímými daněmi, je clo. Clo lze charakterizovat jako *povinnou dávku*

⁸ Tamtéž, str. 50

⁹ P. Tůma, Smluvní licence v autorském právu, /C.H-Beck 2007/ str. 20

¹⁰ M. Bakeš a kol., Finanční právo, /C.H.Beck 2006/ str. 188

*sui generis, která je vybírána v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranice od osob, které zboží dovážejí, resp. vyvážejí nebo od osob, pro které je takovéto zboží dováženo nebo vyváženo.*¹¹

Daň jako právní kategorie pozůstává z několika prvků, které jsou vyjádřeny v příslušných daňověprávních předpisech upravujících tu kterou daň. *Právní zakotvení těchto prvků je předpokladem vzniku, trvání a zániku daňověprávního vztahu.*¹² Mezi základní prvky daně patří subjekty daně, oprávnění a povinnosti a daňový objekt (předmět). Někdy sem bývá řazen i daňový základ, který je specifikací daňového objektu a daňová sazba, popřípadě taky splatnost daně.

Subjektem daně je osoba, která je podle zákona povinna daň platit. Takovou fyzickou nebo právnickou osobou nazýváme poplatníkem daně. V mnoha případech neodvádí poplatník daň sám, ale tuto povinnost ukládá zákon ještě jiné osobě, a to daňovému plátcí.

Objektem daně (předmětem) je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Může to být určitý příjem, věc, úkon nebo majetek.

Základem daně je daňový objekt, z něhož se daň vyměřuje a konečně **daňová sazba** je měřítko, pomocí něhož se stanoví z daňového základu daň.

Základními funkcemi daní je funkce fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Nejpodstatnější a nejstarší je fiskální funkce, kterou se rozumí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje. Tato funkce je obsažena ve všech třech výše uvedených funkcích.¹³ **Alokací daní** se rozumí umístování finančních prostředků získaných z výnosů daní do soustavy veřejných rozpočtů, kde jsou určeny na zabezpečení veřejných statků. **Redistribuční funkce daní** umožňuje rozdělovat disponibilní peněžní prostředky v zájmu jejich účelnějšího využití. Stát daně využívá i jako stabilizační a tlumící instrument vůči cyklickým výkyvům v ekonomice.

Daně ovšem nejsou jen nástrojem k získání finančních prostředků, ale jsou také nástrojem prosazování ekonomických aktivit, např. jsou

11 Tamtéž, str. 405

12 L. Grůň, Finanční právo a jeho instituty, /Linde Praha 2004/ str. 134

13 K.Kubátová, L.Vítek, Daňová politika, teorie a praxe, /Codex 1997/ str.13

doplňujícím instrumentem sociální politiky státu, a v neposlední řadě jsou i nástrojem k prosazování ekologických požadavků.

Daně obsažené v daňové soustavě by měly vytvářet harmonický a účelně sladěný celek. I přesto se svou povahou a podstatou navzájem odlišují. Při jejich podrobnějším zkoumání však lze konstatovat určité společné znaky, které umožňují jejich dělení do více skupin podle rozdílných kritérií.

Nejčastěji se daně třídí na **daně přímé a nepřímé** podle možnosti přesunu daňového zatížení. **Důchodová daň, daň ze spotřeby a z majetku** jsou výsledkem dělení daní podle objektu (předmětu) daně. Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka se třídí daně na **osobní a in rem** (daň z věcí), resp. reální daně. Vztah mezi velikostí daně a daňovým základem je klíčem pro dělbu daní na **paušální, specifické a ad valorem**. **Daň proporcionalní, progresivní a regresivní** je výrazem dělby daní podle použité sazby daně.¹⁴ Daňová teorie zná i některá další kritéria členění daní.

Daně jsou součástí **daňové soustavy**, již představuje komplexní souhrn různých druhů daní. Daňovou soustavu podle platné právní úpravy v České republice (dále jen ČR) tvoří daň z přidané hodnoty, daň spotřební, daň z příjmů, daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí, spotřební daně a ekologické daně – daň z elektrické energie, zemního plynu a některých dalších plynů a pevných paliv.

Soustava daní není v současné době zákonem stanovená, a proto v budoucnu není vyloučena možnost rozšíření této soustavy, což ostatně zákonodárce využil i v poslední době přijetím zákona č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který přinesl mimojiné obohacení daňové soustavy o daně ekologické.

¹⁴ K jednotlivým typům daní viz část 1, kapitola 1.2

2. Finančněprávní aspekty autorského práva

2.1 Historický exkurz

Dříve než začnu rozebírat zdanění autorských příjmů a práv podle české platné finančněprávní úpravy, zmíním se o právní úpravě zdanění v oblasti autorského práva, která byla na území ČR účinná v době totalitního režimu a následně se pokusím o jejich srovnání.

Máme-li se zabývat způsobem zdanění před rokem 1989, musíme vycházet ze sociálněprávních poměrů v ČSSR v tomto období. *Daňová soustava působící před rokem 1993 (tj. též v období 1990-1992 v prvních etapách ekonomické reformy) se dá charakterizovat jako specifická soustava vztahů organizací a obyvatelstva ke státnímu rozpočtu vytvořená v podmínkách centrálního plánovitého řízení ekonomiky i ostatních oblastí společenského života a jemu přizpůsobená.*¹⁵ Daně tvořící soustavu do roku 1992 lze rozdělit do čtyř skupin: daně ve vztahu k organizacím, daně ve vztahu k obyvatelstvu, nepřímá daň a poplatky. Podstatný vliv na vytvoření těchto forem zdanění měla i faktická neexistence soukromého vlastnictví a podnikání. Tak třeba z pohledu zdanění příjmů fyzických osob působila jako hlavní daň daň ze mzdy (tj. zdanění příjmů z pracovního a obdobného poměru), zatímco daň z příjmů obyvatelstva

¹⁵ Stanislav Šourek, Karel Turek, Petr Běhan, Nová daňová soustava od 1.1. 1993, /Prospektum 1993/ str. 7

(tj. daň zaměřující se na roztržštěné různorodé příjmy občanů mimo závislou práci) měla pouze okrajový význam. I daně ve vztahu k organizacím byly zaměřeny především na zdanění státních podniků a veřejnoprávních subjektů a až daňová reforma začátkem devadesátých let přinesla úpravu zdanění právnických osob jako soukromoprávních subjektů vyhovující tržní ekonomice. Změnu přineslo až přijetí zcela nové daňové soustavy, která obsahovala daň z přidané hodnoty, daň spotřební, daň z příjmů, daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí a poplatky všeho druhu. Tato daňová soustava nabyla účinnosti od 1.1. 1993 a po několika novelizacích platí až dodnes.

Z pohledu autorského práva měl v době minulé asi nejpodstatnější význam **zákon č. 36/1965 Sb., o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti**, ve znění zákona č. 160/1968 Sb. a vyhlášky č. 184/1968 Sb., k provedení zákona o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti. Zákon č. 36/1965 Sb. byl nástrojem pro regulaci příjmů fyzických osob dosahovaných z tvůrčí literární a umělecké činnosti anebo z umělecké činnosti výkonných umělců podle zákona č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých (autorský zákon). Zákon č. 36/1965 Sb. byl zrušen přijetím zcela nového zákona č. 286/1992 Sb., o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 1993.

Důvodem existence samostatného zákona č. 36/1965 Sb. byl bezpochyby specifický charakter činností, jejichž zdanění upravoval. Jednalo se totiž o činnosti odlišné od těch vykonávaných v poměru pracovním nebo v poměru podobném poměru pracovnímu (ty podléhaly dani ze mzdy, tj dani z příjmů z pracovního a jemu podobného poměru), jako i od těch, za které příjmy podléhaly dani z příjmů obyvatelstva (tj. zdanění postihující všechny příjmy obyvatelstva, které nejsou podrobeny dani ze mzdy, zemědělské dani nebo dani z literární a umělecké činnosti. Zdaňuje se čistý příjem poplatníka, tj. rozdíl mezi celkovým příjmem a vynaloženými náklady, sazby byly progresivní). Zákonodárce zdůvodnil potřebu zvláštní úpravy zdanění příjmů z umělecké činnosti existencí dvou rysů tak typických pro příjmy z literární a umělecké činnosti a umělecké činnosti výkonných umělců, a to jejich nepravidelnost a fakt, že autor je dostává od většího počtu plátců. V této zvláštní úpravě

byla zohledněna i skutečnost, že tyto činnosti jsou spojeny s poměrně značnými náklady, jejichž vynaložení je třeba k dosažení příjmu z této činnosti.

Hlavní zásada zdanění podle zákona č. 36/1965 Sb. je obsažena v §1 odst. 1, jenž stanoví, že dani z příjmů z literární a umělecké činnosti podléhají občané, kteří mají příjmy ze své tvůrčí činnosti literární nebo umělecké anebo ze své umělecké činnosti jako výkonní umělci, pokud tyto příjmy nejsou podrobeny dani ze mzdy. I když poplatník obdrží určité příjmy za literární a uměleckou činnost při výkonu práce podle pracovní nebo obdobné smlouvy, jsou tyto příjmy podrobeny dani ze mzdy. Co se rozumí literární a uměleckou činností stanovil tehdejší autorský zákon. Zákon č. 36/1965 Sb. upravoval i osvobození od daně, ale učinil tak pouze ohledně úzké skupiny příjmů upravených v §4.

Příslušný zákon dále rozlišoval mezi poplatníkem (tj. fyzická osoba vykonávající uměleckou anebo literární činnost) a plátcem (tj. organizací, jenž vyplácí odměny za dílo nebo umělecký výkon). Zvláštností je, že se daň vybírala pouze u plátců nebo u zúčtovacího střediska, tedy daňové přiznání nepodávali příslušnému finančnímu orgánu fyzické osoby – autoři nebo výkonní umělci jak je tomu v určitých případech dnes. Podle § 5 zákona č. 36/1965 Sb. každá organizace, která vyplácela odměny za dílo nebo umělecký výkon, popř. za jejich užití srážela daň z odměn za literární příspěvky do periodického tisku, rozhlasu a televize, z odměn za přednášky a z odměn za výchovné koncerty včetně úvodního slova, nepřevýšila - li odměna v těchto případech 1 000 Kčs; z odměn převyšujících tuto částku a z ostatních odměn srážel daň jen předložil-li poplatník potvrzení tzv. zúčtovacího střediska, že mu má být daň srážena přímo při výplatě odměny. Toto potvrzení vydávalo středisko poplatníkům, jejichž celkový čistý roční příjem z činnosti podrobené této dani nepřevyšoval v žádném z posledních dvou let částku 25 tis. Kčs. V ostatních případech poukazovala organizace zúčtovacímu středisku zálohy na daň ve výši 10 % z každé odměny, nestanovilo-li středisko vyšší zálohu. Nastala-li situace kdy poplatník přijal odměny od občanů, musel tyto příjmy oznámit zúčtovacímu středisku, které provedlo jejich zdanění příslušnou daňovou sazbou. Takže ani v tomto případě zákon nezakotvil přímý vztah mezi poplatníkem a finanční správou.

Zákon č. 36/1965 Sb. stanovil v §6 jako základ daně rozdíl mezi příjmy podrobenými dani dosaženými v kalendářním roce a tzv. odčitatelnými položkami, přičemž příjmy relevantními byly ty, které byly dosažené a vyplacené v daném kalendářním roce, bez ohledu na moment vytvoření díla nebo uměleckého výkonu.

Jak zákon č. 36/1965 Sb., tak dnešní právní úprava operuje s pojmem odčitatelné položky, ovšem význam není úplně stejný. V obou úpravách se bude jednat o položky, které určitým způsobem snižují základ daně. Rozdíl spočívá v druhích těchto položek. Zákon č. 36/1965 Sb. mezi odčitatelné položky řadil i skutečně vynaložené náklady na dosažení příjmů. Pro případ, že poplatník nemohl důvěryhodným způsobem prokázat jejich výši, zaktovil zákon paušální náklady v procentech jenž se lišily podle uměleckého oboru. Dnešní zákon o daních z příjmů upravuje výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů v samostatných ustanoveních, přičemž zachoval možnost použití paušálně vypočtených výdajů, ale pouze u příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (viz. níže).

Nynější zákon o daních z příjmů nabízí širší škálu položek, jenž snižují základ daně, případně již vypočtenou daň. Sazba daně podle staré úpravy byla progresivně klouzavá a činila od 3 do 33 %, a to podle základu daně. Tento způsob zdanění využívala donedávna i moderní právní úprava zdanění příjmů fyzických osob, ale ve snaze zjednodušit vybírání daní se novelizací účinnou od 1.1. 2008 přistoupilo k lineární daňové sazbě.

Dále zákon č. 36/1965 Sb. stanovil běžné instituty jako odpovědnost plátce při nesrážení daně poplatníkovi, stížnosti atd. Z hlediska procesně – právního se na řízení vztahovala vyhláška č. 16/1962 Sb. o řízení ve věcech daní a poplatků, a nestanovila – li tato vyhláška jinak, na řízení se vztahovala obecná ustanovení správního řádu, tj. zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení. V současné době je správa daní, poplatků a odvodů upravena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který vylučuje subsidiární použití zákona č. 500/2004 Sb., správní řád s výjimkou stanovenou zákonem.

Daňovou reformou ze začátku devadesátých let došlo k výrazné změně spočívající zejména ve spojení zdanění příjmů fyzických a právnic-

kých osob v jeden zákon, a to zákon o daních z příjmů. V tomto zákoně je upraveno zdanění příjmů fyzických osob jak ze závislé činnosti, tak z podnikání, případně ostatní příjmy, ale zákon také upravuje zdanění příjmů právnických osob. Tento „sjednocující“ zákon dokonce obsahuje i ustanovení společná pro zdanění jak fyzických tak i právnických osob.

Při vzájemném porovnání výše zmíněných zákonů není možné, abychom srovnali různé způsoby zdanění příjmů pouze po stránce odborné, protože musíme mít neustále na paměti politicko-sociální prostředí, ve kterém byl příslušný zákon účinný. Není možné opomíjet fakt, že zákon č. 36/1965 Sb. byl vytvořen a aplikován v období totality, což se odrazilo v několika ustanoveních. Silnou ruku státu můžeme postřehnout například ve způsobu vybírání daní, jako i ve státních orgánech (zúčtovací střediska), přes které se dostávaly informace o daních k finančním orgánům. Dnešní právní úprava klade větší odpovědnost na občany a vyžaduje od nich daňovou disciplínu, což se promítá zejména do povinnosti soukromoprávních subjektů podávat v zákonem stanovených lhůtách daňové přiznání. Dále můžeme konstatovat, že zákon č. 36/1965 Sb. neposkytoval tak rozsáhlou škálu položek, které by snižovaly základ daně, případně by byly osvobozeny od zdanění jako nynější zákon o daních z příjmů. I tuto skutečnost lze vnímat jako důsledek politické atmosféry, jenž negativně ovlivňovala různorodost společenských aktivit.

To, co dnešní právní úprava svým způsobem převzala ze zákona o dani z příjmů z literární a umělecké činnosti, je například zvláštní způsob zdanění příjmů z vybraných autorských děl v případě, že tyto příjmy za jeden měsíc nepřevyšují částku stanovenou zákonem (viz. § 7 odst. 6 ZDP a § 5 zákon č. 36/1965 Sb.). Určitou inspirací pro nynější zákon o daních z příjmů byla rozhodně i progresivně klouzavá sazba daně a možnost odečtení paušálně stanovených výdajů.

2.2 Aplikace daňového práva v oblasti práva autorského

Využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti autorem díla nebo jinou oprávněnou osobou podle zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech s právem autorským souvisejících je podnikáním ve smyslu zákona č. 513/1991, obchodní zákoník. Podle §2 odst.1 obchodního zákoníku je podnikání soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Tak jako při jakémkoli jiném podnikání, i při využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti musí osoba k tomu povinná (subjekt daně) podrobit tuto svou činnost, případně její výsledky, dani.

Finančněprávní aspekty autorského práva jsou výsledkem nahlížení na využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti autorem díla nebo jiné osoby přes optiku daňověprávních předpisů. To, která hospodářská skutečnost bude objektem daně a posléze určení druhu aplikované daně, je ovlivněno jak samotným charakterem tohoto podnikání tak i typickými znaky autorského práva.¹⁶

2.3 Daň z příjmů

Platné znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) upravuje jednak **daně z příjmů fyzických osob**, jednak **daně z příjmů právnických osob**. Oba druhy daní řadíme mezi přímé daně, tj. daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku a zároveň ten kdo dani podléhá nemá žádnou možnost přenést daňovou povinnost na jiný subjekt a taky mezi daně důchodové, tj. daně, jejichž předmětem je příjem.

¹⁶ Autorské právo jsou daná konkrétní práva (oprávnění), jež náleží autorovi k dílu, které svou tvůrčíduševní činností vytvořil; zjednodušeně řečeno – právo autora ke svému dílu
K znakům a charakteristice autorského práva viz část 1, kapitola 1.1

2.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

A) SUBJEKT DANĚ

Poplatníky, neboli subjekty této daně, jsou podle §2 odst. 2 ZDP všechny fyzické osoby, které mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují a mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Teorie nazývá tyto poplatníky **rezidenti** a jejich příjmy jako celosvětové. Poplatníci, kteří nesplňují tyto podmínky nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR podle §22 (§2 odst.3 ZDP). V daňové teorii se tito poplatníci nazývají **nerезidenti**. V této kapitole se budu zabývat zdaněním příjmů poplatníků, kteří nepodléhají žádné mezinárodní smlouvě a kteří nemají žádné příjmy ze zahraničí.

B) ZDANITELNÉ PŘÍJMY

V případě příjmů fyzických osob z autorských práv a práv jim příbuzných je třeba nejdřív zkoumat, zda-li vůbec jsou tyto příjmy předmětem daně z příjmů fyzických osob.

Předmětem daně z příjmů fyzických osob podle §3 odst. 1 ZDP jsou **příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků** (§6 ZDP), **příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti** (§7 ZDP), **příjmy z kapitálového majetku** (§8 ZDP), **příjmy z pronájmu** (§9 ZDP) a **ostatní příjmy** (§10 ZDP), přičemž příjmem je podle §3 odst. 2 ZDP jak příjem peněžní, tak příjem nepeněžní. Tento pozitivní výčet je v §3 odst. 4 ZDP dále doplněn i negativním výčtem, tj. vyjmenováním těch příjmů, které předmětem daně z příjmů nejsou. Z pozice příjmů z autorských práv a práv jim příbuzných je důležité jejich zařazení do jedné z těchto skupin, v pořadí od §6 až po §10. Při pohledu na jednotlivé skupiny příjmů podle výše uvedených ustanovení ZDP je patrné, že příjmy z autorských práv a práv jim příbuzných lze subsumovat jen pod §6, 7, případně i pod §10 ZDP.

Nevyhnutelným předpokladem k vzniku příjmů z majetkových autorských práv je užití autorského díla upravené zejména v §12 AZ. V této souvislosti nelze ovšem opomenout ustanovení §30 a násl. AZ o volném užití autorského díla a zákonné licenci. Volným užitím rozumí AZ užití autorského díla fyzickou osobou pro osobní potřebu za podmínky, že rozmnoženina zhotovená pro osobní potřebu nesmí být použita k jinému účelu. Za volná užití díla není třeba souhlasu autora ani zaplacení odměny. Volné užití se ovšem nevztahuje na zhotovení rozmnoženiny počítačového programu, elektronické databáze či napodobeniny architektonického díla.

Nezanedbatelné příjmy může autor získat i využitím tzv. **jiných majetkových práv** způsobem uvedeným v §25 odst. 1 a §24 odst. 1 AZ.

Podle §24 odst. 1 AZ je-li originál díla uměleckého, který jeho autor převedl do vlastnictví jiné osoby, dále prodáván za kupní cenu, která činí 1 500 EUR a více, a jestliže se takového prodeje jako prodávající, kupující nebo zprostředkovatel účastní provozovatel galerie, dražebník nebo jiná osoba, která soustavně obchoduje s uměleckými díly (obchodník), **má autor** v souvislosti s každým opětným (dalším) prodejem díla **právo na odměnu stanovenou v příloze AZ**. Jedná se o situaci, kdy je originál uměleckého díla dále prodáván (tedy **z vlastnictví třetí osoby na osobu další**). V tomto případě stanoví AZ jako subjekty povinné platit odměnu kolektivnímu správci osobu prodávajícího a obchodníka společně a nerozdílně. Právo na odměnu za následný prodej je právem povinně kolektivně spravovaným (§96 odst. 1 písm. a) bod 5 AZ). Výše a způsob výpočtu autorské odměny za následný prodej je stanoven v bodu 1 přílohy AZ. Výše autorské odměny se stanoví jako procentní podíl z kupní ceny. Autorský zákon stanoví, že kupní cenou se rozumí cena bez daně z přidané hodnoty. Právo na odměnu podle § 24 odst. 1 AZ se nevztahuje na díla architektonická vyjádřená stavbou, díla užitého umění, nesplňují-li znaky originálu uměleckého díla, a rukopisy skladatelů a spisovatelů, a dále na první opětný prodej, pokud prodávající získal originál uměleckého díla přímo od autora méně než tři roky před takovým opětným prodejem a kupní cena originálu díla při opětném prodeji nepřesahuje 10 000 EUR.

Podle ustanovení §25 odst. 1 AZ **má autor právo na odměnu** v souvislosti s rozmnožováním jeho díla pro osobní potřebu fyzické osoby a vlastní vnitřní potřebu právnické osoby či podnikající fyzické osoby pomocí přístroje k zhotovování tiskových rozmnoženin na papír nebo podobný podklad, anebo pro osobní potřebu fyzické osoby na podkladě zvukového, zvukově obrazového nebo jiného záznamu či rozhlasového nebo televizního vysílání jejich přenesením pomocí přístroje na nenahrané nosiče záznamu. AZ stanoví v §25 odst. 2 celou řadu subjektů povinných platit odměny příslušnému kolektivnímu správci, který je pak dále rozděluje mezi autory způsobem podle §104 AZ. Příjmem autora v tomto případě je tedy určitá vypočtená částka – odměna od kolektivního správce. Takto získaný příjem autora lze následně zařadit do některé ze skupin příjmů podle ZDP. Předpokladem získání odměny je, aby byl autor přihlášen k evidenci u kolektivního správce, k čemuž je ve většině případů povinen ze zákona (§96 odst. 1 AZ).

Jako demonstraci praktického využití §25 AZ uvedu příklad, kdy poskytovatel kopírovacích služeb (tj. osoba povinná platit příslušnému kolektivnímu správci odměnu podle §25 odst. 2) může bez souhlasu autora autorského díla zhotovit na objednávku zákazníka tiskovou rozmnoženinu tohoto díla. Poskytovatel kopírovacích služeb však musí řádně a včas uhradit odměnu kolektivnímu správci, který pak dále rozděluje příjmy z těchto odměn mezi evidované autory.

Příjem autora získaný výše popsaným způsobem je realizací jeho práva na náhradní odměnu. *Toto právo je za cenu jisté nepřesnosti koncipováno nikoli jako právo na odměnu za užití, resp. reálné pořízení dané rozmnoženiny, ale jako právo na odměnu za vytvoření či získání možnosti a podmínek pro pořizování takovýchto rozmnoženin.*¹⁷

C) OSVOBOZENÍ OD DANĚ

Bez ohledu na příslušnost příjmu do konkrétní skupiny příjmů, je třeba nejdříve zkoumat, jestli není příslušný příjem osvobozen od daně podle §4 ZDP. Daňové osvobození znamená, že určitý poplatník je osvobozen od platební povinnosti. **Dani zásadně podléhá, ale z důvodů stanovených v zákoně je v daném případě od daně osvobozen.**

¹⁷ J. Kříž, I. Holcová, V. Křestánová, Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/ str. 116

Podle §4 odst. 1 písm. zb) ZDP jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy plynoucí ve formě povinného výtisku na základě zvláštního právního předpisu a ve formě autorské rozmnoženiny, v počtu obvyklém, přijaté v souvislosti s užitím předmětu práva autorského nebo práv souvisejících s právem autorským. *První část tohoto ustanovení - příjmy plynoucí ve formě povinného výtisku na základě zvláštního právního předpisu – je právně bezpředmětná, neboť žádný zvláštní zákon neukládá povinnost nakladatele distribuovat libovolné fyzické osobě povinný výtisk, taková povinnost je zvláštním zákonem uložena pouze vůči právníckým osobám – a naopak oprávnění obdržet povinný výtisk podle zvláštního zákona mají pouze osoby právnícké, proto fyzická osoba nemůže mít nepeněžní příjem plynoucí ve formě povinného výtisku na základě zvláštního právního předpisu. Zde se jedná spíše o situaci, ke které by v budoucnu mohlo dojít. Pro autory – fyzické osoby je praktické daňové osvobození příjmu v podobě autorských výtisků obdržených v obvyklém počtu od nakladatelství resp. vydavatelství.*¹⁸ Zvláštním zákonem se pro tento případ rozumí zákon č. 37/1995 Sb., o neperiodických publikacích, ve znění zákona č. 320/2002 Sb., zákon č. 257/2001 Sb., o knihovnách a podmínkách provozování veřejných knihovnických a informačních služeb a zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech s právem autorským souvisejících a o změně některých zákonů. Další jednotlivá osvobození od daně jsou v ZDP upraveny u jednotlivých skupin příjmů.

D) PŘEDMĚT DANĚ

I. Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků

U příjmů ze závislé činnosti podle §6 odst. 1 ZDP je nutné odlišit od osoby poplatníka osobu plátce, kterou může být jak fyzická tak právnícká osoba. Plátcem je tedy ten, kdo pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Podle §6 odst. 2 se poplatníkem rozumí zaměstnanec a plátcem zaměstnavatel.

¹⁸ P. Pelech, V. Pelc, Daň z příjmů, komentář, /ANAG 2007/ str. 80, 81

Příjmy ze závislé činnosti jsou:

- a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,
- b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů,
- c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Příjmy podle §6 odst. 1 ZDP se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové.

Právním poměrem podle §6 ZDP nemusí být pouze smlouva pracovní podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Tato skutečnost může vyvolat v praxi potíže ohledně rozlišení mezi příjmy ze závislé činnosti a příjmy z podnikání či ostatními příjmy. Není neobvyklé, že se takto vzniklými spory zabývají i soudy. **Ústavní soud** v usnesení ze dne 6. prosince 2001 sp. zn. III. ÚS 410/01 ve věci ústavní stížnosti R.F.P., s.r.o., proti rozsudku Krajského soudu v Plzni z 20.3. 2001, jímž byly zamítnuty stěžovatelčiny žaloby proti rozhodnutím finančních orgánů, kterými byla stěžovatelce předepsána daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků řešil obdobný spor zařazení příjmů do skupin podle ZDP. Proti zmíněným rozhodnutím finančních orgánů podala stěžovatelka správní žaloby ke krajským soudům.

Stěžovatelka v žalobách namítala, že finanční orgány nesprávně posoudily smlouvy uzavřené s jednotlivými pracovníky, které jim stěžovatelka poskytla za účelem vydání platebních výměrů. V těchto smlouvách bylo uvedeno, že se jedná o „smlouvy o vytváření uměleckých děl

a speakrovských výkonů“ ve smyslu zákona č. 35/1965 Sb., autorského zákona; i z tohoto důvodu považovala stěžovatelka smlouvy za inominátní podle §51 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, a ne za pracovněprávní smlouvy, jak je nakonec ohodnotily finanční úřady.

Stěžovatelka své stanovisko opřela o argumenty, že i když ustanovení smlouvy obsahovala i formulace vlastní zákonu č. 262/2006 Sb., zákoník práce, po formální stránce se nejednalo o typickou pracovněprávní smlouvu a dále, že *v předmětných smlouvách byl dohodnut předmět plnění jako závazek vytvářet pro navrhovatelku podle jejích potřeb a dispozic umělecká díla (rozhlasové pořady) a umělecké výkony jako moderátor, speaker pořadů a taky, že z předmětu činnosti vyplývá, že ji nelze považovat za běžnou činnost, neboť tuto činnost je schopna vykonávat pouze osoba s výjimečným talentem a schopnostmi a po dobu platnosti smlouvy je navrhovatelka ve své podstatě vlastníci fyzických a psychických schopností této osoby.*¹⁹ Tyto skutečnosti vedly stěžovatelku k tomu, aby odměny vyplacené pracovníkům podřadila pod ustanovení §7 odst.1 ZDP, tedy pod příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.

I přesto krajský soud rozhodl, že práce pracovníků stěžovatelky je pro účely daňového řízení činností závislou a je proto nutné subsumovat odměny za tuto práci pod ustanovení §6 odst. 1 ZDP. *Bylo zjištěno, že odměny za provedenou práci jsou stanoveny hodinovou sazbou, za práci o sobotách a nedělích se poskytují příplatky, odměny jsou vypláceny souhrnně za celý předcházející měsíc, v měsíci prosinci pak byly vypláceny zvláštní odměny za celý kalendářní rok. Ve smlouvách se pracovníci zavázali, že budou vytvářet „umělecká díla“ podle časových dispozic navrhovatelky a v případech, že měl pracovník stanovenou pravidelnou provozní dobu, byl povinen tuto stanovenou dobu dodržovat; dále po odpracování jednoho roku byly pracovníkům poskytovány přestávky v práci v rozsahu dovolené na zotavenou, mezi povinnosti pracovníků patřily např. povinnost řídit se organizačním řádem navrhovatelky a pokyny jejího ředitele, dodržovat právní a jiné předpisy k zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, účastnit se školení či jiných podobných akcí uložených společností atd.*²⁰

19 <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=39700&pos=1&cnt=1&typ=result>, usnesení ÚS, sp.zn. III.ÚS 410/01

20 <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=39700&pos=1&cnt=1&typ=result>, usnesení ÚS, sp.zn. III.ÚS 410/01

Po včasém podání ústavní stížnosti stěžovatelkou Ústavní soud odmítl stížnost jako neopodstatněnou a ztotožnil se s názorem finančních orgánů a Krajského soudu, že *rozhodující pro posouzení, zda se v souzeném případě jedná o závislou činnost je to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti ve smyslu citovaného zákona, nikoliv to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Z odůvodnění napadeného rozsudku je pak zřejmé, že činnost vykonávaná na základě předmětných smluv měla znaky závislé činnosti ve smyslu ust. §6 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*²¹

Z výše uvedeného plyne, že podřazení smlouvy pod občanský anebo i obchodní zákoník není překážkou k tomu, aby činnost vykonávaná podle této smlouvy byla chápána jako závislá činnosti pro účely daňového řízení. Rozhodující je obsah smluv, tj. skutečný vztah mezi smluvními stranami. Ze smlouvy musí být zřejmé, že poplatník je povinen vykonávat práci podle pokynů, příkazů plátce. V případě existence smlouvy splňující tyto podmínky se plátce nemůže zbavit svých povinností zaměstnavatele (např. srážení a odvádění pojistného na sociální zabezpečení).

Autorský zákon v §58 odst.1 upravuje **tzv. zaměstnanecké autorské dílo** vytvořené autorem (zaměstnancem) ke splnění jeho povinností vyplývajících z pracovněprávního či služebního vztahu k zaměstnavateli nebo z pracovního vztahu mezi družstvem a jeho členem. Zaměstnavatel vykonává svým jménem a na svůj účet autorova majetková práva k takto vytvořenému dílu, není-li sjednáno jinak (autorova výlučná osobnostní práva zůstávají nedotčena). Z tohoto ustanovení AZ je zřejmé podřazení takto získaného příjmu zaměstnancem pod §6 odst.1 ZDP. *Vytvoření díla při plnění pracovních povinností neznamena, že musí být v pracovní smlouvě či dohodách přímo sjednáno, že zaměstnanec vytváří nebo bude vytvářet autorská díla.*²²

Je třeba mít ovšem na paměti §58 odst.6 AZ, který dispozitivně stanoví vůči zaměstnavateli právo autora zaměstnaneckého díla na přiměřenou dodatečnou odměnu, jestliže se mzda nebo jiná odměna vyplacená autorovi zaměstnavatelem dostane do zjevného nepoměru

21 <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=39700&pos=1&cnt=1&typ=result>, usnesení ÚS, sp.zn. III.ÚS 410/01

22 Marie Šebelová, Autorské právo, zákon, komentáře, vzory a judikatura, /Computer Press a.s. 2007/ str. 97

k zisku z využití práv k zaměstnaneckému dílu a významu takového díla pro dosažení takového zisku. Takto určená odměna, jako i případná odměna za autorské dílo vytvořené zaměstnancem mimo pracovněprávní vztah, bude podléhat zřejmě režimu zdanění podle §7 ZDP.

Pokud zaměstnanec vytvoří pro zaměstnavatele dílo na objednávku – nikoli tedy v pracovním poměru, pak jej zaměstnavatel bude moci použít jen k účelu, který bude plynout ze smlouvy. U děl uvedených v §58 odst.7 AZ, tj. u počítačových programů, databází a kartografických děl je úprava odchýlná – tj. i v případě, jsou-li vytvořeny autorem na objednávku, je objednatel na základě nevyvratitelné zákonné domněnky v postavení zaměstnavatele ve smyslu §58 AZ; pro tato díla platí tedy v plném rozsahu ustanovení §58 AZ, nikoli ustanovení §61 AZ.

Ustanovení § 59 AZ definují **tzv. kolektivní dílo** jako dílo, na jehož tvorbě se podílí více autorů, které je vytvářeno z podnětu a pod vedením fyzické nebo právnické osoby a uváděno na veřejnost pod jejím jménem, přičemž příspěvky zahrnuté do takového díla nejsou schopny samostatného užití. Kolektivní dílo je dílem zaměstnaneckým, a to i byla-li vytvořena na objednávku. Příjmy z kolektivních děl budou zdaněny podle obsahu jednotlivých vztahů. Osoby, které jsou pod vedením fyzické osoby, budou vždy zdaněny podle §6 odst. 1 písm. a) ZDP.

Dalším zvláštním dílem definovaným v ustanovení §60 AZ je **tzv. školní dílo**, jenž je dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení. Jeho příjmy však nebudou podléhat §6 ZDP, protože vztah mezi autorem školního díla a školou není založen na úplatném základě. I když autor školního díla je povinen dbát příkazů plátce, není dílo vykonáváno pro školu. Příjmy z užití nebo z licence k takovému dílu budou podléhat zdanění podle §7 odst. 2 ZDP.

Negativní výčet příjmů, které nespádají do skupiny příjmů ze závislé činnosti (§6 odst. 7 ZDP), stejně jako zvláštní osvobození od daně (§6 odst.9 ZDP), jsou právně irelevantní z pohledu problematiky příjmů z autorského práva a práv s ním souvisejících.

Ustanovení §6 odst.10 ZDP vymezuje, které příjmy patří mezi funkční požitky. Opět, z pohledu příjmů z autorského práva a práv s ním sou-

visejících, je aplikace této skupiny příjmů okrajová. K této problematice se pouze zmíním o výjimkách z ochrany podle práva autorského ve veřejném zájmu dle AZ. Tento v §3 stanoví, že ochrana poskytnutá AZ se nevztahuje na úřední dílo (např. právní předpis, veřejnou listinu apod.) a na úřední návrh úředního díla, jako i politickou řeč a projev pronesené při úředním jednání.

II. Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

Příjmy z podnikání jsou podle §7 odst.1 ZDP

- a)** příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství,
- b)** příjmy ze živnosti,
- c)** příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů,
- d)** podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Ustanovení §7 odst. 2 ZDP upravuje příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, ale jen v případě, že tyto příjmy nepatří do jedné ze skupin příjmů uvedených v §6 ZDP.

Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti jsou

- a)** příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,
- b)** příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů,
- c)** příjmy znalce, tlumočnicka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele kolektivních a hromadných smluv podle autorského zákona, rozhodce za činnost podle zvláštních právních předpisů
- d)** příjmy z činnosti insolvenčního správce, včetně příjmů z činnosti předběžného insolvenčního správce, zástupce insolvenčního správce, odděleného insolvenčního správce a zvláštního insolvenčního správce, které nejsou živností ani podnikáním podle zvláštního právního předpisu.

Využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti autorem díla je podnikáním ve smyslu zákona č. 513/1991, obchodní zákoník. Podle §2 odst.1 obchodního zákoníka je podnikání soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Není ovšem podnikáním živnostenským, protože patří do výčtu činností, které živnostenský zákon vylučuje ze své působnosti v §3 a 4 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. Ačkoli vyloučené činnosti jsou vždy podnikáním ve smyslu obchodního zákoníku, *ale nejsou živností, subjekt, který se jimi zabývá, nemusí být podnikatelem ve smyslu §2 odst. 2 obchodního zákoníku, jestliže příslušná činnost není podřízena zvláštní zákonné úpravě.*²³ Dále pod pojmem „příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů“ v §7 odst. 1 písm. c) ZDP má zákonodárce na mysli například příjmy upravené zákonem č. 85/1996 Sb., o advokacii, č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, č. 254/2000 Sb., o auditorech, č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti, č. 417/2004 Sb., o patentových zástupcích.

Z výše uvedeného plyne, že příjmy fyzických osob z autorských práv a práv jim příbuzných nelze řadit do skupin příjmů podle §7 odst.1. Je ovšem možné je zahrnout mezi příjmy stanovené v §7 odst.2 písm. a) ZDP. *Za příjmy podle tohoto ustanovení se také považují autorské odměny plynoucí na základě licenčních smluv podle AZ, a to i příjmy herců, zpěváků, hudebníků, tanečníků a jiných osob spoluúčinkujících, které představují, zpívají, hrají, recitují nebo jinak provádějí literární nebo umělecké dílo a příjmy autorů počítačových programů – a to vše za předpokladu, že se nejedná o příjem podle §6 ZDP.*²⁴

Vyvíjí-li autor **počítačový program** po několika let v celé řadě verzí, pak příjmy z autorské odměny za první verzi programu jsou příjmy toho zdaňovacího období, kdy je obdržel. *V případě, že poplatník pokračuje v činnosti a verze programu byla zdokonalena, pak se jedná rovněž o příjmy podle §7 odst.2 písm. a) ZDP a předchozí verze se považuje za přípravný materiál vytvořený v procesu tvorby a vývoje.*²⁵

23 I. Pelikánová, Obchodní právo, /ASPI 2005/ str. 238-239

24 P. Pelech, V. Pelc, Daň z příjmu, komentář, /ANAG 2007/ str. 168-169

25 M. Sobotová, Daňové chyby a problémy 2002 - Daň z příjmů fyzických osob, /Grada 2002/ str. 70

III. OSTATNÍ PŘÍJMY

Ostatními příjmy, pokud nejde o příjmy podle §6 až 9 ZDP, jsou zejména ty, jenž jsou uvedeny v § 10 odst.1 ZDP. Podmínkou je, aby při těchto příjmech docházelo ke zvýšení majetku. Do skupiny příjmů z příležitostných činností podle §10 odst.1 písm.a) ZDP nelze řadit autorské odměny z příležitostně vykonávané literární a umělecké činnosti – ty patří pod §7 ZDP. Příjmy z autorských odměn tudíž nikdy nemohou být ostatními příjmy podle §10 ZDP a to ani v případě, že jsou náhodilé. Příjmy relevantní z pohledu autorského práva, jenž lze zařadit do skupiny ostatních příjmů, jsou příjmy ze zděděných práv z průmyslového a jiného duševního vlastnictví, včetně práv autorských a práv příbuzných právu autorskému podle §10 odst. 1 písm. d) ZDP. Zdědí-li osoba majetková autorská práva, má poplatník (dědic) po dobu jejich existence podle AZ povinnost zdanit příjmy z těchto práv plynoucí. V uvedeném případě se tedy jedná o příjmy dědiců, nikoli autorů.

Tyto příjmy, jenž jsou předmětem daně z příjmů podle ZDP, ovšem nelze zaměňovat s předmětem daně dědické, kterým je pohledávka ve formě nároku na odměnu za realizované autorské dílo, a která podléhá zdanění podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (viz níže).

Na tomto místě je nutné připomenout autorským zákonem upravenou dobu trvání majetkových práv. Ustanovení §27 odst. 1 AZ stanoví obecnou zásadu pro trvání majetkových práv, a to, že pokud AZ nestanoví jinak, majetková práva trvají po dobu autorova života a 70 let po jeho smrti. Po tuto dobu je poplatník tedy zavázán platit daně z příjmů podle §10 odst. 1 písm. d) ZDP. Uplyne-li tato doba, může dílo volně užit (bezúplatně a bez svolení) každý bez dalšího, z čehož můžeme usuzovat, že dědic majetkových autorských práv již pak dále není povinen zdaňovat příjmy podle §10 odst. 1 písm. d) ZDP. Smrt dědice ještě před uplynutím sedmdesáti let od smrti autora je pro nového dědice majetkových práv, z pohledu běhu této doby, irelevantní.

E) ZÁKLAD DANĚ

Podmínkou pro vlastní výpočet daně je určení základu daně. **Základem daně je částka**, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období (kalendářní rok) přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle §6 až 10 ZDP není stanoveno jinak. Základem daně je i součet dílčích základů daně, které se zjišťují u jednotlivých druhů příjmů fyzické osoby za příslušné zdaňovací období, plynou-li poplatníkovi v tomto období souběžně dva nebo více druhů příjmů podle §6 až 10 ZDP (§5 odst. 1 ZDP). Výdaje se uplatňují buď v prokázané výši nebo paušálními částkami, které jsou stanoveny v ZDP. Do základu daně se nezahrnují příjmy osvobozené od daně a příjmy, pro které je dále stanoveno, že se z nich daň vybírá zvláštní sazbou daně podle §36 ZDP ze samostatného základu daně (§5 odst. 5 ZDP). Pro zjištění základu daně se u poplatníka, jenž vede účetnictví, vychází z výsledků hospodaření podle §23 odst. 2 písm. a) ZDP a u poplatníka, jenž účetnictví nevede, se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji podle §23 odst. 2 písm. b) ZDP.

Vypočítaný základ daně se sníží o tzv. nezdanitelné části základu daně, které jsou uvedeny v §15 ZDP; dále lze odečíst od základu daně tzv. položky odčitatelné od základu daně podle §34 ZDP, případně poplatník může využít slevy na dani podle §35 až 35d ZDP, o které se snižuje již vypočtená daň, nikoli základ daně.

Jednou z forem **nezdanitelných částí základu daně** podle §15 odst. 1 ZDP je i odpočet darů poskytnutých subjektům vyjmenovaných v témž ustanovení. Půjde zejména o dary obcím, krajům, právnickým osobám na území ČR, organizačním složkám státu apod. Ze znění tohoto ustanovení plyne, že darem nemusí být pouze peněžitý dar, ale i dar ve formě například nepeněžitého nehmotného statku. Tato možnost snížení základu daně je výzvou i pro autory a výkonné umělce, jenž mohou například poskytnout bezplatně umělecké dílo škole nebo podobnému zařízení. Zákon dále stanoví omezení v rozsahu darů, a to v podobě horní hranice úhrnné hodnoty darů v zdaňovacím období ve výši 10% ze základu daně a zároveň dolní hranice ve výši 2% ze základu daně, případně v celkové hodnotě 1 000 Kč za zdaňovací období.

Částky, jenž jsou předmětem **slev na dani** uvedených v §35ba a 35c ZDP doznaly změn s účinností od 1.1. 2008. Jedná se konkrétně o zvýšení slevy na dani s vazbou na osobu poplatníka a daňového zvýhodnění na dítě. Toto zvýšení je vyvoláno přechodem na jednotnou sazbu daně z příjmů fyzických osob ve výši 15% a následné potřeby zachovat sociální spravedlnost u všech příjmových skupin poplatníků.

S ohledem na **zrušení §14 ZDP** s účinností od 1.1. 2008 již nelze ve zdaňovacím období pro rok 2008 využít možnosti rozdělení příjmů z autorské odměny ke zdanění na více zdaňovacích obdobích. Existence tohoto ustanovení by byla nadbytečná vzhledem k zavedení jednotné sazby daně z příjmů fyzických osob. Jeho funkcí v době uplatňování daňové progresy při výpočtu daně totiž bylo ovlivňování výše daně ve prospěch poplatníka.

Podstatnou úlevou pro autory a výkonné umělce znamená i **zrušení ustanovení o minimálním základu daně** s účinností od 1. 1. 2008, jenž znamenalo břemeno hlavně pro drobné podnikatele s nízkými příjmy. Minimální základ daně stanovil povinnost poplatníka uhradit určitou výši daně i přesto, že jeho dosažený základ byl nižší nebo výsledek jeho činnosti byla ztráta.

Dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků jsou nově, po přijetí zákona č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, s účinností od 1.1. 2008, příjmy podle §6 odst.1 a odst. 10 ZDP, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe (§6 odst.13 ZDP). *S ohledem na zavedení výpočtu daně z příjmů ze závislé činnosti z hrubé mzdy zvýšené o zákonné pojistné, které je povinen platit zaměstnavatel sám za sebe, ruší se daňové osvobození zákonného sociálního a zdravotního pojištění, které je podle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnavatel z příjmů zaměstnance. Zákonné pojistné placené zaměstnavatelem není chápáno jako příjem zaměstnance. Pojistné placené zaměstnavatelem lze proto charakterizovat jako fiktivní částku, o kterou se zvýší základ daně zaměstnance pouze pro účely výpočtu zálohy na daň a daně.*²⁶

26 P. Vlach, Z. Rylová, Reforma daní z příjmů od roku 2008, /Sagit 2007/ str. 8

Pro ilustraci změn po novelizaci ZDP zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů s účinností od 1. 1. 2008, ať slouží následující tabulka a její popis:

zdanění měsíční mzdy ve výši 30 000 Kč u svobodného bezdětného zaměstnance – autora v roce 2007 a 2008:

Popis	Výpočet	2007 (Kč)	2008 (Kč)
měsíční hrubá mzda		30 000	30 000
vyměřovací základ pojistného	řádek (ř.) 1	30 000	30 000
soc.poj.zaměstnanec	8,0 % z ř. 2	2 400	2 400
zdrav.poj.zaměstnanec	4,5 % z ř. 2	1 350	1 350
soc.poj.zaměstnavatel	26 % z ř. 2	7 800	7 800
zdrav.poj.zaměstnavatel	9 % z ř. 2	2 700	2 700
základ daně	viz vysvět. dále	26 250	40 500
základ po zaokrouhlení	z ř. 7	26 300	40 500
záloha na daň podle §38h ZDP	z ř. 8	4 776	6 075
sleva na dani	§35ba odst.1	600	2 070
záloha na daň po slevě	ř. 9 – ř. 10	4 176	4 005
k výplatě	ř. 1- ř. 3 – ř.4 – ř. 11	22 074	22 245

Základ daně na ř. 8 jsme vypočetli podle vzorců : v roce 2007 jako: ř. 1 – ř. 3 – ř. 4 a v roce 2008 jako: ř.1 + ř. 5 + ř. 6. Z výpočtu plyne, že i když je daňové zatížení zaměstnance v roce 2008 vyšší než v roce 2007, přesto získá v přepočtu na čistou mzdu o 171 Kč více, a to vlivem zvýšených sazeb slev na dani.²⁷

Příjmy zúčtované nebo vyplacené zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky a příjmy od plátců daně vymezených v §38c ZDP jsou po zvýšení podle odstavce 13 §6 ZDP samostatným základem daně pro zdanění daní vybíranou srážkou sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. p) ZDP, jedná-li se o příjmy podle odstavce 1 písm. a) a d) a podle odstavce 10 §6 ZDP, jejichž úhrnná výše před zvýšením podle odstavce 13 u téhož zaměstnavatele nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 5 000 Kč. To platí u příjmů zúčtovaných nebo vyplacených zaměstnavatelem, u kterého zaměstnanec nepodepsal prohlášení k dani podle § 38k odstavce 4 nebo 5 ZDP.

Dílčím základem daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti jsou příjmy uvedené v §7 odst. 1 a 2 ZDP. Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v §6 ZDP, jsou i příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných práv autorskému, a to i příjmy z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem.

²⁷ Zdroj: Ivan Brychta, Daňová a hospodářská kartotéka, ročník 16., č. 2, str. 19

Tyto příjmy jsou dílčím základem daně pouze v případě, že nepatří do výjimky stanovené v **§7 odst. 6 ZDP**. Tato výjimka se týká příjmů autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize plynoucích ze zdrojů na území ČR. Ty jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně (15%) podle §36 odst.2 písm. t) ZDP za předpokladu, že úhrn těchto příjmů nepřesáhne v kalendářním měsíci 7 000 Kč. Do momentu účinnosti zákona č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, činila tato limitní částka výši 3 000 Kč a sazba daně 10%. Srážku daně je plátce povinen provést podle §38d ZDP při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Sražením zvláštní sazby daně z autorské odměny je autor vyrovnán se zdaněním tohoto příjmu a proto již výši těchto zdaněných autorských odměn srážkovou daní nezahrnuje do daňového přiznání. Pochopitelně autor nemůže uplatnit k těmto příjmům žádné výdaje, což může být pro něj značně nevýhodné. Podle důvodové zprávy Ministerstva financí k návrhu zákona č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů je důvodem zvýšení limitu u příjmů z autorských odměn z 3000 Kč na 7000 Kč, které jsou zdaňovány srážkou daně podle §36 ZDP na straně plátce, zjednodušení praxe.

Obecným cílem změny zdanění příjmů fyzických osob je snížit daňové zatížení pro všechny příjmové skupiny u fyzických osob. Můžeme konstatovat, že v případě autorů s malými autorskými odměnami podle §7 odst. 6 ZDP se však tato změna minula účinkem. Důvodem je fakt, že se tyto příjmy autorů zdaní zvláštní sazbou daně, která novelizací vzrostla z 10% na 15%, ale zároveň si autoři nemůžou uplatnit žádné náklady. Pokud by tedy náklady měly činit např. 40%, pak autor v případě měsíčního příjmu 7 000 Kč prodělá 420 Kč.

Může nastat situace, že plátce vyplatí autorovi autorskou odměnu na začátku měsíce ve výši nižší než 7 000 Kč. Řádně ji zdaní a příslušnou částku vyplatí autorovi. Autor však později v průběhu tohoto měsíce obdrží od plátce další autorskou odměnu. Součet obou odměn před jejich zdaněním činí ale víc než 7 000 Kč. V tomto případě se daň z druhé odměny již srážet nebude a daň sražená z první odměny by měla být autorovi vrácena.

Fyzická osoba, která podává daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v kterém zahrne autorské odměny ke zdanění do dílčího základu daně podle §7 odst.3 ZDP, může k těmto příjmům uplatnit buď výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů anebo paušální výdaje ve výši 40% z dosažených příjmů podle §7 odst. 7 písm. d) ZDP. Povinné sociální a zdravotní pojištění nesníží základ daně, tj. poplatníci podle §7 ZDP nemůžou s účinností od 1.1. 2008 uplatnit ve výdajích toto povinné pojištění. Tím dojde k rozšíření základu daně u těchto osob, bez ohledu na to, jakou formou uplatňují výdaje. *U těch, kteří uplatňují skutečné výdaje, se bude jednat o nedaňový výdaj, u těch, kteří uplatňují výdaje příslušným procentem z příjmů, nebude možné o zaplacené pojištění snížit základ daně.*²⁸ Pojištění, které hradí zaměstnavatel sám za sebe si i nadále může započítat do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pro ilustraci praktického dosahu novelizace účinné od 1.1. 2008 poslouží následující tabulka²⁹ :

Položka	2007 (Kč)	2008 (Kč)
zdanitelné příjmy podle §7 za rok	800 000	800 000
paušální výdaje ve výši 50% z příjmů	400 000	400 000
zaplacené zákonné pojištění	30 000	30 000
základ daně	370 000	400 000
daň	70 912	60 000
základní sleva na dani	7 200	24 840
daň po slevě	63 712	35 160

Pokud se autor rozhodne uplatňovat skutečně vynaložené výdaje, bude se nejdříve muset rozhodnout mezi **vedením účetnictví** anebo **daňovou evidencí**. Institut daňové evidence byl vložen do ZDP novelou č. 438/2003 Sb., která je důsledkem zrušení jednoduchého účetnictví. *Podstatou je, že oba systémy jsou založeny na stejném principu, tzn. stanovení základu daně podle skutečných příjmů a výdajů. Pokud bude poplatník nadále postupovat podle pravidel pro jednoduché účetnictví, bude splňovat požadavky na daňovou evidenci.*³⁰ Hlavní zásady vedení daňové evidence jsou stanoveny v §7b ZDP.

28 P. Vlach, Z.Rylová, Reforma daní z příjmů od roku 2008, / Sagit 2007/ str.14, 15

29 P. Vlach, Z.Rylová, Reforma daní z příjmů od roku 2008, / Sagit 2007/ str. 15

30 Marková H. a kol., Daňové zákony, Úplná znění pro rok 2005 / Grada Praha 2005/ str. 2

Dílčím základem daně u ostatních příjmů je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Dědici autorského práva přísluší podle ustanovení AZ právo dílo užít a právo udělit jinému licenci k takovému užití v rámci zbývající doby trvání majetkových práv po smrti autora. Jestliže by výdaje dědice byly vyšší než příjmy ze zděděných autorských práv, tak se k rozdílu nepřihlíží.

F) SAZBA DANĚ

Daň ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně (§ 15 ZDP) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34 ZDP), zao-krouhleného na celá sta Kč dolů, činí **15 %**, a to s účinností od 1.1.2008 a s účinností od 1.1.2009 12,5% (§16 ZDP).

Do účinnosti zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů platila pro zdanění příjmů fyzických osob progresivně klouzavá sazba daně ve čtyřech příjmových pásmech od 12% do 32%. Dílčí novelizace sazby daně v období do 1. 1. 2008 se týkala vesměs jen úprav v rámci klouzavě progresivního zdanění. Až nedávná novelizace ZDP přinesla s sebou radikální změnu v podobě přechodu z progresivně klouzavého zdanění příjmů fyzických osob na lineární zdanění daní v jednotné výši 15% ze základu daně, tedy zdanění bez ohledu na výši příjmů.

Uplatňování 15%-ní daně by ale logicky vedlo k nerovnoměrnému a sociálně nespravedlivému zatížení občanů s nižšími příjmy, a proto byly novelizovány i výše jednotlivých částek v případě slev na dani.

Na příjmy, které tvoří **samostatný základ daně** se použije sazba podle jiného ustanovení ZDP. O které příjmy a o jakou sazbu daně se jedná, stanoví §36 ZDP. Základem daně pro zvláštní sazbu je pouze příjem bez dalších výdajů, pokud ZDP nestanoví jinak. Základ daně se nesnižuje o nezdánitelnou část základu daně. Po přijetí zákona č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů činí zvláštní sazba **15%** nebo ojediněle **5%**.

Téměř obecně uplatnitelná 15% sazba daně z příjmů fyzických osob vede k tomu, že vybírání daně srážkou je pouze zjednodušením výběru daně bez dopadu na daňové zatížení jednotlivých skupin fyzických osob.

Možnost uplatnit daň vypočtenou na základě paušální částky podle §7a ZDP se nevztahuje na příjmy ze samostatné výdělečné činnosti podle §7 odst. 2 ZDP, a tudíž ani na autory děl podle AZ.

G) DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ, VYBÍRÁNÍ A PLACENÍ DANĚ

U příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků je plátce povinen za své zaměstnance vypočítat a srazit **zálohu na daň**. Tu stanoví ze základu pro výpočet zálohy, kterým je úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných srážkovou daní podle §36 ZDP a příjmů, které nejsou předmětem daně, snížený o částky, které jsou od daně osvobozeny, a zvýšený o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních právních předpisů ze zúčtovaných nebo vyplacených příjmů povinen platit zaměstnavatel sám za sebe (§38h odst.1 ZDP).

Částku odpovídající pojistnému a příspěvku podle zvláštních předpisů, které zaměstnavatel musí platit sám za sebe, může zaměstnavatel zahrnout do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle §24 odst. 1 písm. f) ZDP. V tomto případě se nejedná o placení pojistného zaměstnavatelem za zaměstnance. Jedná se pouze o fikci zvýšení základu daně, která nemá vliv na vyměřovací základ pro povinné pojistné u zaměstnance.

Uplatnění **slevy na dani** a **měsíčního daňového zvýhodnění při výpočtu měsíční zálohy** na dani podle §38h odst. 3 a 4 ZDP závisí na tom, jestli zaměstnanec podepíše anebo nepodepíše tzv. **prohlášení k dani** podle §38k odst. 4 ZDP za příslušné zdaňovací období. Podepíše-li zaměstnanec toto prohlášení, má nárok na uplatnění slevy na dani a daňového zvýhodnění u zaměstnavatele.

K prokázaným nezdanitelným částkám ze základu daně podle §15 ZDP a ke slevě na dani podle §35ba odst. 1 písm. b) ZDP přihlédnou plátce daně za podmínek stanovených v §38k odst. 5 ZDP až při ročním zúčtování záloh. V daňovém prohlášení poplatník prokazuje existenci skutečností, jež ho oprávnějí ke slevám a výhodám při výpočtu výše daně.

Pokud výše autorských odměn vyplacených za zdaňovací období nepřesáhne souhrnně částku 15 000 Kč a poplatník nemá jiné zdani-
telné příjmy, **nemusí podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob**. Podle §38g odst.1 ZDP je totiž povinen podat daňové přiznání každý poplatník jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z pří-
jmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Daňové přiznání je dále povinen podat i ten, jehož roční pří-
jmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 15 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu. Tyto povinnosti platí obecně pro všechny skupiny příjmů fyzických osob podle ZDP.

Daňové přiznání ale není povinen podat poplatník, jenž má příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků podle §6 ZDP pouze od jednoho anebo postupně od více plátců daně včetně doplatků mezd od těch-
to plátců (§ 38ch odst. 4 ZDP). Podmínkou je, že poplatník podepsal u všech těchto plátců daně na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani podle § 38k ZDP, a vyjma příjmů od daně osvobozených a příjmů, z nichž je vybírána daň srážkou sazbou daně podle §36 ZDP, nemá jiné příjmy podle §7 až 10 ZDP vyšší než 6 000 Kč.

Daňové přiznání je také povinen podat poplatník, kterému byly vyplaceny nebo který jiným způsobem obdržel příjmy ze závislé činnosti a nebo funkční požitky za uplynulá léta, které se nepovažovaly podle §5 odst. 4 ZDP za jeho příjmy ve zdaňovacím období, kdy byly zúčtovány plátcem daně v jeho prospěch.

2.3.2 Daň z příjmů právnických osob

A) SUBJEKT DANĚ

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu. Poplatníci, kteří mají na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze

kterého je poplatník řízen mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Od daně jsou osvobozena veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení zřízená podle zvláštního právního předpisu a ústřední banka ČR (§17 odst.1-5 ZDP).

I u zdanění příjmů právnických osob, podobně jako u osob fyzických, je patrné rozdělení na **rezidenty** a **nerezidenty**. V této kapitole se budu zabývat pouze rezidenty.

Jelikož **autorem díla může být podle AZ jen fyzická osoba**, které přináleží osobnostní a majetková práva k vytvořenému dílu, tato ustanovení jsou vzhledem k osobě autora neaplikovatelná. Autor ovšem může na základě licenční smlouvy podle AZ poskytnout nabyvateli oprávnění k výkonu práva dílo užit k jednotlivým způsobům nebo ke všem způsobům užití (viz část 1, kapitola 1.1), a nabyvatel se zaváže poskytnout autorovi autorskou odměnu. Nabyvatelem může být i právnická osoba, přičemž nabytí těchto oprávnění lze taky zahrnout do zdanitelných příjmů právnické osoby.

V oblasti autorského práva má nezastupitelné postavení **kolektivní správce autorských práv** (dále jen kolektivní správce). Jde o právnickou osobu, jenž je definována v AZ. Kolektivním správcem je ten, kdo získal oprávnění k výkonu kolektivní správy. Kolektivním správcem může být podle §97 odst. 2 AZ pouze právnická osoba se sídlem v ČR, a která přímo či nepřímo sdružuje nositele práv, které při kolektivní správě zastupuje. **Kolektivní správou** je podle AZ kolektivní uplatňování a kolektivní ochrana majetkových práv autorských a majetkových práv souvisejících s právem autorským a umožnění zpřístupnění těchto práv veřejnosti. Kolektivní správa není podnikáním. Kolektivní správce může mít tedy jen formu toho typu právnické osoby, jenž může být založena i s jiným účelem než je podnikání. **Kolektivní správce je z pohledu ZDP rezident - právnická osoba.**

B) PŘEDMĚT DANĚ

Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak (§18 odst. 1 ZDP). Za příjmy se považuje jak peněžité, tak nepeněžité plnění.

Ocenění nepeněžitého plnění se provede podle zvláštního předpisu, kterým je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Některá ustanovení §18 ZDP dále jmenují celou řadu příjmů různých druhů právnických osob, které předmětem daně nejsou. Například ZDP vymezuje v §18 odst. 3 **poplatníky, jenž jsou založeny s jiným než podnikatelským účelem** a následně určí celou řadu příjmů, jenž u těchto poplatníků nepodléhají zdanění. Paragraf 18 odst. 8 ZDP podává demonstrativní výčet těchto poplatníků s negativním vymezením, že nemůže jít o poplatníky, jenž jsou obchodními společnostmi nebo družstvy, i když byli založeny za jiným než podnikatelským účelem.

Kolektivní správce v případě, že je poplatníkem založeným s jiným než podnikatelským účelem a není obchodní společností ani družstvem, musí vždy zdaňovat i příjmy z reklam či z členských příspěvků podle §18 odst. 3 ZDP. U kolektivního správce nejsou ale předmětem zdanění příjmy uvedené v §18 odst. 4 ZDP. Půjde například o příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší.

C) OSVOBOZENÍ OD DANĚ

Osvobození od placení daně z příjmů právnických osob se nachází v rozsáhlém §19 ZDP. Za zmínku stojí ustanovení §19 odst. 1 písm. z) ZDP, kterého účinnost zákonodárce stanovil od 1.1. 2009. Jedná se o **osvobození licenčních poplatků** plynoucích společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, od obchodní společnosti nebo družstva, je-li poplatníkem v §17 odst. 3 ZDP, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU na území ČR. Pro účely tohoto ustanovení je licenční poplatek definován jako platba jakéhokoliv druhu, která představuje náhradu za užití nebo za poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného

práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl a počítačového programu (§19 odst. ZDP).

D) ZÁKLAD DANĚ

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Do příjmů se nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy osvobozené od daně. Zdaňovací období si může zvolit právnická osoba podle §17a ZDP. Pro stanovení základu daně se použijí ustanovení §23 až 33 ZDP; a dále taky ustanovení §20 odst. 2 až 6 ZDP. Paragraf 20 odst. 7 až 9 ZDP upravuje položky snižující základ daně.

Kolektivní správce vyhovující podmínkám v §18 odst. 3 ZDP, může základ daně zjištěný podle §20 odst. 1 ZDP a upravený podle §34 ZDP, snížit o 30%, maximálně však o 1 000 000 Kč za předpokladu, že použije tyto prostředky ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

E) SAZBA DANĚ

Sazba daně je lineární a činí s účinností od 1.1. 2008 **21%** (s účinností od 1.1. 2009 20%, s účinností od 1.1.2010 19%), pokud ZDP nestanoví jinak. Tato sazba se vztahuje na základ daně snížený o položky podle §34 ZDP (položky odčitatelné od základu daně) a §20 odst. 7 a 8 ZDP, který se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

Podobně jako u zdanění příjmů fyzických osob, i u právnických osob je možné využít slevy na dani podle §35, 35a a 35b ZDP, protože se jedná o společná ustanovení ZDP pro zdanění příjmů fyzických i právnických osob.

Jaká sazba daně se použije pro stanovení daně stanoví ZDP v ustanovení §21 odst. 6 ZDP, podle něhož se aplikuje ta sazba daně, jenž je účinná k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání.

2.3.3 Vybraná společná ustanovení ZDP

A) ODPISY

Společná ustanovení ZDP upravují mimojiné i výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů fyzických a i právnických osob, a to v §24 ZDP. Ty se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (§24 odst.1 věta první ZDP).

Výdaji jsou podle §24 odst.2 ZDP také **odpisy hmotného a nehmotného majetku**, jenž jsou upraveny v §26 až 32a ZDP. To znamená, že není-li některý druh majetku v §26 až 32a ZDP uveden, není hmotným ani nehmotným majetkem a nelze ho tudíž ani odpisovat daňově, způsobem definovaným v §26 až 33 ZDP.

Daňové odpisy se po novele ZDP zákonem č. 438/2003 Sb. vztahují i na kategorii nehmotného majetku a jsou podřízeny režimu ZDP. Základní vymezení nehmotného majetku je obsaženo v §32a ZDP.

Z hlediska daňové uznatelnosti nákladů souvisejících s tímto druhem majetku je třeba vycházet zejména z §32a, §24 odst.2 písm. v) bod 2 a §24 odst. 2 písm. zn) ZDP.

Pro poplatníky s povinností vést účetnictví se hodnota nehmotného majetku promítá do daňově uznatelných nákladů prostřednictvím daňových odpisů.

U poplatníků s daňovou evidencí je umožněno podle §24 odst.2 písm. zn) ZDP výdaje na pořízení nehmotného majetku promítat přímo do daňově uznatelných výdajů v plné hodnotě při pořízení.³¹

U obou typů poplatníků lze promítnout pro účely stanovení základu daně podle § 32a ZDP jen nehmotný majetek v podobě zřizovacích výdajů, nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, softwaru, ocenitelných práv a jiného majetku, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek a zároveň splňuje další podmínky stanovené v tomto ustanovení : vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok.

31 N. Bakeš a kol., Finanční právo /C.H.Beck 2006/ str. 297

Ocenitelná práva se stala samostatnou skupinou nehmotného majetku od 1.1. 2001 a jsou vymezena taky jako výsledky tvůrčí duševní činnosti, a to v případě, že jsou nabyta od jiných osob anebo vytvořena vlastní činností za účelem obchodování s nimi. Ocenitelná práva zaevidovaná do majetku od 1.1. 2004 se daňově odpisují po dobu 72 měsíců rovnoměrně s výjimkou audiovizuálních děl, která se odpisují 18 měsíců rovnoměrně. Co je vstupní cena, definuje §29 ZDP pro různé formy pořízení hmotného a nehmotného majetku (například vstupní cena u majetku pořízeného úplatně, vstupní cena u majetku pořízeného ve vlastní režii, vstupní cena u majetku získaného převodem práva, atd.).

Zvláštností při pořizování nehmotného majetku je, že může být pořízen v řadě případů jen prostřednictvím práva užívání. V tomto případě do vstupní ceny vstupuje pořizovací cena práva užívání a ZDP umožňuje tomu, kdo nabyt právo užívání za úplatu, provádět daňové odpisování, i když není skutečným vlastníkem nehmotného majetku.³² Tato úprava reaguje na zvláštní znaky a charakter nehmotných statků, jejichž neodmyslitelnou součástí jsou i práva autorská a práva související s právem autorským, u kterých je třeba mít na paměti jejich nepřevoditelnost a neocenitelnost.

2.3.4. Vztah k zahraničí v případě zdanění příjmů

Fyzickým osobám podle §2 odst. 3 ZDP a právnickým osobám podle §17 odst. 4 ZDP (nerezidenti), plyne omezená daňová povinnost, a to povinnost zdaňovat pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. O jaké zdroje příjmů na území ČR se jedná, stanoví společně pro fyzické i právnické osoby ustanovení §22 odst.1 ZDP – ten mimojiné zahrnuje i příjmy z úhrad rezidentů a příjmy z úhrad od stálých provozoven nerezidentů v případě, že se jedná i o náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému podle §22 odst. 1 písm. g) bod 2 ZDP. Tato práva se označují jako tzv. **kulturní licenční poplatky**. Plynou-li tyto příjmy

32 P. Prudký, M. Lošťák, Hmotný a nehmotný majetek v praxi, /Anag 2008/ str. 69

fyzickým osobám, jedná se o příjmy podle §7 odst. 2 písm. a) ZDP a zároveň půjde o samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15% podle §36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP.

Dále se za příjmy ze zdrojů v ČR považují i příjmy ze závislé činnosti podle §22 odst.1 písm. b) ZDP, kromě těch, označených v témž ustanovení. Z této skupiny příjmů jsou ovšem vyřazeny příjmy podle §22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP – jedná se mimo jiné i o příjmy z osobně vykonávané činnosti na území ČR v podobě veřejného vystupování umělce, bez ohledu na to, z jakého právního vztahu příjem za vystoupení plyne. Není proto podstatné, jestli je umělec zaměstnancem agentury nebo jedná samostatně.

Toto pravidlo ovšem nelze použít v souvislosti s příjmy ostatních, tzv. doprovodných osob při vystoupení umělce, u nichž se zdanění variuje podle typu právního vztahu, na jehož základě svou činnost provádějí. Vyčlenění této skupiny příjmů do samostatného písmena odstavce 1 §22 ZDP má spojitost s jejich zařazením do příjmů zdaňovaných srážkovou sazbou daně podle §36 odst. 1 ZDP.

Podmínkou zařazení příjmů do této skupiny je živé, osobní a veřejné vystoupení umělce. Ale lze sem zařadit i příjmy za opakované vysílání nahraného živého koncertu. Avšak je třeba od nich odlišit příjmy mající charakter licence, které nejsou v přímé souvislosti s osobní činností umělce.

Výše popsané příjmy podléhají v ČR zdanění podle §7 odst. 2 písm.b) ZDP a zároveň, stejně jako příjmy podle §22 odst. 1 písm. g) bod 2 ZDP, se jedná o samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15% podle §36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP.

Vytvoří-li zahraniční osoba v rámci své závislé činnosti na území ČR nebo na palubách lodí či letadel, jenž jsou provozovány daňovými rezidenty ČR (§22 odst. 1 písm. b) ZDP) autorské dílo, je odměna za toto dílo součástí příjmů ze závislé činnosti podle §6 odst. 1 ZDP. Vyměření daně a záloh na dani zaměstnavatelem se řídí stejnými pravidly jako v případě zaměstnance – rezidenta.

ZDP obsahuje i **ustanovení, jenž jsou platné pouze pro nerezidenty-fyzické osoby**. Jedná se o aplikaci slevy na dani podle §35ba odst. 1 písm a) až e) ZDP; ta je u nerezidenta možná jen v případě, že úhrn

jeho příjmů ze zdrojů na území ČR podle §22 ZDP činí nejméně 90% všech jeho příjmů, s výjimkou příjmů uvedených v ustanovení §35ba odst. 2 ZDP.

Novelizace ZDP zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů zpřísnila režim uplatnění **slevy na dani** podle §35ba odst. 1 písm. a) ZDP, protože ZDP nově stanoví, že pokud nerezident chce uplatnit slevu na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč, musí úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území ČR podle §22 ZDP činit alespoň 90% všech jeho příjmů, což do 1.1. 2008 nebylo nutné. Stejně pravidlo platí i v případě uplatnění **nezdanitelné části základu daně** podle §15 odst. 3 a 4 ZDP.

Za zmínku stojí i zvláštní osvobození od daně z příjmů fyzických osob v případě příjmů plynoucích zahraničním osobám při výkonu jejich závislé činnosti od zaměstnavatelů se sídlem nebo bydlištěm mimo území ČR, pokud časové období této činnosti nepřesáhne 183 dnů v jakémkoli období 12 měsíců po sobě jdoucích. Avšak toto osvobození se netýká příjmů ze zdrojů podle §22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP, tedy například osobní činnost umělců (§6 odst. 9 písm. f) ZDP).

2.3.5 Zamezení dvojího zdanění

Vytvoření svého vlastního daňového systému, jenž je výsledkem dlouholetého společenského a hospodářského vývoje, je vyjádřením suverénního práva každého státu. Je logické, že daňové systémy jednotlivých států se více nebo méně liší a zároveň existence každého státu je provázena vztahy s jinými státy na mezinárodní úrovni, protože ani jeden ze států neexistuje ve vakuu. Spojení těchto dvou skutečností tedy vyžaduje řešení daňových vztahů mezi jednotlivými státy na mezinárodní úrovni.

Mezinárodní kooperace v oblasti daňového práva se soustřeďuje na úpravu **mezinárodního dvojího zdanění**, které vzniká v případě, kdy tentýž předmět daně, tzn. příjem nebo majetek je opakovaně podroben zdanění stejnou nebo obdobnou daní ve dvou a více státech. Dochází tedy ke kolizi daňových předpisů těchto států. Důvodem kolize je nejčastěji skutečnost, že téměř každý stát podrobuje dani všechny

příjmy se zdrojem na svém území, bez ohledu na to, jestli má tato osoba na území tohoto státu daňový domicil anebo téměř každý stát podrobuje zdanění všechny příjmy osob fyzických s bydlištěm na jeho území a právnických osob se sídlem na jeho území bez ohledu na umístění zdrojů těchto příjmů.

Při řešení kolizních situací postupují státy na základě svých vnitrostátních právních úprav, jenž mohou být výsledkem aplikace různých metod zabránění dvojího zdanění.

Nezastupitelné místo při řešení těchto situací mají **mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění**. V současné době má Česká republika uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu resp. příjmu a majetku s více než sedmdesáti státy. Článek 10 Ústavy ČR stanoví, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, pokud k jejich ratifikaci dal souhlas parlament a je nimi ČR vázána, jsou součástí právního řádu. Platí zásada, že pokud mezinárodní smlouva obsahuje odlišnou úpravu od zákona, uplatní se znění mezinárodní smlouvy před zákonem.

Česká právní úprava vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí je postavena na ustanovení §38f ZDP. S účinností od 1.1. 2001 toto ustanovení pouze odkazuje na použitelnou metodu zamezení dvojího zdanění, která může být upravena v příslušné mezinárodní smlouvě; ta stanoví, že v některých případech smluvní stát nemůže požadovat placení daně od osoby, která podléhá v tomto státě zdanění podle vnitrostátního právního předpisu. Tyto mezinárodní smlouvy vylučují nejenom zdanění skutečné, ale i zdanění možné.

Ustanovení §38f odst. 1 ZDP se týká pouze rezidentů – fyzických a právnických osob a jejich příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí, jimiž se rozumí ty příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, snížené o související výdaje (§38f odst. 2 ZDP).

Dvojímu zdanění se nevyhnou ani **příjmy z autorských práv a práv jim příbuzných**. Vyloučení dvojího zdanění těchto příjmů je předmětem úprav téměř všech bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána. Jako příklad bilaterální smlouvy, jenž upravuje dvojí zdanění příjmů z autorských práv a práv jim příbuzných uvedu **Smlouvu mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o za-**

mezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku (dále jen Smlouva). Smlouva vstoupila v platnost dne 14. července 2003 a publikována byla dne 12. srpna 2003 pod č. 100/2003 Sb., m.s..

Smlouva v článku 12 upravuje **licenční poplatky**. Nerozlišuje platby za užití nebo za právo za užití průmyslových práv od odměn za užití práv autorských (tzv. kulturní poplatky). Obecnou zásadou je, že licenční poplatky mající zdroj v jednom smluvním státě a vyplácené rezidentu druhého smluvního státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě (článek 12, odst.1 Smlouvy).

Toto pravidlo ovšem nelze použít pokud vlastník licenčních poplatků vykonává ve smluvním státě, kde se nachází zdroj těchto poplatků svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny a zároveň právo a majetek, které dávají vznik licenčním poplatkům se vážou k této provozovně. Pokud se jedná o platby za autorská práva, jsou ve státě zdroje osvobozeny od zdanění.

Je-li **odměna za užití autorského práva** zahrnuta do **příjmů ze závislé činnosti** podle ZDP, podléhá příjem, podle článku 14 Smlouvy, zdanění ve státě, ve kterém je práce skutečně vykonávána.

Novinkou je **§6 odst. 14 ZDP**, jenž stanoví pro účely výpočtu základu daně z příjmu fyzické osoby – rezidenta příjem ze závislé činnosti vykonávané na území jiného státu, zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na pojištění povinně placené podle §6 odst. 13 a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí, ale pouze v rozsahu, v němž nebyla tato daň započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle §38f ZDP v předchozím zdaňovacím období.

Tato zásada platí v případě, že závislá činnost je vykonávána ve státě, s nímž ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, tj. i v případě SR. *Například pokud příjmy plynou ze smluvního státu a v zahraničí bude na dani zaplacená částka ve výši 50 000 Kč a z této částky se na daňovou povinnost roku 2008 započte pouze 35 000 Kč, pak o částku ve výši 15 000 Kč lze snížit základ daně za rok 2009.*³³

Pokud rezident vykonává závislou činnost na území státu, s nímž ČR nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, základ daně pro

33 P. Vlach, Z. Rylová, Reforma daní z příjmů od roku 2008, /Sagit 2007/ str. 13

výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti je zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na pojištění povinně placené podle §6 odst. 13 ZDP a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí.

Dostává-li rezident Slovenské republiky příjem ze závislé činnosti podle ZDP vykonávané na území ČR a splňuje – li podmínky podle §6 odst. 9 písm. f ZDP, je takovýto příjem od daně osvobozen.

Samostatný článek Smlouvy je věnován i činnosti umělců a sportovců. Umělec není v e Smlouvě definován, proto se bude jednat o širokou škálu osob, a výčet v odstavci 1 článku 16 Smlouvy má pouze demonstrativní charakter (zejména herci, hudebníci, atd.).

Článek 16 stanoví základní pravidlo **zdanění výsledků činnosti umělců**, a to, že příjmy, které pobírá rezident smluvního státu jako umělec vystupující veřejně a osobně na území druhého smluvního státu, budou podléhat dani v tomto druhém státě. Není podstatný vztah, na jehož základě tuto svou činnost vykonávají. Podmínkou aplikace článku 16 Smlouvy je přímé spojení mezi příjmem a veřejným vystoupením umělce v daném smluvním státě.³⁴ Kromě odměn za osobní vystoupení můžou umělci získat i platby ve formě licenčních poplatků, které se ovšem budou řídit zdaněním podle článku 12 Smlouvy .

2.4 Daň dědická a daň darovací

Daň darovací i daň dědická byly zavedeny do daňové soustavy po daňové reformě s účinností od 1.1. 1993. Patří do skupiny majetkových daní a jsou spojeny se změnou v osobě vlastníka a zároveň postihují nabytí majetku novým subjektem na základě jeho převodu anebo přechodu. Souhrnně jsou proto obvykle označovány jako **převodní daně** a jsou upraveny v rámci jednoho zákona, kterým je **zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí** (dále jen zákon).

Jak již bylo napsáno v části 1, kapitole 1.1, **obsahem autorského práva** jsou jak výlučná osobnostní, tak výlučná majetková práva autora. Výlučná majetková práva ovšem nejsou právy ryze majetkovými, neboť

34 Ing.Z.Rylová, Mezinárodní dvojí zdanění, /Anag 2005/ str.201

autor při jejich výkonu vykonává též svá osobnostní práva. Z toho plyne i další podstatný znak autorského práva, a to, že je nepřevoditelné. Osobnostní práva autora k dílu zanikají jeho smrtí, zatímco výlučná majetková práva k dílu jsou předmětem dědictví. Po smrti autora si nikdo nesmí osobovat jeho autorství k dílu.

Jelikož předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem (§6 zákona) a zároveň výlučná majetková autorská práva jsou nepřevoditelná, nelze daň darovací v případě autorského práva aplikovat. Je ovšem nutné odlišit převod výlučného majetkového práva z autora díla na jinou osobu (což není možné) od licenční smlouvy podle AZ, na jejímž základě autor díla má právo poskytnout jiné osobě oprávnění k výkonu práva dílo užít podle §46 odst.1 AZ.

Pro licenční smlouvu je typické stanovení výše autorské odměny. Smluvní strany ale můžou sjednat **bezúplatnost autorské licence** podle §49 odst. 2 písm. b) AZ. Jelikož se jedná o relativní práva ze smluvního vztahu, takto bezúplatně nabytá oprávnění již můžou být předmětem daně darovací a také v této podobě se budu jimi zabývat v následující podkapitole.

2.4.1 Daň darovací

A) SUBJEKT DANĚ

Poplatníkem daně darovací je nabyvatel – fyzická nebo právnická osoba. Daň postihuje toho, kdo je tímto nabytím obohacen. **Dárce** se stane ručitelem ze zákona v případě, že **obdarovaný** jako poplatník daň nezplatí. I dárce může být poplatníkem, a to v případě, jde-li o darování do ciziny podle §5 zákona. Důvodem je obtížná vymahatelnost daně v zahraničí.

B) PŘEDMĚT DANĚ

Předmětem daně darovací je podle §6 odst.1 zákona **bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem**. Majetkem pro účely daně darovací jsou jak nemovitosti a movitý majetek, tak jiný majetkový prospěch.

Relativní práva z licenční smlouvy podle AZ ve formě pohledávky, kterou je právo na autorskou odměnu, jsou součástí movitého majetku, tj. věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty ve vymezení podle §3 odst. 1 písm. b) zákona.

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů zpřesňuje **předmět daně darovací ve vztahu k cizině**, kdy subjektem vztahu je cizí státní příslušník nebo právnická osoba se sídlem v cizině. Pokud movitý majetek nebo jiný majetkový prospěch bude poskytnut na území ČR, bezúplatné nabytí tohoto majetku bude předmětem daně darovací, a to bez ohledu na státní příslušnost, pobyt nebo sídlo dárce či nabyvatele.

Bude-li tento majetek poskytnut mimo území ČR, předmět daně darovací vznikne za předpokladu, že nabyvatelem nebo dárce bude fyzická osoba, která je občanem ČR s trvalým pobytem v ČR nebo právnická osoba se sídlem v ČR.³⁵

Tradičním právním úkonem, na základě kterého dochází k bezúplatnému nabytí majetku, je darovací smlouva. Není ale vyloučen jiný smluvní typ (např. licenční smlouva), podmínkou bude však vždy bezúplatnost. Zákon v §6 odst. 4 stanoví, která bezúplatná nabytí majetku jsou z daňové povinnosti vyloučena.

C) OSVOBOZENÍ OD DANĚ

Zákon v §19 a 20 stanoví, kdy dochází k osvobození od daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů zavedl osvobození od daně darovací v případě bezúplatného nabytí majetku, pokud k němu dochází **mezi osobami zařazenými v I. i II. skupině** vymezených v zákoně (§19 odst. 3 zákona). V tomto

³⁵ H. Marková, Daňové zákony 2008, /Grada 2008/ str. 82

ustanovení zákonodárce použil pojem „majetek“, který v ustanoveních zákona jinak již neužívá. Zřejmě měl ale na mysli jak hmotný majetek, tak jiný majetkový prospěch ve smyslu předmětu daně darovací podle §6 odst.1 zákona.

Pro zkoumání, která právní úprava se při zdanění použije, resp. jaké osvobození bude možné použít v konkrétním případě je rozhodné, kdy nastalo bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu. Pokud se na osoby zařazené v I. a II. skupině vztahuje již právní úprava účinná od 1.1. 2008, nemusejí tyto nabyvatelé podávat daňové přiznání k dani darovací.

Pro účely výpočtu daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osoby zařazeny do tří skupin vyjadřujících vztah poplatníka k zůstaviteli, dárci (obdarovanému) nebo nabyvateli (převodci). Příbuzenským vztahům vzniklým narozením jsou na roveň postaveny vztahy založené osvojením. Podle §11 odst. 2 zákona do I. skupiny patří – příbuzní v řadě přímé a manželé, podle odst. 3 téhož paragrafu do II. skupiny patří

a) příbuzní v řadě pobočné, a to sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety,
b) manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárcem nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele.

Mezi další skutečnosti kdy dochází k osvobození od daně darovací zákon řadí také příležitostné bezúplatné nabytí jiného majetkového prospěchu, jehož hodnota nepřesahuje 3 000 Kč (§19 odst. 4 písm. d) zákona). Zákon upravuje řadu dalších důvodů osvobození.

D) ZÁKLAD DANĚ

Základem daně darovací je podle §7 odst.1 zákona **cena majetku**, který je předmětem této daně, snižena o

a) prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně,

- b) cenu majetku osvobozeného podle tohoto zákona od daně darovací (viz §19 a 20 zákona),
- c) clo a daň placené při dovozu v případě, že se jedná o movité věci darované nebo dovezené z ciziny.

Cenou majetku se myslí cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku ke dni nabytí majetku. Základ daně je zjišťován ve vlastním daňovém řízení.

Pro účely stanovení základu daně darovací se podle §7 odst. 3 zákona sčítá cena movitého majetku nabytého darováním od téže osoby týmž nabyvatelem v průběhu dvou po sobě jdoucích kalendářních roků. *Důvodem tohoto sčítání je čelit drobení darů na části s cílem nepřekročit hranici platnou pro osvobození movitého majetku nebo obejít progresivní sazby.*³⁶

D) SAZBA DANĚ

Sazba daně závisí jednak na příbuzenském či jiném vztahu poplatníka k dárci, projevující se v rozdělení poplatníků do tří skupin (viz výše), jednak k výši základu daně. Vzhledem k §19 odst.3 zákona je stanovení sazby první a druhé skupiny (§12 a 13 zákona) nadbytečné.

Sazba daně je progresivně klouzavá, přičemž začíná na hranici 7% ze základu daně, jehož výše je nižší než 1 000000 Kč. Částka takto vypočtená je konečná.

2.4.2 Daň dědická

A) SUBJEKT DANĚ

Poplatníkem daně dědické je podle §2 zákona **dědic**, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto důvodů podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, jímž bylo řízení o dědictví ukončeno. Nezáleží na tom, jestli je dědicem **fyzická** nebo

³⁶ M. Bakeš a kol., Finanční právo, /C.H.Beck 2006/ str. 335

právnícká osoba. Dědictví může připadnout i státu, a to na základě závěti anebo jako odúmrtí. V obou případech je ale stát osvobozen od placení daně.

B) PŘEDMĚT DANĚ

Předmětem daně dědické je **nabytí majetku děděním**. Dani dědické podléhají bezplatná nabytí majetku v důsledku smrti fyzické osoby, pokud k nim dochází děděním. Majetkem jsou pro účely daně dědické věci nemovité, byty, nebytové prostory, věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky, pohledávky, majetková práva a jiné majetkové hodnoty.

Jelikož **výlučná majetková autorská práva** a práva s ním související jsou majetkovými právy a zároveň nepatří do majetku, který přechází na nabyvatele v souvislosti se smrtí osoby, ale nikoliv na základě dědického práva, lze tyto zařadit do dědictví, již je předmětem daně dědické.

Předmětem daně dědické je tedy pohledávka ve formě nároku na odměnu za realizované dílo.

Pro účely určení toho, co je a co není předmětem dědické daně, je třeba pečlivě rozlišovat předmět dědictví a předmět dědické daně. Výlučná majetková práva autora jsou předmětem dědictví, a proto přecházejí v důsledku smrti autora na jeho dědice za podmínky, že právo dosud trvá a nestalo se volným podle AZ. Zároveň ale z ustanovení §26 AZ plyne, že majetková práva autora k dílu jsou nepřevoditelná, z čehož lze usuzovat i jejich neocenitelnost výslovně vyjádřenou v §17 odst. 5 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Právě kvůli těmto vlastnostem majetkových práv autorských je předmětem dědické daně pohledávka ve formě nároku na odměnu za realizované dílo, a ne majetková práva samotná. *Za nárok považuje nauka výlučně pohledávky na plnění, ať již z titulu autorské odměny, z prodeje originálu či rozmnoženiny díla, či nároky plynoucí ze zásahu do práva autorského.*³⁷

Při dalším využívání zděděných majetkových práv, z kterého získá dědic příjmy, které zvýší jeho majetek, musí dědic pamatovat na zdanění těchto příjmů podle §10 odst. 1 písm. d) ZDP.

37 J. Kříž, I. Holcová, V. Křestánová, Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/ str. 118

Zákon stanoví pravidla pro zdanění majetku získaného děděním v závislosti od občanství a pobytu zůstavitele v době smrti. Podle §3 odst. 3 zákona se daň vybírá z celého movitého majetku bez ohledu na to, zda se tento majetek nachází v tuzemsku nebo v cizině, a to za předpokladu, že zůstavitel byl v době smrti občanem ČR a měl trvalý pobyt v tuzemsku. V případě, že neměl v době své smrti trvalý pobyt v tuzemsku i když byl občanem ČR, vybírá se daň z jeho movitého majetku, který se nachází v tuzemsku. Nebyl-li zůstavitel v době své smrti občanem ČR, vybírá se daň z jeho movitého majetku, který se nachází v tuzemsku.

C) OSVOBOZENÍ OD DANĚ

Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů rozšířil okruh osob, které jsou osvobozeny od daně dědické. Od 1.1. 2008 jsou kromě osob zařazených do první skupiny (§11 odst. 2 zákona) osvobozené od dědické daně i osoby zařazené do druhé skupiny (§11 odst. 3 zákona). Zákon dále stanoví početné osvobození od dědické daně, podobně jako u darovací daně, a to v §19 a 20 zákona.

Pro přesné určení, která právní úprava se při zdanění použije, resp. jaká osvobození bude možné použít v konkrétním případě dědění autorských práv je rozhodné, kdy nastala smrt zůstavitele. Pokud se na osoby zařazené v I. a II. skupině vztahuje již právní úprava účinná od 1.1. 2008, nemusejí tito dědicové podávat daňové přiznání k dani dědické.

D) ZÁKLAD DANĚ

Základem daně dědické je **cena majetku nabytého jednotlivým dědicem** snižená o

- a)** prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly zůstavitelovou smrtí,
- b)** cenu majetku osvobozeného podle zákona od daně dědické (§19 a 20 zákona),
- c)** přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele,

- d) odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem k úkonům v řízení o dědictví a cenu jiných povinností uložených v řízení o dědictví,
- e) dědickou dávku prokazatelně zaplacenou jinému státu z nabytí majetku děděním v cizině, je-li tento majetek též předmětem daně dědické v tuzemsku.

Na rozdíl od daně darovací, základ daně dědické se určí v dědickém řízení. *Tato úprava zjednodušuje vyměřování daně, neboť správce daně nemusí sám zjišťovat cenu majetku patřícího do dědictví, ale může vycházet ze soupisu majetku pořízeného v řízení o dědictví.*³⁸

E) SAZBA DANĚ

Sazba daně dědické je **klouzavě progresivní**. Vyměření daně dědické je téměř shodné s vyměření daně darovací. Rozdíl spočívá v tom, že **výsledná částka u daně dědické se násobí koeficientem 0,5**, čímž se snižuje na polovinu. Zařazení dědiců do jednotlivých skupin podle zákona není totožné s rozdělením dědiců do skupin podle občanského zákoníku.

2.5 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je **daní nepřímou**, jenž se spojuje s příjmem při jeho upotřebení. **Plátce daně** je jiná osoba než ta, která daň skutečně nese, na kterou daň ekonomicky dopadá.

Nepřímými daněmi jsou daně, které se uvalují na spotřebu a které hradí výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny má však možnost ji přenést na jiný subjekt, především na spotřebitele. DPH je daní neutrální, protože se uplatňuje na všechny podnikatelské subjekty a na všechny podnikatelské aktivity (vyjma těch osvobozených). DPH podléhá i zboží při dovozu. Platná právní úprava DPH je obsažena v **zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších právních předpisů** (dále jen ZDPH).

³⁸ M. Bakeš a kol., Finanční právo, /C.H.Beck 2006/ str. 330

A) PŘEDMĚT DANĚ

Předmět DPH je vymezen v §2 odst.1 ZDPH jako

- a) dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Vesměs se jedná o tzv. **zdanitelná plnění**, pokud nejsou osvobozeny od daně.

Z pohledu **autorského práva** a práv s autorským právem souvisejících má význam písmeno b) ustanovení §2 odst. 1 ZDPH.

Poskytnutím služby jsou podle negativního vymezení věty první §14 ZDPH všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí. Co je dodáním zboží a převodem nemovitostí stanoví ustanovení §13 ZDPH. Dále je poskytnutím služby i převod práv, poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkové využitelné hodnoty, vznik a zánik věcného břemene a přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Převodem práv je i převod autorských práv a práv s autorským právem souvisejících.³⁹ Můžeme konstatovat, že pojem „převod práv“ z hlediska autorského práva není úplně vyhovující, protože jak již bylo výše zmíněno, autorské právo je podle AZ nepřevoditelné. Převod jak majetkových, tak osobnostních práv, již tvoří obsah subjektivního autorského práva není možný. Co ale autor může realizovat, je **licenční smlouva** podle AZ, na jejímž základě autor poskytuje nabyvateli oprávně-

³⁹ L. Pitner, V. Benda, Daň z přidané hodnoty, komentář, /Anag 2008/ str. 75

nění k výkonu práva dílo užít (licenci) k jednotlivým způsobům nebo ke všem způsobům užití, v rozsahu omezeném nebo neomezeném, a nabyvatel se zavazuje, není-li sjednáno jinak, poskytnout autorovi odměnu. Z pohledu licenční smlouvy podle AZ a vymezení služby podle ZDPH by bylo možná vhodnější řazení poskytnutí oprávnění k výkonu práva dílo užít autorem nabyvateli pod pojem „poskytnutí využití práva“, tak jako je zahrnut v §14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Je ovšem dále možné, aby nabyvatel oprávnění na základě licenční smlouvy uzavřel s dalším subjektem **podlicenční smlouvu** za podmínek stanovených v AZ, i to jen se souhlasem autora díla. V této kapitole budu ovšem dále používat spojení „převod autorského práva“ pro označení poskytnutí služby v souvislosti s právem autorským v kontextu ZDPH.

V §14 odst. 3 a 4 ZDPH jsou stanoveny další případy poskytnutí služby, které jsou chápány pro účely ZDPH jako poskytnutí služby za úplatu (tj.za předmět daně), a to i v případě, že se jedná o bezúplatná plnění. V odst. 4 téhož paragrafu ZDPH je pak uvedeno, co se rozumí poskytnutím služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.

B) SUBJEKT DANĚ

Daňové subjekty jsou vymezeny v §5 odst.1 ZDPH jako osoby povinné k dani. Tradičně jsou to **fyzické a právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost**. Nově s účinností od 1. 1. 2008 je osobou povinnou k dani i **skupina** podle §5a ZDPH.

Ekonomickou činností není jen soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, ale i soustavná činnost vykonávaná podle zvláštních právních předpisů jako nezávislá činnost. Ekonomickou činnost můžou vykonávat nejen podnikatelé, ale i osoby, jenž podnikateli sice nejsou, ale samostatně vykonávají ekonomickou činnost, například na základě autorského zákona. **Ekonomickou činností jsou tedy zřejmě kromě podnikání i další samostatné výdělečné činnosti**, pokud jsou prováděny soustavně.

Má-li být převod práva předmětem DPH, musí být realizován za úplatu, osobou povinnou k dani a v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti.

Ekonomickou činností je i **využití nehmotného majetku** za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

Za ekonomickou činnost ovšem **nelze** považovat výkon práce zaměstnance v pracovněprávním vztahu a také činnosti, které jsou zdaňovány jako příjmy, z nichž se uplatňuje zvláštní sazba daně podle §36 odst.2 písm. e) ZDP (tj. příjmy za příspěvky do novin, časopisů, atd. za podmínek stanovených v ZDP, jejichž úhrnná hodnota od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 7 000 Kč).

V praxi se často vyskytují případy, kdy plátce daně podle ZDPH vyplácí autorskou odměnu do výše 7 000 Kč podle §7 odst. 6 ZDP fyzické osobě – plátcí daně podle ZDPH a nesprávně tuto částku chápe jako předmět DPH. Správně by měla osoba – subjekt DPH, zatížit tuto odměnu zvláštní sazbou daně ve výši 15% podle ZDP a dále ji nezatížit daní podle ZDPH ve výši 19%. Někdy lze jen s potížemi určit u některých děl, na které se vztahuje AZ, jejich zařazení v rámci zdanitelných plnění podle ZDPH. V případě, že jsou tato autorská díla dodávána na hmotných nosičích, je nutno toto plnění posuzovat jako dodání zboží a nikoliv jako poskytnutí služby.

C) OSVOBOZENÍ OD DANĚ

Osvobození od uplatnění DPH je stanoveno v §6 odst.1 ZDPH, a to pro osoby, jenž mají místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, pokud jejich obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, pokud ZDPH nestanoví jinak.

D) MÍSTO PLNĚNÍ

Místo plnění určí ZDPH pro jednotlivá zdanitelná plnění odlišně. Správné určení místa plnění je rozhodné pro následné určení daňové povinnosti, kdo má povinnost daň priznat a jaký bude základ daně.

Při poskytování služeb je podle obecného ustanovení místem plnění to místo, kde má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu osoba, která službu poskytuje. Toto určení platí i pro **převod autorského práva**, pokud nejsou splněny podmínky pro aplikaci §10 odst. 6 ZDPH, jenž

upravuje případy, kdy je služba poskytnuta zahraniční osobě nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě, které nemají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku; přičemž touto službou je mimo jiné i převod a postoupení autorského práva. V těchto situacích 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.

Osobou zahraniční se pro účely ZDPH rozumí osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle zdržuje; **osobou identifikovanou k dani** osoba podle §96 ZDPH.

Pokud je tedy převod autorského práva realizován pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobu, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, není tento převod předmětem daně v tuzemsku, protože místo plnění je mimo tuzemsko.⁴⁰ Daň tedy neuplatňuje plátce, který převádí autorské právo, ale příjemce tohoto práva, pokud má tuto povinnost podle právních předpisů v jeho zemi. Místo plnění je v tuzemsku také v případě, kdy služby podle §10 odst. 6 ZDPH (tj. také převod a postoupení autorského práva) poskytuje zahraniční osoba povinná k dani nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, které nemají v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu plátcí, který má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, nebo osobě povinné k dani podle §6 odst. 1 ZDPH anebo osobě identifikované k dani.

E) PLÁTCE DANĚ

Plátcem daně je osoba povinná k dani, jenž byla registrována k dani v tuzemsku podle §95 ZDPH (tedy osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6 ZDPH). Tato je povinná podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit.

40 Ing. Václav Benda, Daňová a hospodářská kartotéka, ročník 15, č. 20, str. 14

F) DAŇOVÁ POVINNOST

Tak jako u jiných typů zdanitelného plnění, tak i při převodu autorského práva, resp. poskytnutí služby v tuzemsku platí daňová povinnost, resp. uplatnění daně na výstupu.

Obecným pravidlem je ustanovení §21 odst. 1 ZDPH, které stanoví, že plátce je povinen daň na výstupu přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak.

Výjimka z tohoto obecného pravidla je stanovena s účinností od 1.1. 2005 v §21 odst. 3 ZDPH, podle kterého plátcí daně, jenž nevedou účetnictví a jenž poskytují služby jako zdanitelná plnění, mají povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění bez ohledu na den přijetí platby. Pro určení momentu uskutečnění zdanitelného plnění v případě autorského práva se použije ustanovení §21 odst. 6 písm. b) ZDPH – je ním den určený ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití. Není-li k tomuto dni známa výše ceny plnění, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí platby.

Je-li **místo plnění mimo tuzemsko**, plátce, který převádí autorské právo, neuplatňuje daň na výstupu podle ZDPH platného pro ČR. Plátce musí příslušné plnění pouze uvést do daňového přiznání.

Praktickým příkladem této právní úpravy je situace, kdy fyzická osoba, která je plátcem daně, převedla autorské právo k vydání literárního díla vydavatelství se sídlem v jiném členském státě, které je osobou registrovanou k dani. Místo plnění je mimo tuzemsko. Jiná situace může nastat, když nakladatelství se sídlem v ČR, které je plátcem, uzavřelo s jiným nakladatelstvím, jenž je registrováno k dani v jiném členském státě a nemá v ČR provozovnu, smlouvu o převodu autorských práv. Místem plnění je podle §10 odst. 7 ZDPH tuzemsko a českému nakladatelství vzniká povinnost přiznat daň v ČR podle §15 odst. 1 ZDPH.

G) ZÁKLAD DANĚ

Základem daně je podle §36 odst.1 ZDPH **vše , co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění** od osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění. Tato částka je snížena o daň, tj. z částky bez daně se daň vypočte jako přírážka odpovídající příslušné sazbě daně 9 % nebo 19%. Postup při výpočtu daně je přesně rozepsán v §37 odst. 1 ZDPH. Pro srozumitelnost uvedu praktický příklad výpočtu daně :

- fyzická osoba, která je plátcem daně, převedla autorské právo k vydání literárního díla vydavatelství se sídlem v ČR, které je také plátcem daně. K převodu autorského práva došlo za sjednanou cenu 50 000 Kč v úrovni bez daně. Z toho vyplývá, že fyzické osobě vznikla povinnost přiznat daň v daném měsíci ve výši 9 500 Kč, tj. ve výši 19% z částky 50 000 Kč (základ daně): $50\,000 \times (19/100) = 9\,500$.

Základ daně při poskytnutí služby podle §15 ZDPH se stanoví obdobně podle §36 ZDPH.

H) SAZBA DANĚ

Sazbu daně ZDPH rozlišuje na základní ve výši **19%** a sníženou ve výši **9%**. Jelikož nová snížená sazba 9% je účinná od 1.1. 2008, odst. 1 §47 ZDPH je doplněn upřesňující větou, že u zdanitelného plnění se uplatní sazba daně platná v den vzniku povinnosti přiznat daň. Účelem této věty je vyhnout se případným nejasnostem v praxi při uplatnění staré snížené sazby ve výši 5% a nové podle platného znění ZDPH.

U služeb se uplatňuje základní sazba, nejsou-li uvedeny v příloze č. 2 ZDPH. Jsou-li zahrnuty v této příloze, uplatní se snížená sazba daně. Příloha č. 2 ZDPH obsahuje mimojiné i umělecké a ostatní zábavné služby, které zahrnují činnosti i spisovatelů, výtvarníků, herců apod. Tyto činnosti je ovšem nutné odlišovat od převodu autorského práva. Z toho vyplývá, že sníženou sazbu daně uplatní např. zpěvák, který je plátcem daně z odměny za vystoupení, ale z částky odměny za převod autorských práv, kterou dostane od kolektivního správce autorských práv, musí odvést daň odpovídající základní sazbě daně.⁴¹

⁴¹ Ing. Václav Benda, Daňová a hospodářská kartotéka, ročník 15, č. 20, str. 16

Novinkou v ZDPH je ustanovení §47a o **závazném posouzení** správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně. Plátce může požádat Ministerstvo financí o tzv. závazné posouzení. Ministerstvo formou rozhodnutí sdělí plátcovi za poplatek, kterou sazbu je nutné uplatnit při konkrétním plnění.

I) DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ, VYBÍRÁNÍ A PLACENÍ DANĚ

Plátce je povinen dle §101 ZDPH do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak.

Osoba identifikovaná k dani, jako i osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani nemusí podávat negativní daňové přiznání, tj. tyto osoby mají povinnost podat daňové přiznání pouze v případě, že v daném zdaňovacím období jim daňová povinnost vznikla. Zdaňovací období je vymezené v §99 ZDPH.

Závěr

Při psaní této práce jsem se snažila analyzovat jednotlivá ustanovení daňových zákonů z pohledu jejich možné aplikace na příjmy autora, případně jiných osob a aplikace na autorská majetková práva. Vycházela jsem především ze zákona o daních z příjmů, který je z pohledu autorského práva nejrelevantnější. Nemohla jsem ovšem úplně opomenout spojitost, i když méně významnou, práva autorského s dalšími daňovými zákony.

Při práci s různými prameny práva jsem se nechtěla omezit pouze na zákonnou a podzákonou právní úpravu dané problematiky, ale mým cílem bylo i studium judikátů soudů českého soudnictví. Bohužel jsem našla pouze jedno rozhodnutí krajského soudu související s problematikou autorského práva a daní. I skutečnost, že soudy rozhodují spory vzniklé ve spojitosti s aplikací daňových předpisů v oboru autorského práva mne vede k závěru, že současná právní úprava zdanění v oblasti práva autorského je dostatečná.

I přesto existují některá sporná místa. Aplikační potíže vidím při zařazování příjmů autora do jednotlivých skupin stanovených zákonem o daních z příjmů. V praxi nemusí být vždy jasné, jestli se jedná o autorský příjem plynoucí ze závislého vztahu nebo z podnikání. Určitou pomocí v dané situaci mohou být rozhodnutí Ústavního soudu a Krajského soudu, která jsem v této práci použila. Nepochybně bude nějakou dobu trvat než si povinné subjekty zvyknou na aplikaci některých vybraných ustanovení daňových zákonů dotčených novelizací účinnou od

1. 1. 2008, což může přinést nové sporné situace. Zákon o daních z příjmů je, zejména při úpravě příjmů fyzických osob, výsledkem kompromisů. Jeho cílem je bezpochyby dosažení co největší jednoduchosti a zároveň vyhovění požadavku spravedlnosti při zdanění příjmů jednotlivých subjektů. Na příjmy autora podle zákona o daních z příjmů se téměř vůbec nehledí jako na určitý speciální typ příjmů, který by si zasloužil zvláštní přístup. Tato skutečnost způsobuje, že některé novelizace týkající se zdanění příjmů fyzických osob mohou mít sice pozitivní vliv na zdanění příjmů většiny subjektů, ale nikoli na příjmy autorů. Jako příklad různého dopadu změn na příjmy různých subjektů slouží ustanovení §7 odst. 6 ZDP, které jsem v textu práce popsala.

Při aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty, zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je třeba si uvědomit, že předmětem zdanění není příjem, ale autorská práva, případně omezená dispozice s těmito právy. Předpokladem správného užití jednotlivých daňových zákonů je tedy znalost autorského zákona, který upravuje specifické práva a instituty.

Rozhodně nelze očekávat, že jak příjmy autorů, tak dispozice s autorskými právy budou v budoucnu upraveny zvláštním zákonem jak tomu zčásti bylo v období totality. Můžeme jen doufat, že daňové zákony budou pružně reagovat na vývoj a změny právní úpravy autorského práva a práv souvisejících s právem autorským.

Obsah

Úvod	1
Část 1 - Vymezení základních pojmů	3
Kapitola 1.1 - Základní pojmy autorského práva	3
Kapitola 1.2 - Obecná daňová teorie	7
Část 2 - Finančněprávní aspekty autorského práva	10
Kapitola 2.1 - Historický exkurz	10
Kapitola 2.2 - Aplikace daňového práva v oblasti práva autorského	15
Kapitola 2.3 - Daň z příjmů	15
Podkapitola 2.3.1 - Daň z příjmů fyzických osob	16
Podkapitola 2.3.2 - Daň z příjmů právnických osob	34
Podkapitola 2.3.3 - Vybraná společná ustanovení ZDP	38
Podkapitola 2.3.4 - Vztah k zahraničí v případě zdanění příjmů . . .	39
Podkapitola 2.3.5 - Zamezení dvojího zdanění	41
Kapitola 2.4 - Daň dědická a daň darovací	44
Podkapitola 2.4.1 - Daň darovací	45
Podkapitola 2.4.2 - Daň dědická	48
Kapitola 2.5 - Daň z přidané hodnoty	51
Závěr	59
Obsah	61
Seznam literatury	62
Název diplomové práce v Aj, klíčová slova v Aj.	63
Resumé v Aj	64

Seznam literatury

Knihy:

- J. Kříž, I. Holcová, V. Křestánová, Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/
- M. Knappová, J. Švestka, J. Dvořák a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/
- P. Tůma, Smluvní licence v autorském právu, /C.H-Beck 2007/
- M. Bakeš a kol., Finanční právo, /C.H.Beck 2006/
- L. Grůň, Finanční právo a jeho instituty, /Linde Praha 2004/
- K. Kubátová, L.Vítek, Daňová politika, teorie a praxe, /Codex 1997/
- S. Šourek, K. Turek, P. Běhan, Nová daňová soustava od 1.1. 1993, /Prospektum 1993/
- P. Pelech, V. Pelc, Daně z příjmů, komentář, /ANAG 2007/
- M. Šebelová, Autorské právo, zákon, komentáře, vzory a judikatura, /Computer Press a.s. 2007/
- I.Pelikánová, Obchodní právo, /ASPI 2005/
- M. Sobotová, Daňové chyby a problémy 2002 – daň z příjmů fyzických osob, /Grada 2002/
- P. Vlach, Z. Rylová, Reforma daní z příjmů od roku 2008, /Sagit 2007/
- H. Marková a kol., Daňové zákony, Úplná znění pro rok 2005 /Grada Praha 2005/
- P. Prudký, M. Lošťák, Hmotný a nehmotný majetek v praxi, /Anag 2008/
- Ing.Z.Rylová, Mezinárodní dvojí zdanění, /Anag 2005/
- L. Pitner, V. Benda, Daň z přidané hodnoty, komentář, /Anag 2008/

Jiné:

Daňová a hospodářská kartotéka, ročník 15., č. 20, Ing. Václav Benda,
Daňová a hospodářská kartotéka, ročník 16., č. 2, Ivan Brychta
Důvodová zpráva Ministerstva financí k zákonu č. 261/2007 Sb.
www.usoud.cz

Finančněprávní aspekty autorského práva

Financial and Legal Aspects of Copyright

Daň – tax

Autorské právo – copyright

Příjem – income

Autorské dílo – author craft

Daň z příjmů – tax on earnings / income tax

Daň z přidané hodnoty – value added tax

Dědická daň – death duty

Darovací daň – gift tax

Résumé

The aim of this thesis is to find and analyze connections between tax law and copyright law. I sought to look at the revenue statutes from the prospective of the author whose craft's income and rights in property have to be taxed somewhen and somehow.

The key sources of law I used included Copyright Act, Law of Income Tax, Law of Value Added Tax, Law of Gift Tax, Death Duty and Real Estate-Transfer Tax. The most important is the Law of Income Tax because it is connected to the copyright law in the broadest extent.

During the study of relevant legal sources I did not want to focus only on the various statutes but I pursued to work also with judicature of the Czech courts. Unfortunately I found only one decision of the regional court concerning my issue. Nevertheless a fact that Czech courts are not often concerned with the questionable issues regarding application of the tax law in the field of copyright leads me to the conclusion that the tax legal form is sufficient. In spite of that there are some controversial moments in practice that I dissected in this thesis. I can see possible problems when seeking to classify various earnings of the author according to the several types of earnings defined by the Law of Income Tax.

Along the application of the Law of Value Added Tax, Law of Gift Tax, Death Duty and Real Estate-Transfer Tax one must bear in mind that the object of the tax is not the income but author's rights in property, eventually limited disposal with those rights. Therefore a presumption of the correct use of different revenue statutes is a good knowledge of the Copyright Act that defines specific rights and legal institutes of the copyright law.

Definitely we can not expect that taxation of neither the earnings of the authors or disposal with author's rights in property will be regulated by the special statute like it was during the totalitarian regime. One can only hope that tax statutes will response to the development and possible changes in the legal regulation of the copyright law quickly and lively.