

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

RIGORÓZNÍ PRÁCE

Zpracovatel

Anna Valeková

Uzavření rukopisu

Květen 2011

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

RIGORÓZNÍ PRÁCE

**Aplikace zákona o daních z příjmů
ve vztahu k příjmům subjektů u filmu
a k formám financování filmu**

Konzultant

Doc. JUDr. Hana Marková, CSc.

Zpracovatel

Anna Valeková

Odevzdání práce

Květen 2011

„Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.“

Anna Valeková

Obsah

Obsah	1
Nejčastěji používané zkratky	3
Úvod	4
1. Charakteristika a aplikace autorského práva	5
1.1 Autorské právo a jeho základní pojmy obecně a ve vztahu k filmu	5
1.1.1 Autorské právo obecně	5
1.1.2 Předmět autorského práva	5
1.1.3 Autor	11
1.1.4 Obsah autorského práva	12
1.2 Komparace české a slovenské autorskopravní úpravy	17
2. Charakteristika a aplikace daňového práva	21
2.1 Úvod	21
2.2 Daň z příjmů, autorské právo a film	23
2.2.1 Historický exkurz zdanění autorských příjmů	23
2.2.2 Obecně o aplikaci ZDP na příjmy v souvislosti s výrobou a exploatací filmu	27
2.2.3 Daň z příjmů fyzických osob	28
2.2.4 Daň z příjmů právnických osob	60
2.2.5 Vztah k zahraničí v případě zdanění příjmů subjektů u filmu – fyzických a právnických osob	67
3. Způsoby financování filmu	75
3.1 Úvod	75
3.2 Státní podpora	76
3.2.1 Obecně	76
3.2.2 Aplikace ZDP	80

3.3	Daňová zvýhodnění	81
3.3.1	Aplikace ZDP	81
3.3.2	Koncepce podpory a rozvoje české kinematografie a filmového průmyslu 2010–2016	83
3.4	Sponzorování a darování	85
3.4.1	Aplikace ZDP	85
3.5	Mediální partner, product placement	91
3.5.1	Aplikace ZDP	91
3.6	Kinodistribuce a minimální garance	92
3.6.1	Obecně	92
3.6.2	Aplikace ZDP	93
4.	Komparace české a slovenské daňové právní úpravy	94
4.1	Zdanění subjektů u filmu	94
4.2	Právní úprava různých možností financování filmu	95
4.2.1	Státní podpora	95
4.2.2	Sponzorování a darování	96
5.	Irská daňová úprava jako forma financování filmu	98
	Závěr	100
	Seznam literatury	102
	Summary in English	104
	Abstrakt	106
	Abstract in English	107
	Seznam příloh	108
	Key words in English	115

Nejčastěji používané zkratky

- AZ** Zákon č. 121/2000 Sb., ze dne 7. dubna 2000, o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským
a o změně některých zákonů ve znění platném ke dni 31. 12. 2010,
- OBZ** Zákon č. 513/1991 Sb., ze dne 5. listopadu 1991, obchodní zákoník ve znění platném ke dni 31. 12. 2010,
- OZ** Zákon č. 40/1964 Sb., ze dne 26. února 1964, občanský zákoník ve znění platném ke dni 31. 12. 2010,
- ŽZ** Zákon č. 455/1991 Sb., ze dne 2. října 1991,
o živnostenském podnikání ve znění platném ke dni 31. 12. 2010,
- ZDP** Zákon č. 586/1992 Sb., ze dne 20. listopadu 1992, o daních z příjmů ve znění platném ke dni 31. 12. 2010,
- ZDPH** Zákon č. 235/2004 Sb., ze dne 1. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty ve znění platném ke dni 31. 12. 2010,
- ZP** Zákon č. 262/2006 Sb., ze dne 21. dubna 2006, zákoník práce ve znění platném ke dni 31. 12. 2010.

Úvod

Cílem této rigorózní práce je pohled na film, jeho vznik a exploataci skrze optiku práva daňového, konkrétně ZDP.

Tvorba filmu je spjata s autorskými právy celé řady subjektů. Většinou se jako první asociace s pojmem autorské právo vynoří osobnostní autorská práva, jako například právo autora na autorství, autorskou korekturu apod. Nepřehlédnutelný význam mají ovšem i autorská práva majetková, která se vážou k využití autorského práva k ekonomickým účelům; a právě tento moment využití je relevantní z finančněprávního hlediska.

U filmu se mohou objevit jak autoři, tak osoby, jež jsou subjekty práv s autorským právem souvisejících, případně odvození vlastníci majetkových autorských práv. Tito všichni mají zákonnou povinnost platit daně v souvislosti s nakládáním s autorskými právy, ale samozřejmě i při získávání jiných, dalších „neautorských“, příjmů, ale úzce spjatých s tvorbou filmu.

Problematika autorských a jiných příjmů při výrobě filmu je specifická a úzce vymezená a zároveň daňová právní úprava v ZDP je široká a komplexní. I tato skutečnost mne vedla k tomu, abych se zaměřila pouze na některá ustanovení ZDP, která jsem z pohledu této práce považovala za relevantní.

Přesné a důsledně určité 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 pojmů mezi právem autorským, právem daňovým a příjmy subjektů u filmu.

Přínos této práce vidím v nacházení souvislostí a vyzvednutí těch ustanovení ZDP, která by mohla mít význam pro autory a další osoby, které získají příjmy při tvorbě a exploataci filmu.

1. Charakteristika a aplikace autorského práva

1.1 Autorské právo a jeho základní pojmy obecně a ve vztahu k filmu

1.1.1 Autorské právo obecně

Autorským právem v subjektivním slova smyslu se rozumí konkrétní práva (oprávnění), jež náleží autorovi díla, které svou tvůrčí duševní činností vytvořil, zjednodušeně řečeno – právo autora ke svému dílu. Jedná se o právo absolutní právní povahy působící erga omnes, neprohlášené a nezcižitelné.

Autorským právem v objektivním smyslu je souhrn platných právních norem zejména občanského práva, které upravují vytvoření a užití uměleckých děl. Vztýčným předpisem je zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o znění některých zákonů.

Starší literatura používá v oblasti autorského práva i speciální pojem filmové právo. Chápe ho nikoli jako ucelený systém speciálních právních předpisů, které upravují pouze právní vztahy v oblasti filmu, ale jako disciplínu, která se zabývá vlivem právních norem z různých právních odvětví na proces výroby, obchodování a exploataci filmu. Jedná se tedy většinou o všeobecné právní normy přesahující obor filmu. V podstatě podobná situace nastává i v případě norem autorského a finančního práva, jejichž působením na filmové dílo se zabývám v této rigorózní práci.

1.1.2 Předmět autorského práva

a) DÍLO PODLE AZ

I. Dílo jako pojem AZ

Ustanovení § 2 odst. 1 věta první AZ, 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, již musí vyhovovat všechna díla, pokud mají být předmětem práva autorského a také předmětem právní ochrany podle autorského zákona.

Ochraně podle AZ podléhá dílo jako nehmotný statek, nikoliv hmotný substrát, který slouží dílu pouze jako hmotný nosič, který hodnotu díla uchovává. Dílo splňující základní pojmové znaky autorského díla, 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, je explicitně vyjádřeno 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 dovodit, že pojmem dílo rozumí právě dílo autorské, nikoli významově odlišný pojem díla ve smyslu občanského či obchodního zákoníku.*¹ Stejně tak je potřebné mít na paměti, že v běžném životě se mnoho děl označuje jako „autorská díla“, ovšem to automaticky neznamená, že jim bude poskytnuta ochrana dle AZ.

II. Dílo jako předmět občanskoprávních vztahů

Podle § 118 odst. 1 OZ jsou předmětem občanskoprávních vztahů pouze věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty. Kam zařadit podle tohoto vymezení autorské dílo jako nehmotný statek? Podle některých názorů² je autorské dílo hodnotou nemajetkovou, proto pro ni neplatí stejný právní režim jako pro věc, majetkové právo nebo jinou majetkovou hodnotu podle OZ. Podobný názor zřejmě zastávají i autoři komentáře k OZ³, kteří usuzují, že z ustanovení OZ a z dalších občanskoprávních předpisů vyplývá, že předmětem občanskoprávních vztahů mohou být i nehmotné statky, mezi které řadí i výsledky tvůrčí, duševní autorské činnosti. Nicméně mlčí o tom, jestli tyto výsledky lze podřadit pod jednu z kategorií předmětu občanskoprávních vztahů podle § 118 OZ.

¹ KRÍŽ, J., HOLCOVÁ, I., KŘEŠŤANOVÁ, V., Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/, str. 41.

² TELEČ, I., TŮMA, P., Autorský zákon, komentář, 1. vydání, /C.H.Beck 2007/.

³ ŠVESTKA, J., JEHLIČKA, O., ŠKÁROVÁ, M., SPÁČIL, J. a kol., Občanský zákoník, komentář, 10. vydání, /C.H.Beck 2006 Praha/, str. 457.

Spíše by se dalo tedy usuzovat, že v případě autorských práv se jedná o svébytný předmět občanskoprávních vztahů v OZ výslovně neuvedený.

Na druhé straně autoři dalšího komentáře OZ⁴ se domnívají, že jinými majetkovými hodnotami se rozumí různorodé objekty, které nejsou věcmi, protože nemají hmotnou podstatu, ale ani právy, neboť reprezentují víc než jednotlivé právo. Půjde tedy zejména o předměty duševního a průmyslového vlastnictví.

A konečně autoři komentáře k AZ⁵ se zabývají myšlenkou podřazení autorských práv nikoli pod jiné majetkové hodnoty, ale pod věci movité ve smyslu OZ. Nicméně závěrem autoři přiznávají, že vzhledem k pozitivní úpravě věci v OZ nelze autorské právo do této skupiny předmětů občanskoprávních vztahů podřadit. Stejně ovšem mlčí o tom, kterou skupinu podle § 118 OZ lze na autorské právo tedy aplikovat.

De lege ferenda je tedy nezbytné nově definovat předmět občanskoprávních vztahů podle OZ tak, aby se odstranily pochyby o tom, jak nahlížet na autorská práva z pohledu OZ. Určitým posun může znamenat návrh nového OZ (§ 468 odst. 2), který byl v roce 2009 schválen vládou. Tento předpokládá jako předmět občanskoprávních vztahů věc, ale i s podrobným dělením a charakteristikou jednotlivých druhů věcí. A jedním z typů věcí podle návrhu OZ jsou i věci nehmotné, zejména práva, připouští-li to jejich povaha, a jiné věci bez hmotné podstaty, které lze právním jednáním převést na jiného.⁶ Důvodová zpráva k této problematice uvádí, že návrh *nepřístupuje na scholastiku, podle níž nehmotné předměty, byť jde o předměty průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, objektem vlastnického práva nejsou a nemají vlastníka, nýbrž pouhého majitele.*⁷

V každém případě se i přes uvedené úvahy musíme vypořádat s postavením autorských práv podle platného českého práva, jelikož alespoň zdánlivě správné určení, o jaký předmět občanskoprávních vztahů se při autorských právech jedná, může být podstatné i pro aplikaci dalších právních předpisů.

Jsem toho názoru, že nezbyvá, než vylučovací metodou podřadit autorská práva pod jinou majetkovou hodnotu. Pojem jiná majetková hodnota není v českém platném právu definován, často bývá chápán jako jakási zbytková kategorie, zahrnující vše, co

⁴ ELIÁŠ, K. a kol., Občanský zákoník, Velký akademický komentář, 1. svazek, /Linde Praha, a.s. 2008/, str. 471.

⁵ KRÍŽ, J., HOLCOVÁ, I., KŘEŠŤANOVÁ, V., Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/, str. 27.

⁶ Návrh občanského zákoníku [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupný z <http://obcanskyzakonik.justice.cz/cz/aktuality.html>.

⁷ Důvodová zpráva návrhu občanského zákoníku [cit. 1. listopadu 2010] Dostupný z <http://obcanskyzakonik.justice.cz/tiny-mce-storage/files/Duvodova_zprava_OZ_LRV_090430_final.pdf>, str. 244.

nelze definovat jako věc nebo jako právo, za předpokladu, že to má jistou ekonomickou hodnotu. Negativním vymezením lze dojít k závěru, že se v případě jiné majetkové hodnoty musí jednat o hodnoty majetkové a o jiný předmět, než o věc v právním smyslu, než byt či nebytový prostor anebo právo. Z hlediska tohoto přístupu by bylo zcela jistě možné autorská práva do této kategorie zařadit.

b) FILM, AUDIOVIZUÁLNÍ DÍLO A DÍLO AUDIOVIZUÁLNĚ UŽITÉ

Film (nebo také filmové dílo) je audiovizuálním kinematografickým dílem. Samotný autorský zákon nenakládá s pojmy „film“ nebo „filmové dílo“ (nejsou to právní pojmy). Používá ale pojem „dílo audiovizuální“ (resp. audiovizuální dílo nebo AV dílo), kterým je podle § 62 odst. 1 AZ dílo vytvořené uspořádáním děl audiovizuálně užitých (dále jen „dílo AV užité“), ať již zpracovaných, či nezpracovaných, které sestává z řady zaznamenaných spolu souvisejících obrazů, vyvolávajících dojem pohybu, ať již doprovázených zvukem, či nikoli, vnímatelných zrakem, a jsou-li doprovázeny zvukem, vnímatelných i sluchem. Definice díla audiovizuálního je dostatečně široká na to, aby se pod ní mohlo podřadit jak dílo AV televizní, tak kinematografické, hrané, dokumentární, animované, němé, videografické. Nicméně u *audiovizuálních děl je... významné, zda splňuje jako celek znaky autorského díla, čili zda jde o výsledek tvůrčí činnosti autora. Autorským dílem tak nebude např. snímání sportovního zápasu, divadelní hry nebo dokonce i některé dokumentární záznamy (rutinní snímání svatebního nebo promočního obřadu, záběry průmyslových kamer).*⁸

Zákon č. 273/1993 Sb., o některých podmínkách výroby, šíření a archivování audiovizuálních děl, o změně a doplnění některých zákonů a některých dalších předpisů (dále jen „zákon č. 273/1993 Sb.“) obsahoval svou vlastní definici audiovizuálního díla, která ovšem novelou s účinností od 1. 1. 2007 byla ze znění tohoto zákona vypuštěna neboť byla a je již obsažena právě v AZ. Nicméně zákon č. 273/1993 Sb. si ponechal definici českého audiovizuálního díla.

Použiji-li tedy dále v textu této práce pojem film, filmové dílo anebo dílo audiovizuální či dílo AV, bude se vždy jednat o české filmové dílo audiovizuální kinematografické, jelikož jiným typem díla dle AZ se na těchto stránkách zabývat nebudu.

⁸ CHALOUPKOVÁ, H., HOLÝ, P., Autorský zákon, komentář, 3. vydání, /C.H.Beck 2001/, str. 97.

Dílo audiovizuální je tedy soubor jednotlivých děl AV užitých, která jsou sama o sobě autorskými díly, jež si zaslouží autorskoprávní ochranu. To ale neznamená, že všechny prvky filmu jsou díla ve smyslu AZ. Charakter díla se z výše uvedených důvodů musí posuzovat individuálně, chceme-li aplikovat AZ. I pouhá malá část audiovizuálního díla může skýtat ochranu AZ. Musí být ovšem v první řadě autorovým vlastním duševním výtvořem. Toto pravidlo plyne nejen z AZ, ale například i z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Infopaq International A/S proti Danske Dagblades Forening (dále jen „rozsudek C-5/08“)⁹, který vykládá i čl. 2 písm. a) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/29/ES ze dne 22. května 2001 o harmonizaci určitých aspektů autorského práva a práv s ním souvisejících v informační společnosti (dále jen „směrnice 2001/29/ES“). Článek 2 písm. a) směrnice 2001/29/ES hovoří o povinnosti členských států stanovit výlučné právo udělit svolení nebo zakázat přímé nebo nepřímé, dočasné nebo trvalé rozmnožování jakýmikoliv prostředky a v jakékoliv formě, vcelku nebo po částech pro autory v případě jejich děl. Rozsudek C-5/08 se mimo jiné zabýval i otázkou, co je a co už není autorským dílem, které si zaslouží ochranu podle směrnice 2001/29/ES. V bodu 37 Soudní dvůr Evropské unie konstatuje, že směrnici 2001/29/ES lze „...uplatnit pouze ve vztahu k předmětu, který je původní v tom smyslu, že je autorovým vlastním duševním výtvořem.“ A dále v bodu 38 uvádí, že „Pokud jde o (pouhé) části díla, je třeba konstatovat, že nic ve směrnici 2001/29 nebo v jiné směrnici použitelné v této oblasti nenaznačuje, že by tyto části podléhaly jinému režimu, než je režim, kterému podléhá dílo ve svém celku. Z toho vyplývá, že jsou chráněny autorským právem, pokud jako takové přispívají k původnosti díla v jeho celku.“

Rozlišení mezi pojmy dílo audiovizuální a jednotlivá díla AV užitá není náhodné. Uvědomění si této diference je předpokladem pro správné určení vzájemných právních a následně finančněprávních vztahů mezi autory těchto jednotlivých děl. V praxi se vyskytuje celá řada jednotlivých děl AV užitých a jejich autorů, bez kterých by výsledné filmové dílo nemohlo vzniknout. Jedná se zejména o literární předlohu, dialogy, hudbu k filmu, kostýmy atd.

Podle některých názorů mohou být výtvoř, které nejsou způsobilé samostatného užití ani v jiném audiovizuálním díle ani jiným způsobem (půjde zejména o dílo kameřmana, střihače, zvukového mistra atd.) ... vzhledem ke své mimoprávní povaze pouze

⁹ C-5/08 Infopaq International A/S proti Danske Dagblades Forening (2009), Sbírka rozhodnutí 2009, str. I-06569, [cit. 1. prosince 2010]. Dostupné na www.eur/lex.eu.

spoluautorským příspěvkem do samotného audiovizuálního díla jako díla jediného, nikdy však samostatným dílem AV užitým. Spoluautorství tvůrců těchto složek však vylučuje zákonná fikce autorství režiséra (srov. § 63 odst. 1 AZ).¹⁰

Na druhé straně podle tvůrců jiného komentáře k AZ¹¹ mohou být díla AV užitá vytvořena buď za účelem audiovizuálního užití v daném konkrétním AV díle a jejich další užití je výrazně omezené, ne-li nemožné (např. kamera nebo zvuk) anebo mohou být vytvořena s cílem sloužit nejen konkrétnímu filmu, ale i jiným dílům, která třeba nemusí mít nic společného s oblastí filmu (např. využití filmového scénáře na vydání knihy). Osobně se přikláním k tomuto druhému výkladu § 64 AZ.

Nicméně názory odborníků z oblasti autorského práva se shodují v tom, že autorem AV díla může být pouze režisér, jakkoli je přínos tvůrců jednotlivých děl AV užitých ke vzniku filmu významný.

c) ZVUKOVĚ OBRAZOVÝ ZÁZNAM

Autorský zákon dále striktně odlišuje dílo audiovizuální od zvukově obrazového záznamu audiovizuálního díla (dále jen „záznam“), jež je definovaný v § 79 AZ jako záznam audiovizuálního díla nebo záznam jiné řady zaznamenaných, spolu souvisejících obrazů vyvolávajících dojem pohybu, ať již doprovázených zvukem, či nikoli, vnímatelných zrakem, a jsou-li doprovázeny zvukem, vnímatelných i sluchem. Je třeba zdůraznit, že autorskoprávní ochrana se vztahuje ne na hmotný substrát záznamu (kazetu, disk, filmovou surovinu atd.), ale na záznam, jakožto nehmotný substrát prvotně pořízený.

Práva k záznamu patří pod práva související s právem autorským. I tato některá práva mají nemalý význam pro vznik filmového díla, a tím pádem i pro tuto práci. Zvláštní postavení mezi nimi zastávají 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 (pro naše účely zejména právo výrobce zvukově obrazového záznamu), jsou ryze majetkové povahy.*¹²

¹⁰ TELEČ, I., TŮMA, P., Autorský zákon, komentář, 1. vydání, /C.H.Beck 2007/, str. 616.

¹¹ KRÍŽ, J., HOLCOVÁ, I., KŘEŠŤANOVÁ, V., Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/, str. 188.

¹² KNAPPOVÁ, M., ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J. a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/, str. 250.

1.1.3 Autor

Osoba autora je vymezená v AZ jako fyzická osoba, která dílo vytvořila, a dále autorem díla souborného je fyzická osoba, která tvůrčím způsobem vybrala nebo uspořádala díla, jež jsou součástí souborného díla; tím nejsou dotčena práva autorů děl do souboru zařazených. Tímto je deklarována zásada, že autorem může být pouze fyzická osoba, která na rozdíl od osoby právnické je způsobilá mít i osobnostní autorská práva (viz níže).

a) REŽISÉR A VÝROBCE

Filmové dílo je dílem souborným, složeným z více samostatných autorských děl, jejichž autoři zpravidla, ale ne vždy, jsou různé fyzické osoby. Autorem filmového díla je vždy pouze režisér jako osoba, která tvůrčím způsobem uspořádává jednotlivá díla AV užitá; tím nejsou dotčena práva autorů děl AV užitých a i tito nadále požívají autorskoprávní ochrany podle AZ. Režisérem může být pouze fyzická osoba. Od režiséra filmu je potřebné odlišovat režiséra divadelní hry, který je podle § 67 odst. 1 AZ výkonným umělcem, jelikož pouze zpracovává, provádí dramatické autorské dílo.

Od autora audiovizuálního díla, případně autorů jednotlivých děl AV užitých je třeba rovněž odlišovat výrobce zvukově obrazového záznamu k jeho prvotnímu záznamu (dále jen „výrobce“). Je *nutné* důsledně vymezovat tyto právní pojmy, ovšem v praxi není výjimečné, aby jedna a tatáž osoba zastávala jak funkci autora filmu, tak funkci výrobce, případně další „filmové funkce“. Na rozdíl od režiséra, může být podle § 79 odst. 2 AZ výrobcem nejen fyzická osoba, ale i osoba právnická, která na svou odpovědnost poprvé pořídí záznam, nebo pro kterou tak učiní jiná osoba. Touto jinou osobou bude obvykle produkční společnost, která poskytne potřebné lidi a techniku. Tato ovšem nenabude majetková autorská práva k filmu. Ty pořád budou v dispozici výrobce. Výrobce je ten, kdo převezme odpovědnost (zejména tu finanční) za dokončení a zajištění procesu výroby filmu a distribuci záznamu filmu. Je nabyvatelem majetkových autorských práv k filmu.

V běžné, neprávní mluvě se používá pojem „producent“. V zásadě je producent výrobce – fyzická anebo právnická osoba, která dohlíží na výrobu filmu a distribuci jeho záznamu. Dále v textu se budu držet správné právní terminologie vycházející z AZ, a proto budu používat pouze pojem výrobce, nikoli producent.

Pro srozumitelnost uvádím ještě další pojmy zažité ve filmovém průmyslu, ovšem nikoli ve světě právních norem. Konkrétně půjde o osobu výkonného producenta, tj. právnické nebo fyzické osoby, která má na starosti technickou stránku výroby záznamu a s výrobcem ji může vázat smluvní vztah, a dále produkční, tj. vždy pouze fyzická osoba, která má na starosti organizační záležitosti při výrobě filmu a rovněž bude mít uzavřenou smlouvu o spolupráci s výrobcem.

Vzájemné právní a finančněprávní vztahy mezi těmito a dalšími osobami v průběhu tvorby filmového díla a při jeho exploataci se pokusím analyzovat na následujících řádcích.

1.1.4 Obsah autorského práva

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), jež 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. Tyto tvoří jeden celek. Právě výkon výlučných majetkových práv je předmětem zájmu zdanění podle některých daňověprávních předpisů.

a) MAJETKOVÁ AUTORSKÁ PRÁVA

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

b) PRÁVO DÍLO UŽÍT

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 de-

monstrativní 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. I přesto, že jednotlivé způsoby užití díla jsou víceméně přesně definovány v zákonu, až praxe a následně judikatura vymezuje jejich skutečný obsah. Pro účely této práce má zásadní význam rozmnožování díla, kterým se v praxi myslí výroba filmových kopií za účelem zpřístupňování díla veřejnosti a sdělování díla veřejnosti, čímž se myslí vlastní zpřístupňování díla veřejnosti, např. i v kině. Zakotvení jednotlivých způsobů užití díla v licenční smlouvě je podstatné pro další nakládání s dílem (více níže).

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.*¹³ Toto volné užití se ovšem nevztahuje na zhotovení rozmnoženiny počítačového programu, elektronické databáze či napodobeniny architektonického díla.

c) LICENČNÍ ODMĚNA

Podle § 46 odst. 1 AZ se nabyvatel autorské licence zavazuje, není-li podle § 49 odst. 2 písm. b) AZ sjednáno jinak, poskytnout autorovi odměnu.

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).*¹⁴ Licenční odměna ovšem už není podstatnou náležitostí typové autorskoprávní licenční smlouvy. Její podstatnou náležitostí je ovšem smluvní ujednání o odměně, které může mít i podobu sjednání bezplatnosti licence.

¹³ KNAPPOVÁ, M., ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J. a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/, strana 219.

¹⁴ TŮMA, P., Smluvní licence v autorském právu, /C.H-Beck 2007/, str.45.

I přes zásadně relativní charakter autorské 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 výrobcí záznamu,¹⁵ 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).¹⁶

d) LICENČNÍ SMLOUVA

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 tamtéž (vzor smlouvy, viz příloha č. 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) AZ ve smlouvě sjednáno jinak, poskytnout autorovi odměnu (§ 46 odst. 1 AZ). *Poskytnutím licence právo autorovi nezaniká; má však povinnost strpět zásah do práva dílo užit jinou osobou, a to v rozsahu, který vyplývá ze smlouvy.*¹⁷ Půjde tedy o omezení práv autora s jeho svolením. Nejedná se o translaci výlučného autorského práva. Ta je pojmově vyloučena. 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 stanovení odměny, 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.

¹⁵ KŘÍŽ, J., HOLCOVÁ, I., KŘEŠŤANOVÁ, V., Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/, str.94.

¹⁶ KNAPPOVÁ, M., ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J. a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/, str.223.

¹⁷ KNAPPOVÁ, M., ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J. a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/, str.220.

AZ zakotvuje zvláštní právo autora na přiměřenou dodatečnou odměnu, pokud je odměna příliš nízká ve vztahu k zisku nabyvatele z využívání díla a významu díla pro dosažení tohoto zisku (tzv. bestsellerová doložka) (§ 49 odst. 6 AZ).¹⁸

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 ani jiná majetková práva (tj. 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.*¹⁹

e) VZÁJEMNÉ PRÁVNÍ VZTAHY REŽISÉRA, AUTORA DÍLA AV UŽITÉHO A VÝROBCE PODLE AZ

V této souvislosti bych chtěla zvláštní pozornost věnovat právům k audiovizuálnímu dílu, dílu AV užitému a právům výrobce. Jedná se vesměs o práva, kterým i samotný AZ přiznává zvláštní postavení tím, že jim věnoval speciální ustanovení a nepodřadil je pouze pod obecný režim autorských práv. Je tomu tak proto, že svým charakterem nejsou typickými autorskými právy (viz výše). Význam těchto práv pro film spočívá i v tom, že jejich aplikace sehrává důležitou roli při formování právních a finančních vztahů mezi osobami působícími „u filmu“. Stručně řečeno, aby vznik filmu, výroba a distribuce záznamu a další dispozice mohly řádně funkčně probíhat, musí se nejdřív stanovit a vymezit vzájemné právní a posléze i finančněprávní vztahy jednotlivých subjektů. K tomu pochopitelně dopomáhá i aplikace AZ.

I. Režisér a výrobce

AZ upravuje v § 63 odst. 3 situaci, kdy autor audiovizuálního díla udělí výrobci písemnou smlouvou oprávnění zaznamenat jej na prvotní záznam. Není-li sjednáno jinak, platí, že autor poskytl výrobci i výhradní a neomezenou licenci k užití audiovizuálního díla ve znění původním, dabovaném i opatřeném titulky, jakož i k užití fotografií vytvořených v souvislosti s pořízením prvotního záznamu, a to s možností poskytnout oprávnění tvořící součást takové licence zcela nebo zčásti třetí osobě, a že se s tímto výrobcem dohodl na odměně ve výši, která je ve smyslu ustanovení § 49 odst. 2 písm. a) AZ

¹⁸ KNAPPOVÁ, M., ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J. a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/, str.50.

¹⁹ TŮMA, P., Smluvní licence v autorském právu, /C.H-Beck 2007/, str.20.

obvyklá. Udělí-li režisér písemnou smlouvou výrobcí oprávnění zaznamenat dílo AV na prvotní záznam, platí právní domněnka vzniku licence v rozsahu podle § 63 odst. 3 AZ, včetně práva udělování podlicence. Uplatnění této právní domněnky ulehčuje výrobcí veškeré další dispozice se záznamem, aniž by musel pokaždé zvlášť žádat režiséra o poskytnutí oprávnění k jeho užití způsobem podle § 63 odst. 3 písm. a) a b) AZ. AZ ovšem nevylučuje situace, kdy se režisér a výrobce dohodnou o této věci jiným způsobem.

Bez smlouvy mezi režisérem a výrobcem, resp. bez vytvoření prvotního záznamu díla by byl sice film dílem dle AZ, ovšem bez praktických možností jeho exploatace.

II. Autor díla AV užitého a výrobce

Podobná zákonná domněnka je v AZ zavedena i při úpravě práv k dílu AV užitému. I v tomto případě platí, není-li sjednáno jinak, že autor díla AV užitého, s výjimkou díla hudebního, udělil výrobcí písemnou smlouvou svolení svoje dílo beze změny nebo po zpracování či jiné změně zařadit do díla audiovizuálního, zaznamenat je pro prvotní záznam takového audiovizuálního díla, jakož i dabovat je a opatřit je titulky, a že mu poskytl i výhradní a neomezenou licenci k užití svého díla při užití audiovizuálního díla, jakož i fotografií vytvořených v souvislosti s pořízením prvotního záznamu, a to s možností oprávnění tvořící součást takové licence zcela nebo zčásti poskytnout třetí osobě, a že se s ním dohodl na odměně ve výši, která je ve smyslu ustanovení § 49 odst. 2 písm. a) AZ obvyklá.

Písemná licenční smlouva se tedy uzavírá mezi autorem díla AV užitého a výrobcem, ne mezi režisérem a autorem díla AV užitého. Toto řešení se jeví jako správné, protože výrobce je ten, kdo v praxi disponuje se záznamem a vykonává k němu autorská majetková práva, a hlavně je tím subjektem, který investuje své vlastní finanční prostředky do výroby záznamu, potažmo do audiovizuálního díla samotného. Jak režisér, tak autoři děl AV užitých jsou podřazeni výrobcí a za vytvoření svých děl dostávají na základě smluvního ujednání s výrobcem autorskou odměnu, honorář. Vztah režiséra a autora díla AV užitého není za běžných okolností nijak smluvně a jinak právně ošetřen.

Ustanovení § 64 AZ o právech k dílu AV užitému jsou na rozdíl od ustanovení § 63 AZ (práva režiséra) ještě doplněné o možnost autora díla AV užitého zařadit je do jiného díla audiovizuálního či udělit svolení k jeho zařazení do takového díla. Tato al-

ternativa však přichází v úvahu až po uplynutí deseti let od udělení svolení výrobcí k zařazení díla do díla audiovizuálního podle § 64 odst. 1 AZ, i to pouze v případě, že autor a výrobce se smluvně nedohodnou jinak. Časové omezení výkonu práv autora k dílu AV užitému je opět výsledkem požadavku ochrany výrobce a jeho práv k filmovému dílu jako celku. Zdá se být správné, že zákon tímto způsobem skýtá ochranu právům výrobce, který jako jediný má majetková práva k záznamu. Bylo by nemyslitelné, aby například scénárista poskytl svůj scénář již použitý v jednom filmu jinému výrobcí ještě před uplynutím doby stanovené v § 64 odst. 1 AZ.

Na margo ustanovení § 63 a 64 AZ dodávám, že do účinnosti novely č. 216/2006 Sb. AZ ze zákonné domněnky výkonu autorských práv výrobcem vylučoval užití díla podle § 13 AZ, pokud jde o pořizování rozmnoženin pro účely jejich rozšiřování, a dále § 14 a § 18 odst. 2 AZ. Chtěl-li tedy výrobce rozmnožit a následně rozšířit svůj záznam, pouze rozšířit originál anebo rozmnoženinu svého záznamu anebo sdělit záznam veřejnosti, mohl tak učinit jen s dodatečným souhlasem jak režiséra, tak autorů AV děl užitých. Tato výjimka byla však novelou zrušena z důvodu ochrany investice výrobce formou výhradního oprávnění výrobce ke všem způsobům užití záznamu.

III. Práva výrobce

AZ v § 80 stanoví, že výrobce má výlučná majetková práva svůj záznam užít a udělit jinému smlouvou oprávnění k výkonu těchto práv. Toto jeho výlučné majetkové právo je převoditelné na základě podlicenční smlouvy poskytnuté výrobcem třetí osobě. I v § 80 odst. 2 používá AZ výčet způsobů užití záznamu (podobně jako v § 12 odst. 4 AZ – způsoby užití autorského díla obecně). Jednotlivými formami užití záznamu se budu zabývat v následujících kapitolách zaměřených na finančněprávní souvislosti.

1.2 Komparace české a slovenské autorskoprávní úpravy

Úprava autorského práva je na území Slovenské republiky soustředěna do zákona č. 618/2003 Z.z., o autorském práve a právech súvisiacich s autorským právom (dále jen “zákon č. 618/2003 Z.z.“). Tento zákon vychází, podobně jako AZ, z řady mezinárodních dokumentů v dané oblasti (iniciovaných zejména na půdě Světové organizace duševního vlastnictví), ale i z práva Evropské unie. I přes společný základ obou předpisů obsahuje zákon č. 618/2003 Z.z. několik odlišností, které stojí za zmínku.

V první řadě se jedná o definici AV díla. Oproti AZ zákon č. 618/2003 Z.z. v § 5 odst. 2 požaduje, aby AV dílo bylo vnímatelné prostřednictvím technického zařízení. Navíc nepředpokládá, že AV dílo musí být vytvořené uspořádáním děl audiovizuálně užitých. Zákon č. 618/2003 Z.z. dokonce vůbec neupravuje díla audiovizuálně užitá (AZ tak činí v § 64) a nezná ani jejich definici. Z toho plyne, že osoby, kterých díla jsou zařazena do AV díla, budou podléhat základnímu režimu ochrany autora a jeho díla, jinými slovy slovenská úprava neobsahuje pro ně speciální úpravu (srov. § 64 AZ). Dalším podstatným rozdílem české a slovenské úpravy je osoba autora AV díla. Podle AZ je jediným autorem AV díle jeho režisér (případně v postavení spoluautorů mohou být dva i více režisérů). Tím se odstraňuje pochybnost při určování autorství k AV dílu. Na druhé straně zákon č. 618/2003 Z.z. v § 5 odst. 2 předpokládá v případě AV díla pouze spoluautorství, a to hlavního režiséra, autora scénáře, autora dialogů a autora hudby, která byla vytvořena osobitně pro to konkrétní dílo. Jak česká, tak slovenská úprava autorství AV díla, i přes svou diametrální odlišnost, je v souladu s čl. 2 odst. 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/116/ES ze dne 12. prosince 2006 o době ochrany autorského práva a určitých práv s ním souvisejících. Tento článek stanoví, že „*Hlavní režisér kinematografického nebo audiovizuálního díla se považuje za jeho autora nebo jednoho z autorů.*“, přičemž směrnice hned ve druhé větě tohoto ustanovení dává možnost členským státům označit i jiné spoluautory. A tuto možnost využívá právě Slovenská republika. Navíc výčet spoluautorů v zákonu č. 618/2003 Z.z. je pouze demonstrační, takže spoluautorů může být teoreticky i mnohem více. Domnívám se, že takováto úprava by mohla vnést nejistotu do vzájemných vztahů osob, které přispěly svou tvůrčí činností ke vzniku AV díla. Autorská práva spoluautorů jsou společná a nerozdílná, což může značně ztěžovat dispozici s AV dílem. Zároveň zákon č. 618/2003 Z.z. neobsahuje speciální úpravu spoluautorství (srov. § 8 AZ), takže se použije obecná úprava spoluvlastnictví v občanském právu. Tato skutečnost může mít vliv i na výši příjmů spoluautorů. Pokud si totiž tuto výši spoluautoři nesjednají sami ve smlouvě, tak dostanou všichni stejným dílem. Naproti tomu AZ v § 8 odst. 5 stanoví, že pokud není mezi spoluautory dohodnuto jinak, je podíl jednotlivých spoluautorů na společných výnosech z práva autorského k dílu spoluautorů úměrný velikosti jejich tvůrčích příspěvků, a až nelze-li tyto příspěvky rozeznat, jsou podíly na společných výnosech stejné. Česká

právní úprava počítá se specifícností „spoluvlastnictví“ autorů, a proto svolila i speciální úpravu tohoto institutu.

V této souvislosti chci upozornit na další rozdíl v slovenské úpravě oproti AZ. A totiž absenci výslovné úpravy zákonné domněnky podle § 63 odst. 3 AZ u autora AV díla a podle § 64 odst. 1 u autora díla AV užitého, jehož umělecký výkon byl do AV díla zařazen. Fakticky nemusí tato absence v slovenské úpravě působit větší problémy, pouze si smluvní strany licence (hlavně výrobce) musí pečlivě hlídat rozsah užití AV díla, na kterém se s autorem domluví.

Dalším ustanovením, u kterého se zastavím, je § 50 zákona č. 618/2003 Z.z., který upravuje zaměstnanecké dílo. AZ se od slovenské úpravy liší už při definici zaměstnaneckého díla. Jeho § 58 odst. 1 stanoví, že se musí jednat o dílo, které zaměstnanec „*vytvořil ke splnění svých povinností vyplývajících z pracovněprávního či služebního vztahu k zaměstnavateli ...*“. I přesto, že zákon č. 618/2003 Z.z. tuto specifikaci v definici zaměstnaneckého díla nemá, jsem toho názoru, že bychom výkladem zákona dospěli k stejnému závěru. Za závažnější považuji skutečnost, že slovenská úprava neobsahuje ustanovení obdobné ustanovení § 58 odst. 3 AZ, totiž povinnost zaměstnavatele udělit zaměstnanci-autorovi za určitých okolností licenci k zaměstnaneckému dílu. Existence takového ustanovení zvýhodňuje postavení zaměstnance-autora, který se tímto způsobem může bránit proti nečinnosti zaměstnavatele ve vztahu k zaměstnaneckému dílu. Navíc předmětné ustanovení AZ není dispozitivní. Samozřejmě není vyloučeno, aby se smluvní strany slovenské licenční smlouvy mezi sebou dohodly na obdobném postupu. Dalším ustanovením AZ, které posiluje postavení zaměstnance-autora, je dispozitivní § 58 odst. 6. Stanoví, že zaměstnavatel má za určitých okolností povinnost poskytnout zaměstnanci-autorovi přiměřenou dodatečnou odměnu za zaměstnanecké dílo. Opět obdobné ustanovení chybí v zákonu č. 618/2003 Z.z., což ale nebrání smluvním stranám licence zakomponovat podobné ustanovení do licenční smlouvy.

Poslední rozdíly oproti AZ, na které chci upozornit, se týkají obecných ustanovení o licenční smlouvě. Za povšimnutí stojí ustanovení § 40 odst. 2 zákona č. 618/2003 Z.z., které stanoví neplatnost licenční smlouvy, nemá-li písemnou formu. Takto přísné ustanovení má AZ pouze ve vztahu k výhradní licenční smlouvě (srov. § 46 odst. 4 AZ). Na druhé straně je AZ o něco striktnější než slovenská úprava v stanovení povinnosti nabyvatele licenci využít, není-li dohodnuto jinak (srov. § 46 odst. 3 AZ). Co se týče

licenční odměny, AZ oproti zákonu č. 618/2003 Z.z. umožňuje, aby v licenční smlouvě nebyla určena výše odměny, ale stačí, že z jednání smluvních stran o uzavření smlouvy vyplývá jejich vůle uzavřít smlouvu úplatně. V takovém případě je nabyvatel povinen poskytnout autorovi odměnu ve výši, která je obvyklá v době uzavření smlouvy za smluvních podmínek obdobných obsahu této smlouvy pro takový druh díla.

Na závěr lze konstatovat, že úprava AZ je ve srovnání se zákonem č. 618/2003 Z.z. více detailní a explicitní, což přispívá k větší právní jistotě adresátů normy a k jednotnějšímu výkladu daného předpisu.

2. Charakteristika a aplikace daňového práva

2.1 Úvod

Obecná daňová teorie definuje základní pojmy a instituty daňového práva, jejichž vymezení a pochopení je předpokladem k analýze aplikace jednotlivých typů daní. Právní normy, hmotněprávní i procesněprávní, upravující jednotlivé druhy daní, 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.*²⁰ Z této definice plyne nenávratnost daní, což je jejich 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 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.*²¹

Daň jako právní kategorie pozůstává z několika prvků, které jsou vyjádřeny v příslušných daňověprávních předpisech upravujících tu kterou konkrétní daň. *Právní za-*

²⁰ BAKEŠ, M. a kol., Finanční právo, /C.H.Beck 2006/, str. 188.

²¹ BAKEŠ, M. a kol., Finanční právo, /C.H.Beck 2006/, str. 405.

*kotvení těchto prvků je předpokladem vzniku, trvání a zániku daňověprávního vztahu.*²²

Mezi základní prvky daně patří subjekty daně, oprávnění a povinnosti a daňový objekt (předmět). Někdy sem bývá teorií 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 osobu 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.²³ 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 doplňujícím instrumentem sociální politiky státu, a v neposlední řadě 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

²² GRÚŇ, L., Finanční právo a jeho instituty, /Linde Praha 2004/, str.134.

²³ KUBÁTOVÁ, K., VÍTEK, L., Daňová politika, teorie a praxe, /Codex 1997/, str.13.

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. Daňová teorie zná i některá další kritéria členění daní.

Daně jsou součástí daňové soustavy, již představuje jejich komplexní souhrn. Daňovou soustavu podle platné právní úpravy v České republice 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.

Pro účely této práce se zdá být jako nejzajímavější daň z příjmů (zejména pak zdanění fyzických osob), a proto se právě tímto typem zdanění budu dále zabývat. Soustava daní není v současné době zákonem stanovená, a proto v budoucnu není vyloučena možnost rozšíření této soustavy, což ostatně zákonodárce využil přijetím zákona č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který přinesl mimo jiné obohacení daňové soustavy o daně ekologické.

2.2 Daň z příjmů, autorské právo a film

2.2.1 Historický exkurz zdanění autorských příjmů

Dříve, než začnu rozebírat především zdanění autorských honorářů a pak i dalších příjmů vznikajících osobám účastnících se výroby filmu a jeho exploatace podle české platné finančněprávní úpravy, chtěla bych se zmínit i o právní úpravě zdanění v oblasti autorského práva, která byla na území ČR účinná v době totalitního režimu. Následně se pokusím o srovnání fungování těchto dvou právních systémů v dané oblasti práva.

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.*²⁴ Daně tvořící soustavu do roku 1992 lze rozdělit do čtyř skupin: daně ve vztahu k organizacím, daně ve vztahu k obyvatelstvu,

²⁴ ŠOUŘEK, S., TUREK, K., BĚHAN, P., Nová daňová soustava od 1.1. 1993, /Prospektum 1993/, str.7.

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 ze mzdy (tj. zdanění příjmů z pracovního a obdobného poměru), zatímco daň z příjmů obyvatelstva (tj. daň zaměřující se na roztržité různé 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 (dále jen „zákon č. 36/1965 Sb.“). 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 (dále jen „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. Zdaňoval 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 to dnes běžné. 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 ZDP 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 druzích 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, zakotvil zákon paušální náklady v procentech, jež se lišily podle uměleckého oboru. Dnes ZDP upravuje výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů v samostatných ustanoveních, přičemž zachoval možnost použití paušálně vypočtených daňově uznatelných výdajů, ale pouze u příjmů fyzických osob z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (srov. § 7 ZDP). Nynější ZDP nabízí širší škálu položek, jež 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 novelizační 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 procesněprávního 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 právnických osob v jeden zákon, a to ZDP. 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 politickosociální prostředí, ve kterém byl zákon č. 36/1965 Sb. účinný. Není možné opomíjet fakt, že zákon č. 36/1965 Sb. byl vytvořen a aplikován v období totality, což se odrazilo v jeho 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, jež negativně ovlivňovala různorodost společenských aktivit. To, co dnešní právní úprava svým způsobem převzala ze zákona č. 36/1965 Sb., 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 ZDP byla rozhodně i progresivně klouzavá sazba daně a možnost odečtení paušálně stanovených výdajů.

2.2.2 Obecně o aplikaci ZDP na příjmy v souvislosti s výrobou a exploatací filmu

Platné znění 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. Stejně tak je řadíme mezi daně důchodové, tj. daně, jejichž předmětem je příjem.

V následující části se budu zabývat aplikací ZDP na příjmy získané poplatníky, resp. subjekty u filmu za jejich práci v průběhu produkce a postprodukce filmu a exploatace záznamu. Musíme si nejdříve uvědomit, že tvorba filmu je dlouhý proces rozdělený na produkci filmu, jeho postprodukci a následnou exploataci záznamu již hotového filmu. Produkce filmu je vlastní natáčení filmu „na place“, zatím co postpro-

dukce zahrnuje činnosti jako je střih, zvuk, titulky atd., které nastupují na scénu po skončení natáčení. Oba dva okruhy činností se spojují do jednoho celku, jehož výsledkem je film, potažmo záznam filmu. Ten je následně distribuován například do kin.

V této práci budu zkoumat, zda a jakým způsobem je možné použít jednotlivá ustanovení ZDP na příjmy získané, v přímé nebo nepřímé souvislosti s autorským právem v průběhu tvorby filmu a exploatace záznamu. Vůbec otázka kategorizace příjmů dle ZDP a jejich uplatnění ve vztahu k příjmům autorů a jiných osob disponujících s autorskými právy považuji pro účely této práce za klíčové.

Ještě jednou chci zdůraznit, že pod drobnohled při aplikaci ZDP se nedostanou jenom příjmy plynoucí z užití autorských práv a práv souvisejících s právem autorským, ale i další příjmy, které vznikají „subjektům u filmu“ v přímé souvislosti s tvorbou filmu a exploatací záznamu. Nicméně prim bude pořád hrát samozřejmě první zmíněná skupina příjmů.

2.2.3 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 **nerezidenti**.

Vznik filmu a exploatace záznamu je spleť proces, jenž je tvořený komplexní sítí finančněprávních vztahů mezi subjekty, které se více či méně na nich podílejí. Jelikož jejich výčet je velmi široký, vybrala jsem si pro účely práce pouze následující subjekty (dále jen „subjekty u filmu“), kterých příjmy budu na následujících stránkách zkoumat z pohledu aplikace ZDP:

režisér AV díla – autor

produkční a výrobce – v zásadě pouze nabyvatel autorské licence

výkonný umělec (herec) – autor

scenárista – autor

zvukový mistr (resp. mistr zvuku) – autor

distributor – v zásadě pouze nabyvatel autorské podlicence

Výběr těchto konkrétních subjektů u filmu jsem zvolila tak, aby měly zastoupení jak osoby zabezpečující výrobu filmu, tak osoby účastníci se postprodukce a nakonec i osoby zabezpečující distribuci filmu.

Ne každý příjem jednotlivého subjektu u filmu pochází z autorských práv (např. v případě distributora či výrobce), a i přesto úzce souvisí s tvorbou filmu.

Je třeba zkoumat postavení jednotlivých subjektů u filmu z pohledu AZ, v jakém rozsahu disponují autorskými právy či právy souvisejícími s právem autorským a nakonec i v jakém rozsahu nabývají příjmy odlišné od autorských honorářů. Tyto všechny faktory jsou důležité pro správnou aplikaci ustanovení ZDP.

b) PŘEDMĚT DANĚ

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.

Příjmy plynoucí z celé škály činností, které vykonávají jednotlivé subjekty u filmu, mohou mít různorodý charakter a původ, a proto se je budu snažit vhodně zařadit do jednotlivých příjmových skupin, které vymezuje ZDP. Tato kategorizace má zásadní význam pro jejich správné zdanění dle ZDP. U každého příjmu se musí zkoumat jeho možné zařazení do jedné z příjmových skupin dle §§ 6 až 10 ZDP. 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 (více níže).

Zvláštní význam budu dále přikládat právě příjmům z autorských práv a práv jim příbuzných, které bude, jak plyne z výše uvedeného, v různé míře dosahovat každý z mnou analyzovaných subjektů u filmu.

Nevyhnutelným předpokladem k vzniku příjmů z majetkových autorských práv je vytvoření a následné 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 o 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. Nezanedbatelné příjmy může autor (nikoli tedy každý ze subjektů u filmu vyjmenovaných výše) získat i využitím tzv. jiných majetkových práv způsobem uvedeným v § 25 odst. 1 a § 24 odst. 1 AZ. 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 je v tomto případě tedy určitá vypočtená částka – odměna od kolektivního správce. Takto získaný příjem autora lze následně zařadit zřejmě do skupiny příjmů dle § 7 odst. 2 písm. a) 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). 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.*²⁵

I. Příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků

i. Obecně

U příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 ZDP je nutné odlišit od osoby poplatníka osobu plátce, kterou může být jak fyzická tak právnická osoba. Plátcem je tedy ten, kdo pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků

²⁵ KRÍŽ, J., HOLCOVÁ, I., KŘEŠŤANOVÁ, V., Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/, strana 116.

nebo sraženou poplatníkům. Podle § 6 odst. 2 se poplatníkem rozumí zaměstnanec a plátcem zaměstnavatel.

Příjmy podle § 6 odst. 1 ZDP se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové. Jsou to mimo jiné i 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, příjmy za práci 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, odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob, 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.

Co se týče příjmů za práci 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, odměn členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob podle § 6 odst. 1 písm. b) a c) ZDP, tak subjekty u filmu mohou disponovat příjmy z obchodních společností, které jsou za určitých podmínek následně zdaněné podle § 6 ZDP. Nicméně tehdy se nebude jednat o příjmy zajímavé z pohledu této práce (resp. jejich analýza by šla nad její rámeček), jelikož budou to příjmy obecné, plynoucí poplatníkům bez ohledu na to, jestli film tvoří anebo nikoli.

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, aby se takto vzniklými spory zabývaly 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.*²⁶ 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*

²⁶ Rozhodnutí Ústavního soudu [cit. 1. srpna 2010]. Dostupné z http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=39700&pos=1&cnt=1&typ=result.usneseni_US_sp.zn.III.US_410/01.

*předpisy k zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, účastnit se školení či jiných podobných akcí uložených společnostmi atd.*²⁷

Po včasném 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.*²⁸

Z výše uvedeného plyne, že podřazení smlouvy pod OZ anebo i OBZ není překážkou k tomu, aby činnost vykonávána podle této smlouvy byla chápána jako závislá činnost 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).

ii. Příjmy jednotlivých subjektů

REŽISÉR

Režisér je vždy fyzická osoba a autor filmu. Z tohoto titulu mu přísluší autorský honorář vyplacený výrobcem. Jak jsem se už výše zmínila, může nastat situace, kdy je režisér zároveň výrobcem. Není-li tomu tak, vztah mezi režisérem a výrobcem je upraven smluvně.

Je-li režisér (zaměstnanec) s výrobcem (zaměstnavatelem) v závislém vztahu pro účely ZDP, je na místě aplikace § 58 AZ, který upravuje tzv. zaměstnanecké autorské dílo vytvořené režisérem ke splnění jeho povinností vyplývajících z pracovněprávního smluvního vztahu s výrobcem. Výrobce vykonává svým jménem a na svůj účet režisérova majetková práva k takto vytvořenému dílu, není-li sjednáno jinak (režisérova výlučná osobnostní práva zůstávají nedotčena). Z tohoto ustanovení AZ je zřejmé podřazení takto získaného příjmu režisérem pod § 6 odst. 1 ZDP. *Vytvoření díla při plnění*

²⁷ Rozhodnutí Ústavního soudu [cit. 1. srpna 2010]. Dostupné z http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=39700&pos=1&cnt=1&typ=result_usneseni_US_sp.zn.III.US.410/01.

²⁸ Tamtéž.

*pracovních povinností neznamená, že musí být v pracovní smlouvě či dohodách přímo sjednáno, že zaměstnanec vytváří nebo bude vytvářet autorská díla.*²⁹

Aby mohl majetková autorská práva zaměstnance vykonávat ex lege jeho zaměstnavatel, musí být příslušné autorské dílo zaměstnance vytvořené v rámci jeho pracovní náplně. V momentě, kdy zaměstnanec vytvoří autorské dílo v rozsahu nad rámec jeho pracovní náplně, musí s ním zaměstnavatel uzavřít licenční smlouvu podle AZ, chce-li vykonávat majetková autorská práva k danému autorskému dílu.

Jak již bylo řečeno výše, v pracovněprávní smlouvě může být hned od začátku sjednáno, že nebude platit § 58 AZ a zaměstnanec bude vykonávat svá majetková autorská práva k dílu, které vytvořil v rámci pracovní náplně, sám.

Je třeba mít dále 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 k zisku z využití práv k zaměstnaneckému dílu a významu takového díla pro dosažení takového zisku. Takto určená odměna, jako i případná odměna za vytvoření filmu režisérem mimo pracovněprávní vztah, bude podléhat zřejmě režimu zdanění podle § 7 ZDP.

Situace, kdy režisér vykonává závislou činnost dle ZDP pro výrobce existuje víceméně pouze v teoretické rovině, jelikož režisér dává přirozeně většinou přednost volnějším smluvním vztahům.

VÝROBCE A PRODUKČNÍ

Na tomto místě chci připomenout, že výrobcem může být jak osoba fyzická, tak osoba právnická. Nicméně předpokládám, že v podmínkách českého filmu distribuovaného do kin je výrobcem zpravidla osoba právnická.

Osobu výrobce považuji za styčný bod jak při výrobě filmu, tak při distribuci jeho záznamu. Je tomu tak proto, že výrobce stojí většinou při zrodu myšlenky konkrétního filmu a stejně tak zásadní postavení zastává i při finální distribuci záznamu filmu. Výrobce vyhledává vhodné filmové scénáře, případně i režiséra apod. Samozřejmě může nastat situace, kdy výrobce a režisér je jedna a tatáž fyzická osoba.

²⁹ ŠEBELOVÁ, M., Autorské právo, zákon, komentáře, vzory a judikatura, /Computer Press a.s. 2007/, str. 97.

Toto vyjasnění postavení jednotlivých osob je důležité i pro účely ZDP, jelikož je možné tímto způsobem přesněji určit i příjmy a jejich správnou kategorizaci dle ZDP. Pro účely této práce budu rozebírat výrobce z pohledu ZDP pouze jako fyzickou osobu, dosahující příjmy z jiné než závislé činnosti a funkčních požitků a jako právnickou osobu, proto se analýze výrobce budu věnovat až v dalších částech práce.

V této části, která se zabývá zdaněním příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, má smysl se zabývat hlavně osobou produkčního, která by mohla vystupovat i jako zaměstnanec výrobce. Nastane-li takovýto případ, vztahuje se naň to, co bylo výše uvedeno obecně o zdanění příjmů ze závislého vztahu. Jelikož není výjimečné, aby produkční byl k výrobcí spíše v jiném než pracovněprávním vztahu (např. jako společník ve výrobcí-právnické osobě anebo spíše jako jeho spolupracovník na základě inominátní smlouvy podle OB anebo OBZ), je na místě se pečlivě zabývat u osoby produkčního o jaký právní vztah se tedy vlastně jedná (viz. výše rozhodnutí Ústavního soudu v usnesení ze dne 6. prosince 2001 sp. zn. III. ÚS 410/01).

Nicméně produkční – zaměstnanec nebude pro výrobce – zaměstnavatele vytvářet zaměstnanecké autorské dílo dle § 58 AZ (jelikož výsledkem jeho práce obvykle není autorské dílo dle AZ) a nebudou mu proto z tohoto titulu plynout ani příjmy v podobě autorského honoráře.

VÝKONNÝ UMĚLEC – HEREC, SCÉNÁRISTA, ZVUKOVÝ MISTR

A DISTRIBUTOR

Lze si jen stěží představit situaci, kdy v kontextu filmu, který je následně distribuován do kin, výkonný umělec – herec, scénárista anebo distributor jsou něčí zaměstnanci a vykonávají závislou činnost ve smyslu ZDP, a to i přesto, že ve všech případech se může jednat i o fyzickou osobu. Například u výkonného umělce lze hovořit o závislé činnosti v případě jeho stálého angažmá v divadle, ovšem takovýto případ jde nad rámec tématu této práce.

II. Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti

i. Obecně

Mezi příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle ustanovení § 7 ZDP lze dosažené příjmy zařadit jen v případě, že nepatří do jedné ze skupin příjmů uvedených v § 6 ZDP.

Příjmy z podnikání upravuje odst. 1 § 7 ZDP; příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti upravuje zase odst. 2 tamtéž. Určení, zda se bude aplikovat první anebo druhé zmíněné ustanovení § 7 ZDP má význam zejména z pohledu zdanění příjmů nerezidenta (viz níže). Pro účely této práce budu i u rezidentů pečlivě zkoumat, zda se jejich příjmy podřadí pod odst. 1 anebo 2 § 7 ZDP.

Nás bude zajímat především písm. b) odst. 1 § 7 ZDP, které zahrnuje pod příjmy z podnikání i příjmy ze živnosti a dále písm. a) odst. 2 § 7 ZDP, kterým se pod příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti (pokud nepatří do příjmů podle § 6 ZDP) zahrnou 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. Dřív než rozeberu případnou aplikaci ustanovení § 7 ZDP je třeba si uvědomit, že příjmy získané v souvislosti s právem autorským a s právy příbuznými právu autorskému může nabýt jak autor sám, tak osoba odlišná od autora, která disponuje s majetkovými autorskými právy.

Co se týče aplikace písm. b) odst. 1 § 7 ZDP, můžeme s určitostí říci, že využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti autorem díla není podnikáním živnostenským, protože patří do výčtu činností, které ŽZ v § 3 odst. 1 písm. b) vylučuje ze své působnosti. Avšak autor obecně může obdržet odměnu pouze za vytvoření autorského díla, aniž by současně udělil nabyvateli licenci k jeho užití anebo může obdržet odměnu za vytvoření díla a poskytnout zároveň bezplatnou licenci. (Tady je nutné nezapomenout na zákonnou domněnku podle § 63 odst. 3 AZ a § 64 odst. 1 AZ, která se obdobně aplikuje i v případě výkonných umělců). Je takováto aktivita samotného autora rovněž činností vyňatou z působnosti ŽZ? Podle § 2 ŽZ je živností soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených v ŽZ. Podle těchto kritérií by činnost autora v podobě vlastního vytvoření díla bez poskytnutí licence mohla být živností (nelze totiž vyloučit, že činnost autora je soustavná a za účelem zisku). Nicméně tímto výkladem by *došlo s ohledem na dikci ustanovení § 3 odst. 1 písm. b) ŽZ ... k absurdní situaci, kdy tvorba autorského díla coby předpoklad exploatace díla ... by živností ... byla, ale poskytování oprávnění k užití autorského díla autorem třetím osobám, tedy právě činnost, s níž je majetkový*

*prospěch vázán, nikoli.*³⁰ Domnívám se, že tomuto výkladu nahrává i fakt, že pokud by autor chtěl podřadit svůj příjem za vytvoření díla pod písm. b) odst. 1 § 7 ZDP, musel by se sám rozhodnout, zda se v jeho případě pro účely ZDP jedná o opakovanou, resp. soustavnou činnost (tj. zda dojde k naplnění jednoho z definičních znaků živnosti). Jelikož toto posouzení frekvence autorské tvorby autora pro účely ZDP nemusí být vždy snadné a hlavně jednoznačné, přiklání se k automatickému zařazení honoráře autora za vytvoření díla pod ustanovení písm. a) odst. 2 § 7 ZDP (příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti), které podmínku soustavnosti nevyžaduje.

Můžeme ovšem s jistotou říci, že poskytování licence osobou odlišnou od autora živností být může, a to jen jsou-li naplněny pojmové znaky živnosti. Nebudou-li naplněny, zařadíme příjmy plynoucí z takovéto činnosti rovněž pod písm. a) odst. 2 § 7 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.³¹

Nicméně nelze opomenout ani ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) ZDP, jenž upravuje příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Co se skrývá pod pojmem „nezávislé povolání“, to ZDP neřeší. Můžeme si pomoci vylučovací metodou a zařadit pod zmíněný pojem příjmy plynoucí z těch činností, povolání, které nejsou definovány jinde v § 7 ZDP. Určitou nápovědu nám může skýtat § 22 ZDP. I přesto, že toto ustanovení se zabývá příjmy nerezidentů ze zdrojů na území České republiky, je na místě nechat se inspirovat jeho odstavcem 1 písm. f), který demonstrativně vyjmenovává příklady nezávislé činnosti. Půjde zejména o architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobné profese. Kategorie „umělce“ poskytuje široké spektrum povolání a činností zajímavých z pohledu této práce, zejména v případě osoby herce – výkonného umělce, režiséra, scénáristy. I tito totiž mohou vykonávat činnosti, z nichž plynou příjmy na základě jiné než autorské licenční smlouvy.

³⁰ HOLCOVÁ, I., Subsidiarita Občanského zákoníku a Obchodního zákoníku coby obecných právních předpisů v souvislosti s tvorbou autorského díla a jeho užití. Dostupné ve sborníku Aktuální otázky práva autorského a práv průmyslových, /2009, Nakladatelství Karolinum/, strana 14.

³¹ PELECH, P., PELC, V., Daň z příjmu, komentář, /ANAG 2007/, str. 168–169.

Co se týče podílů společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP, platí to, co již bylo řečeno o příjmech ze závislé činnosti a funkčních požitků, tj. subjekty u filmu mohou disponovat příjmy z obchodních společností, které jsou za určitých podmínek následně zdaněné podle § 7 ZDP. Tehdy se ovšem nebude jednat o příjmy zajímavé z pohledu této práce (resp. jejich analýza by šla nad její rámec), jelikož budou to příjmy obecné, plynoucí poplatníkům bez ohledu na to, jestli film tvoří anebo nikoli. Výjimku jsem učinila pouze při výrobci a distributorovi, kteří se, podle mého mínění, mohou v praxi stát členy obchodní společnosti za účelem vytvoření lepšího zázemí (zejména finančního) pro realizaci filmu. I proto se zdaněním podílů podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP zabývám blíže v části o zdanění příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti výrobce a distributora.

ii. Příjmy jednotlivých subjektů

REŽISÉR

Uzavře-li režisér s výrobcem smlouvu podle AZ, zpravidla mu vždy bude náležet určitá odměna (příjem). Podle druhu uzavřené smlouvy může mít režisér nárok na odměnu za vytvoření AV díla a/nebo za poskytnutí licence k tomuto dílu dle AZ, tj. za poskytnutí oprávnění dílo užít.

V prvním případě se většinou jedná o částku vyplacenou jednorázově či ve splátkách, dle náročnosti procesu tvorby díla. Teoreticky přípustná je i možnost, kdy autorova odměna je závislá na výnosech výrobce z distribuce filmu.

Ve druhém případě je mnohem častější, aby autorova licenční odměna byla závislá od výnosů z distribuce filmu.

Povětšinou se ovšem bude nejspíš jednat o tzv. provozovací honorář, tj. jednu částku, která v sobě zahrnuje odměnu za vytvoření AV díla a odměnu za poskytnutí licence. I když ve výsledku to bude jedna suma, ve smlouvě bude každá z odměn (a jejich výše) konkrétně specifikována (srov. přílohu č. 2). Tato praxe má význam zejména v případě, kdy někdy v budoucnu výrobce uzavře s režisérem rozšiřující licenční smlouvu k stejnému dílu, tj. nebude s ním uzavřena už smlouva o vytvoření díla, pouze smlouva licenční. Nicméně pokaždé to bude příjem dle ZDP; v případě licenční odměny příjem podřaditelný (na základě výše uvedeného) pod § 7 odst. 2 písm. a) ZDP, nelze-li jej

subsumovat pod § 6 ZDP. Rozhodně bude tento závěr platit u režiséra, který získá příjem za poskytnutí licence, tj. za poskytnutí autorských práv k filmu.

Rozsah poskytnuté licence je zásadní pro určení, které příjmy budou z této licence plynout. Nejpraktičtější se pro obě smluvní strany zdá být licence, která je co do množství, času a místa neomezená a hlavně, vztahující se na všechny způsoby užití díla (vyjmenování jednotlivých způsobů užití díla v § 12 AZ je pouze demonstrativní), jelikož právě užití díla přináší výrobcí zisky a čím větší rozsah užití díla licenční smlouva umožňuje, tím větší licenční odměnu může režisér od výrobce očekávat. Kromě odměny za vytvoření a poskytnutí oprávnění k užití filmu si režisér může speciálně dohodnout s výrobcem např. i úhradu cestovních nákladů a ubytování atd. (srov. příloha č. 2). Anebo jsou veškeré takovéto typy úhrad, které vzniknou při tvorbě filmu již přímo zahrnuty v odměně za vytvoření AV díla. Ujednání závisí na smluvních stranách.

Dále režisér může po uzavření licenční smlouvy a určitém následném užití díla výrobcem či jinou osobou tvrdit, že jeho dílo bylo užito způsobem, který neodpovídá licenční smlouvě a proto jeho autorská odměna jako i příjmy plynoucí výrobcí či třetí osobě jsou neadekvátní a neoprávněné. Aby se předcházelo podobným situacím, je vhodné zařadit do licenční smlouvy co nejširší výčet specifických způsobů užití díla, například i rozdělení díla za účelem vkládání reklamy, užití díla pro účely výroby a rozšiřování propagačních předmětů, pořízení dalších jazykových verzí díla atd. Z takto právně upravené licenční smlouvy je pak jasné, že režisér si nemůže nárokovat příjmy z určitých užití díla, které nejsou v licenční smlouvě zahrnuty. Je-li v licenční smlouvě sjednána i podlicence, licenční odměna autora bude zahrnovat i všechny v budoucnu vzniklé příjmy plynoucí z podlicenčního vztahu či už výrobcí anebo třetí osobě (např. typicky ve vztahu výrobce-distributor).

Jakým způsobem se ovšem musí zdaňovat ty příjmy režiséra, které získá pouze na základě smlouvy o vytvoření díla - filmu na objednávku dle § 61 AZ, aniž by k tomuto dílu poskytl licenci? I přesto, že pravděpodobnost výskytu této situace v praxi je nízká, nic nám nebrání se nad ní teoreticky zamyslet. Pokud by tato smlouva byla uzavřena písemně, bylo by možno ji považovat za písemný souhlas (režiséra) zaznamenat dílo na prvotní záznam, čímž by se uplatnila vyvrátitelná domněnka udělení licence a licenční

odměny (§ 63 odst. 3 AZ).³² Tady se potkávají dvě zákonné domněnky o poskytnutí licence – ta podle § 61 odst. 1 AZ a ta podle § 63 odst. 3 AZ. Nicméně, vzhledem ke speciální povaze domněnky podle § 63 AZ zastávám názor, že se použije právě ta v § 63 AZ.

Myslím si, že i přes aplikaci zákonné domněnky by opět byla ve smlouvě samostatně upravena jak odměna za vytvoření filmu, tak odměna za poskytnutí licence. Za těchto okolností by se odměna za vytvoření filmu podřadila pod § 7 odst. 2 písm. b) ZDP a odměna za poskytnutí licence pod § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Pokud by ovšem takováto smlouva byla uzavřena ústně, musely by se veškeré příjmy z ní plynoucí zařadit pod písm. b) odst. 2 § 7 ZDP, tj. do příjmů z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. Jak již bylo řečeno, tyto příjmy zahrnují i příjmy umělce jiné než ty podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

Co se situací, kdy jsou „na placu“ dva režiséři? Nejdřív musíme určit, kdo je autorem filmu. Předpokládám, že za těchto okolností se bude aplikovat § 8 AZ, který upravuje spoluautorství jako právo autorské k dílu, které vzniklo společnou tvůrčí činností dvou nebo více autorů do doby dokončení díla jako dílo jediné (tj. dílo spoluautorů) a přísluší všem spoluautorům společně a nerozdílně. Spoluautorem ovšem není ten, kdo ke vzniku díla přispěl pouze poskytnutím pomoci nebo rady technické, administrativní nebo odborné povahy nebo poskytnutím dokumentačního nebo technického materiálu, anebo kdo pouze dal ke vzniku díla podnět. Z právních úkonů týkajících se díla spoluautorů jsou oprávněni a povinni všichni spoluautoři společně a nerozdílně a rozhodují se jednomyslně, tj. i rozhodování o poskytnutí té které licence k dílu musí probíhat po vzájemné dohodě obou režisérů.

Pro účely ZDP je podstatné ustanovení podle § 8 odst. 5 AZ, podle kterého není-li dohodnuto mezi spoluautory jinak, je podíl (výše příjmů) jednotlivých spoluautorů na společných výnosech z práva autorského k dílu spoluautorů (tj. na licenční odměně) úměrný velikosti jejich tvůrčích příspěvků, a nelze-li tyto příspěvky rozeznat, jsou podíly na společných výnosech stejné. Jinak řečeno, při určování výnosů z užití díla autory má před zákonem přednost ujednání autorů o výši jednotlivých podílů na zisku z užití díla. Pokud se tedy nedohodnou, tak se postupuje podle zákona, tj. nejdřív se zkoumá, která část filmu je výsledkem tvůrčí činnosti kterého konkrétního režiséře. Pokud tako-

³² DANIELISOVÁ, T., Autorskoprávní vztahy v procesu výroby a exploatace filmového díla, Diplomová práce PFUK, 2006.

véto rozlišení je nerealizovatelné, musí být podíly na výnosech z užití filmu stejné. Může být proto velmi výhodné toto rozlišení jednotlivých částí v rámci filmu zabezpečit. Z výše uvedeného plyne, že jsou-li autory dva nebo i více režisérů, výše jejich příjmů z užití svého autorského práva se může podstatně lišit v závislosti na ujednání v licenční smlouvě.

Mohlo by se zdát, že následně si každý z režisérů zdaní své příjmy podle ustanovení ZDP upravujících zdanění příjmů jednoho režiséra. Nicméně nemůžeme zapomínat na existenci § 11 ZDP, který upravuje výpočet příjmu spoluvlastníka s cílem stanovit základ daně.

Lze se totiž domnívat, že spoluautor je vlastně spoluvlastníkem pro účely ZDP. Ustanovení § 11 ZDP stanoví speciální pravidlo pro dělení příjmů a výdajů spoluvlastníků. ZDP tedy stanoví, že plynou-li příjmy z užívání společného díla jen určitým spoluautorům nebo jinak, než odpovídá jejich smluveným spoluvlastnickým podílům (resp. tvůrčím příspěvkům podle § 8 odst. 5 AZ), rozdělují se tyto příjmy a výdaje na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů podle smlouvy mezi spoluautory, která upravuje výši jejich podílů. ZDP připouští pouze možnost, že existují-li různé podíly spoluvlastníků, může se tak stát jen na základě smlouvy mezi spoluvlastníky. Na druhé straně AZ v § 8 odst. 5 předpokládá i tu alternativu, kdy není-li dohoda mezi spoluautory, bude ex lege výše podílu spoluautora na dílu, resp. následně výše jeho podílu na výnosech záviset od tvůrčího příspěvku spoluautora. Nicméně i v takovémto případě budou mít podíly spoluautorů různou velikost, a tím pádem se i na takovouto situaci bude analogicky aplikovat speciální pravidlo podle § 11 ZDP.

Co se týče výdajů, musí být pro účely tohoto ustanovení rozdělovány ve stejném poměru jako příjmy. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi spoluautory podle jejich podílů, mohou spoluautoři uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši.

Režisér má dále stejně tak právo na příjem dle § 25 odst. 1 písm. b) AZ, tj. v souvislosti s rozmnožováním díla pro osobní potřebu a vlastní vnitřní potřebu (viz výše), který rovněž musí zdanit dle § 7 odst. 2 písm. a), jelikož i tato odměna je příjmem z užití jeho autorského práva, konkrétně z majetkového práva na rozmnožování díla dle § 12 odst. 4 písm. a) AZ.

VÝROBCE A PRODUKČNÍ

Na tomto místě bude pro mne zajímavá zejména osoba výrobce – fyzické osoby a její příjmy z jiné než závislé činnosti.

Výrobce má smluvně ošetřený vztah s režisérem jako autorem filmového díla a proto bude moci nakládat s majetkovými autorskými právy k tomuto filmovému dílu, tj. výrobce získá příjmy hlavně z užití anebo poskytnutí práv z duševního vlastnictví zdanitelné podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. S takto nabytými autorskými právy bude výrobce disponovat hlavně při distribuci filmu do kin zabezpečovanou distributorem, který výrobcí na základě podlicenční smlouvy předá smlouvenou podlicenční odměnu, která se musí započítat do daňového základu výrobce. Nicméně nesmíme zapomenout, že výrobce s distributorem uzavře i licenční smlouvu, jelikož výrobce je původním vlastníkem autorských práv k záznamu. Na základě smlouvy s distributorem obdrží obvykle výrobce v rámci dojednané licenční a podlicenční odměny převedené na účet výrobce ještě než se film dostane do kin i další domluvený finanční obnos jako výsledek tržeb filmu po jeho uvedení do kin. Po uvedení filmu do kin, tj. jeho zpřístupnění veřejnosti se očekávají výnosy. Určité domluvené procento z výnosů připadne výrobcí. Zbýlá část výnosů patří distributorovi. Tato procentní část výnosů patřící výrobcí již nezahrnuje odečtené dohodnuté výdaje distributora použité za účelem propagace filmu a odečte se i tzv. minimální garantovaná odměna (k ní více v části o způsobech financování filmu). Zbývající část stanoveného procenta výnosů bude poukázána výrobcí (více viz Ad 5) části o způsobech financování filmu).

Takto získané výnosy musí výrobce zdanit jako příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, jelikož výrobce podniká na základě volné ohlašovací živnosti podle přílohy 3 ŽZ, a to konkrétně výroba audiovizuálních děl, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej (vyjma činností uvedených v příl. 1, 2, 3 ŽZ), poradenská činnost v oblasti kultury, pořádání kulturních a společenských akcí, vydavatelská, nakladatelská činnost, agenturní činnost (v oblasti kultury).

Výrobce – fyzická osoba se může stát (z důvodu lepšího zázemí pro tvorbu filmu) společníkem např. produkční společnosti, jejíž právní forma může být veřejná obchodní společnost anebo komanditní společnost. Bude-li tedy výrobce členem veřejné obchodní společnosti anebo komplementářem komanditní společnosti, budou mu plynout příjmy

ve formě podílu na zisku společnosti podle § 7 odst. 1 písm. d) ZDP (dílní základ daně se pak určuje podle § 7 odst. 4 anebo 5 ZDP).

Zajímavé je, že v případě komanditní společnosti se podle § 7 ZDP zdaňuje pouze podíl na zisku komplementářů. Celkový zisk komanditní společnosti se rozdělí na část připadající společnosti a část připadající komplementářům, což se určí poměrem stanoveným ve společenské smlouvě (tj. zakládající listina komanditní společnosti), jinak se zisk mezi ně dělí na polovinu. Nevyplývá-li ze společenské smlouvy něco jiného, rozdělí si komplementáři část zisku na ně připadající rovným dílem, který se následně zdaní podle zmíněného ustanovení § 7 ZDP. Stane-li se výrobce komanditistou, jeho podíl na zisku se nedaní v režimu daně z příjmů fyzických osob, ale jako příjem komanditní společnosti, tj. jako příjem právnické osoby.

V případě filmového díla, které je distribuované do kin je přirozené, že takovýto formát si vyžaduje větší finanční, právní a personální zabezpečení, které (jak se domnívám) může dostatečným způsobem poskytnout pouze výrobce-právnická osoba. A výrobcem – právnickou osobou se budu blíže zabývat až v části upravující daně z příjmů právnických osob.

Produkční bude za svou práci rovněž pobírat příjmy ze živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. V jeho případě půjde opět o živnost volnou, ohlašovací podle přílohy č. 4 ŽZ, konkrétně o výrobu, rozmnožování, distribuci prodej, pronájem zvukových a zvukově-obrazových záznamů a výroba nenahraných nosičů údajů a záznamů (bod 15 přílohy č. 4 ŽZ), provozování kulturních, kulturně-vzdělávacích a zábavních zařízení, pořádání kulturních produkcí, zábav, výstav, veletrhů, přehlídek, prodejních a obdobných akcí (bod 73 přílohy č. 4 ŽZ).

VÝKONNÝ UMĚLEC – HEREC

Dalším nenahraditelným prvkem ve filmu je osoba výkonného umělce, kterým je fyzická osoba, která osobitým způsobem provedla umělecké dílo a tím vytvořila umělecký výkon.³³ Výkonný umělec není pouze herec, ale třeba i zpěvák, tanečník, hudebník, atd. Pro účely této práce budu považovat za výkonného umělce jen osobu herce.

Práva výkonného umělce k uměleckému výkonu jsou samostatnými právy, odlišnými od práv autorů. Výkonný umělec má jak výlučná osobnostní autorská práva, tak

³³ DANIELISOVÁ, T., Autorskoprávní vztahy v procesu výroby a exploatace filmového díla, Diplomová práce PFUK, 2006.

i výlučná autorská práva majetková, které upravuje § 69 a 71 AZ. V kontextu této práce je zajímavé zejména právo na záznam živého výkonu.

Výkonný umělec má teda právo výkon užít a udělovat souhlas k užití výkonu (§ 71 odst. 1 AZ) na základě smlouvy, pro kterou platí obdobně ustanovení AZ o licenční smlouvě (viz příloha č. 3). Jednotlivé umělecké výkony výkonných umělců užitě v AV díle jsou také díly AV užitými a tvoří umělecké složky filmu (k tomu srov. aplikaci § 64 odst. 1 i na výkonné umělce).

Pro účely ZDP je nevyhnutné pečlivě rozlišovat mezi výkonným umělcem (v našem případě hercem) a komparzistou, který za výkonného umělce považován není. Slovo „umělec“ se v pojmu „výkonný umělec“ nevyskytuje náhodou. Osoba se stává výkonným umělcem až v momentě, kdy její výkon má uměleckou hodnotu a je postavený na osobních schopnostech této osoby. Komparzista tyto podmínky nesplňuje, proto ani nemůže být autorem-výkonným umělcem dle AZ. Na rozdíl od komparzisty, herec je tedy autor, který může disponovat se svými výlučnými autorskými právy podle své vůle a nakládat s nimi způsobem, který mu zabezpečí přísun určitých zdanitelných příjmů.

U herce je proto na místě rozlišovat jednak mezi zdanitelnými příjmy plynoucími z užití práv příbuzných právu autorskému dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP a jednak jeho ostatními příjmy souvisejícími s tvorbou a exploatací filmu, které se musí podřadit pod § 7 odst. 2 písm. b) ZDP.

První skupinu příjmů herce bude v praxi tvořit zejména autorská odměna na základě licenční smlouvy uzavřené s výrobcem. Tato odměna bude zahrnovat všechny potenciální příjmy, které budou plynout výrobcí z užívání majetkových práv herce v rozsahu sjednaném v licenční smlouvě. Je třeba mít na paměti, že i přesto, že výkonný umělec není autorem díla AV užitého dle § 64 AZ, jsou mu věnovány speciální ustanovení AZ, tj. i samostatná úprava majetkových práv a jejich užití, musí se aplikovat § 74 AZ, který stanoví, že ustanovení § 64 odst. 1 AZ platí obdobně i pro výkonné umělce. Znamená to, že i u výkonného umělce je jako jeden ze způsobů užití jeho uměleckého výkonu i zařazení tohoto výkonu do audiovizuálního díla na základě písemné licenční smlouvy, tj. platí zákonná domněnka podle § 64 odst. 1 AZ. Je logické, že při tvorbě filmu herec vytvoří umělecký výkon přímo pro tento konkrétní film, tj. jeho dílo bude do tohoto filmu zařazeno.

Do druhé skupiny příjmů výkonného umělce bude patřit hlavně odměna za vytvoření výkonu na základě smlouvy o vytvoření uměleckého výkonu. Tato odměna bude zdanitelná dle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP z důvodů, které jsem popsala již v oddílu 2.2.3, pododdílu II.

Není vyloučené, naopak je spíše obvyklé, aby byla smlouva licenční smíšená se smlouvou o vytvoření uměleckého výkonu (podobně jako u režiséra). V tomto případě se nabízí otázka, jakým způsobem bude rozdělena odměna na příjem za vytvoření výkonu a na příjem za poskytnutí licence k užití výkonu a samozřejmě jejich následné zdanění. Domnívám se, že odpovědí na tuto otázku bude přesné stanovení peněžní částky, která přísluší výkonnému umělci za provedení výkonu a přesné částky za poskytnutí licence. Skutečnost, že každá z těchto odměn je pak zařazená do jiné příjmové skupiny dle § 7 odst. 2 ZDP je v praxi při výpočtu daně rezidenta dle ZDP irelevantní, jelikož ať už se bude na tu kterou odměnu aplikovat § 7 odst. 2 písm. a) ZDP anebo § 7 odst. 2 písm. b) ZDP, daň z příjmů se bude počítat stejně u obou odměn. Pečlivé rozlišování těchto odměn do jednotlivých příjmových skupin dle § 7 odst. 2 ZDP se zdá být významné pouze v případě, že výkonný umělec je nerezident dle § 2 odst. 3 ZDP, protože na některé jeho příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, zejména pak příjmy z nezávislé činnosti umělce na území České republiky dle § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 ZDP a příjmy ve smyslu náhrad za poskytnutí práva na užití práva příbuzného právu autorskému dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 2 ZDP, musí být aplikována zvláštní sazba daně dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP. Nicméně i v případě těchto příjmů u nerezidentů se bude uplatňovat zvláštní sazba daně dle § 36 ZDP stejně tak na odměnu za vytvoření výkonu jako i na odměnu za poskytnutí licence. K problematice zdanění nerezidentů více v oddílu 2.2.5.

Veškeré speciální požadavky na výkonného umělce při realizaci jeho výkonu by měli být výrobcem zohledněny v odměně za výkon. *Ve smlouvě mohou být stanoveny i další povinnosti umělce nesouvisející přímo s vytvářením výkonu, například spolupráce při propagaci filmu, návštěva společenských akcí pořádaných sponzorem filmu. Aby bylo vyhověno právu na ochranu osobnosti, je dobré do smlouvy zařadit i ustanovení umožňující pořízení a užití jména, podobizny, obrazových snímků, zvukových či zvukové*

*obrazových záznamů týkajících se výkonného umělce k reklamním účelům.*³⁴ Jsou odměny i za takovéto aktivity herce již zahrnuty v licenční odměně? Licenční smlouva nemusí obsahovat ujednání o určitých způsobech užití výkonu výkonného umělce. Mlčí-li licenční smlouva o některých způsobech užití výkonu výkonného umělce, a i přesto nabyvatel licence výkon nedomluveným způsobem užije, má výkonný umělec minimálně právo na dodatečnou odměnu, která musí být následně zdaněna jako příjem podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

Od této situace je třeba odlišovat, když nabyvatel licence bude užívat nedomluveným způsobem nikoli výkon výkonného umělce, ale třeba výše zmíněnou podobiznu herce, jeho jméno atd. Jsem toho názoru, že i tehdy má herec nárok požadovat od nabyvatele licence dodatečnou odměnu (samozřejmě nikoli licenční), která ovšem pak bude zdaněna jako příjem podle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP.

Dále má výkonný umělec právo na příjem dle § 25 odst. 1 písm. b) AZ, tj. v souvislosti s rozmnožováním díla pro osobní potřebu a vlastní vnitřní potřebu (viz výše), který rovněž musí zdanit dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP, jelikož i tato odměna je příjmem z užití jeho autorského práva, konkrétně z majetkového práva na rozmnožování díla dle § 12 odst. 4 písm. a) AZ. Předpokladem získání těchto odměn je smlouva uzavřená mezi výkonným umělcem a kolektivním správcem Intergram. Existují i další náhradní odměny herce, které mu vyplácí kolektivní správce, ovšem tyto již nemají přímou souvislost s filmem. Herec tedy nebude dostávat od kolektivního správce náhradní odměny za to, že kino bude promítat film, jehož součástí je herecův umělecký výkon. Odměna za takovéto zveřejňování díla je součástí licenční odměny herce udělená mu výrobcem na základě licenční smlouvy.

*Kromě práva užít původní umělecký výkon je umělec oprávněn užít výkon i v rámci jiného, nově vytvořeného díla, pokud k vytvoření takového nového díla došlo zpracováním původního výkonu, jeho spojením s jiným výkonem, jehož zařazení do souboru, eventuálně jiným způsobem nakládání s výkonem. To znamená, že autor nově vzniklého díla je ve svém právu dílo užít a udělit jiné osobě oprávnění k výkonu tohoto práva omezen právy výkonného umělce, jehož výkon použil ve svém díle.*³⁵ V případě zařazení původního uměleckého výkonu herce do jiného filmu se nejedná o právo herce povinně

³⁴ DANIELISOVÁ, T., Autorskoprávní vztahy v procesu výroby a exploatace filmového díla, Diplomová práce PFUK, 2006, str. 47.

³⁵ CHALOUPKOVÁ, H., HOLÝ, P., Autorský zákon, komentář, 3. vydání, /C.H.Beck 2001/, str. 111.

kolektivně spravované. Autor nového filmu, který chce v něm využít již dřívější umělecký výkon herce, musí uzavřít mimo jiné s hercem novou licenční smlouvu, na jejímž základě herec získá opět příjem v podobě licenční odměny. A ten je samozřejmě zdaněn podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. V tomto případě ovšem musí být dodržena lhůta podle § 64 odst. 3, který se použije i pro herce obdobně (srov. § 74 AZ).

Na tomto místě bych se zmínila ještě o zdanění příjmů nezletilých herců. V první řadě je třeba si položit otázku, zda i nezletilá osoba je schopna být autorem podle AZ. Odpověď zní jednoznačně ano. Způsobilost fyzické osoby k právním úkonům vzniká podle § 8 OZ v plném rozsahu zletilostí. Podmínkou autorství ovšem není zletilost, resp. plná způsobilost osoby k právním úkonům. Jedinými zásadními podmínkami autorství je, že autorské dílo musí být jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti autora a je vyjádřeno v jakékoli objektivně vnímatelné podobě. Tyto podmínky je schopné určitě naplnit i nezletilá osoba. Nicméně způsobilost být autorem a vytvořit autorské dílo podle AZ je jedna věc, být smluvní stranou licenční smlouvy je věc druhá. Podle § 9 OZ mají nezletilé osoby způsobilost jen k takovým úkonům, které jsou svou povahou přiměřené rozumové a volní vyspělosti odpovídající jejich věku. Domnívám se, že autorská licenční smlouva, na základě které dojde k užití autorského díla nezletilého autora je ve své podstatě tak komplexní právní úkon, že nezletilý by se jen těžko mohl stát její smluvní stranou. Pro takovéto případy existuje institut zákonného zastoupení nezletilého podle § 26 OZ. Uzavírat licenční smlouvu bude tedy za autora zřejmě většinou jeho zákonný zástupce, nicméně licenční odměna se stane příjmem osoby nezletilé, zastoupené. A v tomto okamžiku se dostáváme k povinnosti nezletilého zdanit takto získané příjmy podle ZDP. Podle § 2 odst. 1 ZDP je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob fyzická osoba, aniž by byly uvedeny další podmínky. Pro povinnost zdanit příjmy není podstatný věk poplatníka. Splňuje-li tedy nezletilý herec další, obecné základní podmínky podle ZDP (např. výši neosvobozených příjmů za zdaňovací období atd.), není důvod, proč by daň z příjmů neměl platit. Poplatníkem může být sice nezletilá osoba, ale daňové přiznání za ni podá její zákonný zástupce. Nicméně zastupování zástupcem nevylučuje, aby správce daně v případech, kdy je osobní účast zastoupeného nezbytná, jednal se zastoupeným přímo, nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů.

SCÉNÁRISTA

Scénárista vytváří dílo AV užitě - scénář, které spolu s ostatními díly AV užitými formuje film, jehož autorem je režisér. Má-li být scénář dílem AV užitým, musí se jednat o literární scénář, včetně např. režijního ztvárnění (zpracování aj.) původního scénáře, vyjádřeného jako nové dílo např. ve vnímatelné podobě režijní knihy, aj.³⁶

Scénárista ovšem není ve smluvním vztahu s režisérem, ale s výrobcem (srov. § 64 odst. 1 AZ) a ten, kdo může reálně disponovat s jeho majetkovými autorskými právy k scénáři na základě licenční smlouvy je právě výrobce.

I u scénáristy, podobně jako u režiséra, zvukového mistra a výkonného umělce, vzniká *problém* dvou typů příjmů plynoucích z dvou různých plnění; na jedné straně je to odměna za vytvoření scénáře, na straně druhé to bude autorský honorář z licenční smlouvy. Nejpravděpodobněji půjde fakticky o jednu sumu, nicméně tato práce dává prostor právě pro rozlišení těchto různých příjmů pro účely klasifikace příjmů dle ZDP.

Za vytvoření scénáře dostane tedy scénárista odměnu, kterou lze zdanit dle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP jako odměnu umělce, kterým scénárista rozhodně je.

Autorská odměna pro scénáristu dle licenční smlouvy o poskytnutí oprávnění k užití scénáře výrobcem dle AZ je vnímána jako příjem dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

Je třeba si ovšem uvědomit, že v praxi půjde nejčastěji o jednu paušální částku. Licenční smlouva pak stanoví, která část odměny je za vytvoření díla, a která za poskytnutí licence a zdanění takovéto odměny se bude řídit ustanoveními § 7 ZDP.

Někdy licenční smlouva obsahuje i ustanovení, které praví, že scénárista musí brát v úvahu i skutečnost, že odměna není zdaněna a je povinen zaplatit z ní daň z příjmů v souladu se ZDP. Tato věta má za cíl upozornit scénáristu – autora, že jeho autorská odměna není příjmem, na který se aplikuje § 36 ZDP upravující zvláštní sazbu daně, ale jedná se o příjem, na který se použije sazba daně dle § 21 ZDP. Může ovšem nastat i situace, kdy je výrobce povinen uplatnit na poskytnutou odměnu sazbu daně dle § 36 ZDP, a to zejména tehdy, kdy autor není rezidentem dle ZDP, ale jeho příjmy plynou ze zdrojů na území České republiky (viz § 22 ZDP). Takováto odměna je pak autorovi vyplacena výrobcem až po takto provedené srážce daně a scénárista ji už nebude muset uvádět ve svém daňovém přiznání.

³⁶ TELEČ, I., TŮMA, P., Autorský zákon, komentář, 1. vydání, /C.H.Beck 2007/, str. 614.

Odměna dle licenční smlouvy zpravidla pokrývá jakékoli náklady, které vynaloží scénárista v souvislosti s licenční smlouvou a i se smlouvou o vytvoření díla. Tato skutečnost má za následek, že autor si v budoucnu nemůže od výrobce nárokovat příjmy nad rámec sjednané odměny. To samozřejmě ale neovlivní právo autora na uplatnění výdajů dle ZDP při zdaňování svých vlastních příjmů.

Dále je třeba brát v potaz, že licenční odměna poskytnutá scénáristovi výrobcem na základě písemné licenční smlouvy pokrývá i odměnu za užití scénáře dle § 64 odst. 1 písm. a) a b) AZ (není-li sjednáno jinak), tj. zejména zařazení scénáře do filmu, automatické užití scénáře ve filmu, do kterého je scénář zařazen a překlady scénáře minimálně po dobu 10 let od udělení svolení v licenční smlouvě (§ 64 odst. 2 AZ) – jedná se o již zmíněnou zákonnou domněnku podobně jako např. u režiséra filmu. Příjmy z těchto způsobů užití scénáře jsou zahrnuty už ve sjednané licenční odměně, a proto s nimi scénárista nemůže za obvyklých okolností již v budoucnu po stanovenou dobu počítat.

Je vhodné ještě upozornit na situaci, kdy se scénárista dohodne s výrobcem na smlouvě, dle které bude moci scénárista svůj scénář zařadit buď do jiného filmu anebo jej využije pro zcela jiné účely (třeba knižní vydání scénáře).

V prvním případě se uzavře mezi „novým“ výrobcem a scénáristou ohledně původního scénáře již pouze licenční smlouva dle AZ, nikoli smlouva o vytvoření scénáře (srov. § 64 odst. 3 AZ). Nepůjde o ingerenci příslušného kolektivního správce.

V druhém případě se jedná o poněkud složitější situaci, jelikož § 64 odst. 2 AZ předpokládá omezení zařazení díla AV užitého pouze do nového filmu, nikoli do jiného díla, např. knihy. A contrario nebude tedy scénárista omezen zákonnou domněnkou v dispozici se svým scénářem pro jiné než filmové účely. Při takovém užití scénáře se tedy budou muset aplikovat jen obecná ustanovení AZ o licenční smlouvě, konkrétně ta, která upravují výhradní a nevýhradní licenci (§ 47 AZ).

Pokud tedy scénárista uzavře s výrobcem licenci výhradní, má se zato, že nesmí poskytnout licenci třetí osobě a je povinen, není-li sjednáno jinak, se i sám zdržet výkonu práva užít dílo způsobem, ke kterému licenci udělil. Domnívám se, že takovéto omezení scénáristy neznámá, že by nemohl sám dále využít svůj scénář třeba pro účely vydání knihy. Ovšem toto platí, pouze pokud v licenční smlouvě s výrobcem nebyla výrobcem udělena licence i k užití scénáře formou vydání knihy. Teoreticky by tedy mohl

scénárista získat autorský honorář i díky užití původního scénáře zcela jiným způsobem, než skrze jeho užití ve filmu.

Pokud scénárista uzavře s výrobcem licenci nevýhradní, je situace v souvislosti s možností využití scénáře jako knihy mnohem jednodušší, jelikož je scénárista i nadále oprávněn k výkonu práva užití díla způsobem, ke kterému licenci udělil, jakož i k poskytnutí licence třetím osobám.

V obou případech, kdy scénář tedy může být později využit pro vydání knihy, získává scénárista autorský honorář v podobě licenční odměny, která musí být zdaněna jako příjem podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

I v případě psaní scénáře může často nastat situace, kdy se na této tvořivé práci podílí více autorů-scénáristů. I tehdy (podobně jako při režisérovi) se uplatní ustanovení § 8 AZ, která upravují spoluautorství a následně i § 11 ZDP.

Scenárista má dále právo na příjem dle § 25 odst. 1 písm. b) AZ, tj. v souvislosti s rozmnožováním díla pro osobní potřebu a vlastní vnitřní potřebu (viz výše), který rovněž musí zdanit dle § 7 odst. 2 písm. a), jelikož i tato odměna je příjmem z užití jeho autorského práva, konkrétně z majetkového práva na rozmnožování díla dle § 12 odst. 4 písm. a) AZ. Předpokladem této odměny je samo sebou uzavření smlouvy s kolektivním správcem, kterým je v případě scénáristy DILIA.

ZVUKOVÝ MISTR (RESP. MISTR ZVUKU)

Mistr zvuku je při tvorbě filmu *odpovědný za výsledný zvuk a jeho technickou kvalitu, spolurozhoduje o způsobu snímání zvuku – kontakt / pomocný zvuk – a o výsledném zvukovém formátu, během natáčení pořizuje záznam zvuku (kontaktu nebo pomocného zvuku) a natočení samostatných zvuků zvláště z prostředí zvukově specifických, připravuje zvukové složky filmu, postsynchrony, ruchy, nasazení zvuků k obrazu (stříh zvuku – editace), příprava mixu a mix zvuku, atd.*³⁷

Osoba zvukového mistra z *pohledu* AZ byla ještě donedávna kontroverzní, protože se vedly diskuze o autorství mistra zvuku podle AZ. Podle některých hlasů práce zvukového mistra nemůže být nikdy chráněna AZ, jelikož jeho výsledné dílo nesplňuje definiční znaky autorského díla podle § 2 odst. 1 AZ. Autorské dílo má být, jak už bylo řečeno, mimo jiné jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti autora. A právě tento znak byl

³⁷ KALLISTA, J., Filmová produkce, str. 14, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupné na www.famu.cz/docs/UvodProdukce.doc.

kamenem úrazu při diskusích o autorské činnosti zvukového mistra chráněné AZ. Argumentovalo se tím, že mistr zvuku nevkládá do své činnosti tvůrčí prvek, ale pouze aplikuje svoje technické dovednosti a znalosti. K tomuto uvádím rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. listopadu 2009 sp. zn. 30 Cdo 4924/2007, podle kterého je „tvůrčí činností“ činnost duševní. *Tím ovšem není vyloučeno, aby byla duševní činnost doplněna i činností mechanickou, automatickou apod., třeba i zručností a fyzickou zdatností, umožňující vznik díla po stránce organizačně provozní, technické i řemeslné apod. ... Z hlediska autorskoprávního je bezvýznamné, zda tvůrčí činnost byla vykonána bez pomoci technických zařízení, anebo za jejich pomoci či přímo jejich prostřednictvím, např. prostřednictvím počítače. ... V tvůrčí činnosti ovšem mohou být, stejně jako i v jejím výsledku, obsaženy i prvky netvůrčí, rutinně mechanické, administrativní aj., často strojové. Tyto prvky netvůrčí povahy nijak nevylučují konkrétní činnost ze třídy tvůrčí činnosti ve smyslu autorského zákona, nejsou-li prvky jedinými, neboť pak by se o tvůrčí činnost v tomto smyslu vůbec nejednalo.*^{38 39}

Na tomto místě chci upozornit, že je potřebné rozlišovat osobu zvukaře a mistra zvuku. Zvukař vykonává právě netvůrčí, mechanickou činnost, která rozhodně nesplňuje znaky autorského díla podle AZ. Jedná se například typicky o činnost v podobě ozvučení koncertu, kulturního představení apod. Domnívám se, že vzhledem k výše uvedené náplni práce zvukového mistra u filmu, bude tato při tvorbě filmu zpravidla vždy splňovat požadavky AZ na autorské dílo.

Průlomovým v nastíněné problematice se stalo rozhodnutí Ministerstva kultury ze dne 15. 11. 2006, kterým bylo uděleno první oprávnění k výkonu kolektivní správy (OAZA) majetkových práv autorů a jiných nositelů práv podle § 95 AZ k *dílům* zvukařů-autorů (tzv. mistrů zvuku) na území České republiky. Tím se v podstatě přiznalo, že i mistr zvuku může být autorem podle AZ, splňuje-li jeho dílo pojmové znaky podle zmíněného § 2 AZ. Ministerstvo kultury takto rozhodlo až na základě rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2005 sp. zn. Ca 39/2004-75, kterým soud rozhodnutí ministra kultury (ten rozhodoval o rozkladu, který podala OAZA-Ochranná asociace zvukařů-autorů proti rozhodnutí Ministerstva kultury) zrušil a věc vrátil žalovanému

³⁸ Rozsudek Nejvyššího soudu, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupný z <http://www.nsoud.cz/rozhod.php?action=read&id=52989&searchstr=30+cdo+4924%2F2007>.

³⁹ Pojem díla jak předmětu práva autorského nezáleží ani na rozsahu, účelu ani na stupni hodnoty (kvality) díla. Obsah nebo účel díla není rozhodující, pokud má výtvar byt' minimální tvůrčí charakter (k tomu srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. června 2003 sp. zn. 5 Tdo 631/2003).

(tj. ministru kultury) k dalšímu řízení. Příslušný soud ve zmíněném rozsudku konstatoval, že *ministerstvo připustilo, že v některých případech může být výsledkem činnosti zvukaře autorské dílo, a vzhledem k tomu, že některá majetková práva autorská nebo majetková práva související mohou být vykonávána pouze prostřednictvím kolektivního správce, dovodil, že bez existence kolektivního správce nemohou být tato práva vykonávána vůbec.*⁴⁰ Ministerstvo kultury se ve svém konečném rozhodnutí o povolení k provozování kolektivní správy autorských práv zvukových mistrů opíralo zejména o posudek vytvořený Akademií múzických umění, Filmová a televizní fakulta. Tento *potvrdil názor, že výsledkem tvůrčí činnosti profese mistr zvuku (zvukový mistr / sound designer) mohou být výtvořiny s parametry autorského díla.*⁴¹

Proč vlastně rozebírám status zvukového mistra z pohledu AZ? Jsem toho názoru, že přesné stanovení právního postavení osoby mistra zvuku je předpokladem pro správnou aplikaci ZDP. To, že příslušné autority státu dospěly k názoru, že i mistr zvuku může vytvářet autorské dílo podle AZ, má významný vliv na příjmy z výkonu této profese. I mistrovi zvuku mohou z těchto důvodů plynout příjmy z užití autorských práv, musí být s ním uzavřena řádná autorská licenční smlouva a nakonec jsou mu kolektivním správcem přidělovány i náhradní *příjmy*. Na následujících řádcích budu mluvit pouze o mistrovi zvuku – autorovi podle AZ.

I přesto, že už není pochyb o možném autorství mistra zvuku podle AZ, zůstává pořád otázkou, jaký vztah má autorské dílo mistra zvuku k AV dílu.

Autorské dílo mistra zvuku má nenahraditelnou funkci při tvorbě filmu. Nicméně je to typ autorského díla, které je možné prakticky využít pouze ve filmu, pro který byl zvuk speciálně vytvořen. Jeho další užití je tedy výrazně omezeno. Jak již bylo výše řečeno, zastávám názor, že i přes tuto charakteristickou črtu zvukového autorského díla je možné jej chápat jako dílo AV užití podle § 64 AZ. V takovém případě platí všechno to, co bylo na těchto stránkách ohledně děl AV užitých již napsáno, včetně zákonné domněnky o poskytnutí autorské licence písemným udělením svolení výrobcí k zařazení svého díla do AV díla.

Co se týče aplikace ZDP, i zvukový mistr uzavře nejčastěji smíšenou smlouvu o dílo a autorskou licenční smlouvu, která obsáhne jak honorář za vytvoření díla, tak

⁴⁰ Rozsudek Městského soudu, [cit. 1. listopadu 2010].
Dostupný z <http://www.oaza.eu/dokumenty-ke-stazeni/a26.html>.

⁴¹ Tamtéž.

autorskou licenční odměnu. Zdanění autorského honoráře je v podstatě jasné – půjde o příjmy podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Zvukový mistr sice může vytvářet autorská díla chráněna AZ, ale nebude moci být zařazen pro účely ZDP do kategorie nezávislých povolání jako např. výkonný umělec či režisér. Toto jeho zvláštní postavení zřejmě vychází z ještě nedávných časů, kdy jeho osoba nebyla vlastně vůbec považována za autora dle AZ. „Neautorské“ odměny zvukového mistra, tj. i odměny za vytvoření díla, se tudíž musí zdanit podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, tj. jedná se o příjmy z činnosti na základě živnostenského oprávnění podle přílohy č. 4 ŽZ.

DISTRIBUTOR

Osoba distributora je definována v zákonu č. 273/1993 Sb., o některých podmínkách výroby, šíření a archivování audiovizuálních děl, o změně a doplnění některých zákonů a některých dalších předpisů (dále jen „zákon č. 273/1993 Sb.“) jako právnická nebo fyzická osoba, která oprávněně za sjednanou cenu zajišťuje distribuci audiovizuálního díla subjektům uvedeným tamtéž, a to v rozsahu od výrobce smluvně získaných práv na užití audiovizuálního díla podle AZ. Jedná se tedy o obecnou definici distributora, pod kterou rozhodně lze podřadit i distributora záznamu do kin.

Zpravidla se v praxi bude v případě distributora záznamu do kin jednat o osobu právnickou a to je důvod, proč se distributorem z pohledu ZDP budu zabývat až v části upravující daně z příjmů právnických osob, případně v části o způsobech financování filmu. V této chvíli se chci zmínit jen o tom, že i distributor může za určitých okolností na základě distribuční smlouvy s výrobcem získávat příjmy z užití nebo poskytnutí práv z autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem podle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP. Více k distribuční a podlicenční smlouvě distributora v části o způsobech financování filmu.

Otázka vztahu členství distributora v obchodní společnosti a ZDP je řešena obdobně jako u výrobce (viz výše).

III. Ostatní příjmy

Ostatní příjmy, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9 ZDP, jsou zejména ty, jež jsou uvedeny v § 10 odst. 1 ZDP. Podmínkou je, aby při těchto příjmech docházelo ke zvýšení majetku a hlavně, což je rozhodující kritérium, musí se jednat o příjmy, které nelze podřadit pod § 6 až § 9 ZDP. Příjmy v podobě autorských odměn tudíž nikdy nemohou

být ostatními příjmy podle § 10 ZDP a to ani v případě, že jsou nahodilé. Vždy je totiž možné je nejdřív zařadit pod příjmy dle § 6 až 9 ZDP (viz výše).

Jediné 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. Poplatník může zdědit jak autorská práva (např. v případě smrti režiséra či výkonného umělce), tak i práva příbuzná právu autorskému (např. smrt výrobce či distributora - fyzické osoby, která disponovala majetkovými autorskými právy k záznamu filmu⁴²).

Všechny výše zmíněné příjmy 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 dále).

Na tomto místě je nutné připomenout AZ úpravu doby trvání majetkových práv autora. 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. Tato doba je jiná u výkonných umělců, protože činí 50 let od vytvoření výkonu a dále je-li v této době zveřejněn záznam tohoto výkonu, zanikají práva výkonného umělce až za 50 let od takového zveřejnění (§ 73 AZ). V této souvislosti je třeba zmínit i zvláštní omezení trvání majetkových práv k filmu dle § 27 odst. 5 AZ který stanoví, že doba trvání majetkových práv k AV dílu se počítá od smrti poslední přeživší z následujících osob: režisér, autor scénáře, autor dialogů a skladatel hudby zvláště vytvořené pro užití v audiovizuálním díle. Po tyto zákonem stanovené doby 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.

Otázku trvání doby ochrany autorského práva a práv s ním souvisejících řeší i směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2006/116/ES ze dne 12. prosince 2006

⁴² Tato situace se ovšem zdá být málo pravděpodobná, jelikož v praxi má většina distributorů a výrobců filmového díla v našem zorném úhlu pohledu formu právnické osoby.

o době ochrany autorského práva a určitých práv s ním souvisejících (dále jen „směrnice 2006/116/ES“), jejímž výkladem se zabývá rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Sony Music Entertainment (Německo) GmbH proti Falkon Neue Medien Vertrieb GmbH⁴³. Tento konstatuje, že doba ochrany u autorského díla plyne i v případě, kdy dotčené dílo nebylo nikdy chráněno v členském státě, v němž je ochrana nárokována (srov. bod 39).

Tak jako v případě příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků a příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, tak i při ostatních příjmech mohou subjekty u filmu disponovat příjmy a podíly v obchodních společnostech, které jsou za určitých podmínek následně zdaněné podle § 10. Nicméně i tehdy se nebude jednat o příjmy zajímavé z pohledu této práce, jelikož budou to příjmy obecné, plynoucí poplatníkům bez ohledu na to, jestli film tvoří anebo nikoli.

Následující řádky se zabývají těmi ustanoveními ZDP, která se víceméně jednotně, bez rozdílu budou vztahovat na všechny subjekty u filmu. Budu se jimi zabývat v omezeném rozsahu, jelikož jejich význam pro tuto práci je výrazně menší.

c) OSVOBOZENÍ OD DANĚ

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

Nás bude zajímat možnost osvobození od daně při ocenění osoby v oblasti kultury podle § 4 odst. 1 písm. f) ZDP, například na základě nařízení vlády č. 5/2003 Sb., o oceněních v oblasti kultury, udělovaných Ministerstvem kultury, ve znění nařízení vlády č. 98/2006 Sb.

Podle § 8a předmětného nařízení vlády se předává i cena Ministerstva kultury za přínos v oblasti kinematografie a audiovize. Oceněný může být jak právnická, tak fyzická osoba a oceňují se přínos v oblasti kinematografie a audiovize a mimořádně významné výsledky či výjimečné umělecké tvůrčí, interpretační nebo technické počiny v procesu tvorby, výroby, šíření a uchovávání kinematografických a audiovizuálních děl

⁴³ C-240/07 Sony Music Entertainment (Německo) GmbH proti Falkon Neue Medien Vertrieb GmbH (2009) Sběrka rozhodnutí 2009, str. I-00263, [cit. 1. prosince 2010]. Dostupné na www.eur/lex.eu.

nebo výzkumná či propagační činnost v oblasti kinematografie a audiovize nebo dlouhodobé zásluhy v oblasti kinematografie a audiovize. Cenu Ministerstva kultury za přínos v oblasti kinematografie a audiovize tvoří i peněžní ocenění ve výši 300 000 Kč, které je posléze osvobozené od daně z příjmů.

d) ZÁKLAD DANĚ

Podmínkou pro vlastní výpočet daně z příjmu je určení základu daně. Základem daně z příjmů fyzických osob 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 může být 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.

Dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků jsou, 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.*⁴⁴

Podle § 6 odst. 4 ZDP jsou příjmy zúčtované nebo vyplacené zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky a příjmy od plátců daně vymezených v § 38c ZDP po zvýšení podle odstavce 13 § 6 ZDP samostatným základem daně pro zdanění daní vybíranou srážkou sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. p) ZDP (tj. 15 %), 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 právu autorskému. Tyto příjmy jsou dílčím základem daně pouze v případě, že nepatří do výjimky stanovené v § 7 odst. 6 ZDP.

Fyzická osoba, která podává daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ve 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. c) ZDP. Má-li třeba osoba pouze příjmy ze živnosti (např. produkční), může uplatnit paušální výdaje ve výši 60% podle § 7 odst. 7 písm. b) 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 pojistné. 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 pojistné snížit základ daně.*⁴⁵ Pojistné, které hradí zaměstnavatel sám za sebe, si i nadále může započítat do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

⁴⁴ VLACH, P., RYLOVÁ, Z., Reforma daní z příjmů od roku 2008, /Sagit 2007/, str. 8.

⁴⁵ VLACH, P., RYLOVÁ, Z., Reforma daní z příjmů od roku 2008, /Sagit 2007/, str. 14, 15.

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.

Vypočítaný základ daně se může snížit 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. Tyto ovšem, pro účely této práce, nepokládám za zajímavé.

Domnívám se, že stanovení toho, která konkrétní ustanovení ZDP upravující dílčí základy daně z příjmů se budou aplikovat na *keré* jednotlivé subjekty u filmu, zřetelně plyne z výše popsané analýzy kategorizace všech možných příjmů těchto osob dle ZDP.

e) SAZBA DANĚ

Daň ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně (§ 15 ZDP) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34 ZDP), zaokrouhleného na celá sta Kč dolů, činí 15 % (§ 16 ZDP).

Do účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., 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% daně by ale logicky vedlo k nerovnoměrnému a sociálně nespravedlivému zatížení občanů s nižšími příjmy, a proto byly zvýšeny jednotlivé částky v případě slev na dani (srov. § 35 až 35d ZDP).

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 nezdanitelnou část základu daně. Po přijetí zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů činí zvláštní sazba 15 % nebo ojedině-

le 5 %. Téměř obecně uplatnitelná 15 % zvláštní 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.

f) 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 přihlédne plátce daně za podmínek stanovených v § 38k odst. 5 ZDP až při ročním zúčtování záloh. V daňovém prohlášení poplatník prokazuje existenci skutečností, jež ho opravňují ke slevám a výhodám při výpočtu výše daně.

Podle § 38g odst.1 ZDP je povinen podat daňové přiznání každý poplatník jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů 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 příjmy, 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 těchto 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 anebo 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.

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

Od daně jsou osvobozena veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení zřízená podle zvláštního právního předpisu a ústřední banka ČR (§ 17 odst.1–5 ZDP).

ZDP zvláštním způsobem vylučuje ze skupiny poplatníků dle § 18 odst. 3 a 4 obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání (§ 18 odst. 8 ZDP). ZDP v § 18 odst. 3 a 4 podává výčet příjmů, které jsou nebo nejsou předmětem daně z příjmů poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. Zá-

konodárce tímto způsobem v podstatě ignoruje možnost, kterou předpokládá samotný OBZ a to, že ne všichni podnikatelé definováni v § OBZ (např. i obchodní společnosti a družstva) musí zákonitě podnikat a dosahovat zisky. Je třeba rozlišovat definici podnikání od definice podnikatele (obě v OBZ). I když je určitá osoba podnikatelem dle § 2 odst. 2 OBZ, nemusí splňovat ustanovení § 2 odst. 1 OBZ o podnikání. Takováto situace může nastat například, když podnikatel je dle příslušné definice založený za jiným účelem než dosahování zisku vyžadované definicí podnikání (např. obchodní společnosti s.r.o. anebo a.s.). Domnívám se, že tímto způsobem používá zákonodárce neprávem dvojí metr při posuzování toho, kterým subjektům přísluší, aby některé jejich příjmy nebyly předmětem daně.

Před přijetím novely ZDP č. 492/2000 Sb. ustanovení § 18 odst. 8 ZDP stanovilo, že poplatníky podle § 18 odst. 3 ZDP nejsou pouze bytová družstva. Důvodem následné změny předmětného ustanovení novelou ZDP č. 492/2000 Sb., která je platná dodnes, bylo dle zvláštní části důvodové zprávy k návrhu zmíněné novely *legislativně technické upřesnění a jednoznačnější vymezení subjektů, kteří nejsou založeni ani zřízení k podnikání*.⁴⁶ Domnívám se, že předmětná úprava v ZDP po novelizaci není pouhou technickou změnou, nýbrž zužujícím vymezením, které by si přinejmenším zasloužilo podrobnější zdůvodnění ze strany předkladatele návrhu předmětné novely.

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

Ze subjektů u filmu (režisér, výrobce, výkonný umělec, scénárista, zvukový mistr a distributor) může být právnickou osobou pouze výrobce a distributor, proto pouze na tyto osoby je možné aplikovat ustanovení ZDP upravující daně z příjmů právnických osob.

⁴⁶ Důvodová zpráva k novele ZDP, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupná z <http://isap.vlada.cz/Lexdata/lex_zv.nsf/b13200aa4a173d7ac12566db0035a091/d715ac903ab91395c12570fb004df95e?OpenDocument>.

b) PŘEDMĚT DANĚ

Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti právnické osoby a z nakládání s veškerým majetkem, není-li dále stanoveno jinak (§ 18 odst. 1 ZDP). Za příjmy se považuje jak peněžní, tak nepeněžní plnění. Ocenění nepeněžního 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 za jiným než podnikatelským účelem a následně určí celou řadu příjmů, jež u těchto poplatníků nepodléhají zdanění. Navíc ještě § 18 odst. 8 ZDP podává demonstrativní výčet těchto poplatníků s negativním vymezením, že nemůže jít o poplatníky, kteří jsou obchodními společnostmi nebo družstvy, i když byly založeny za jiným než podnikatelským účelem.

I. Příjmy jednotlivých subjektů

VÝROBCE

Výrobce (stejně tak distributor) bude pro účely této práce určitě vždy osobou, která je založena s cílem dosahovat zisky, a proto nebude poplatníkem podle § 18 odst. 3 ZDP.

Není vyloučeno, aby byl výrobce veřejnou obchodní společností, kdy předmětem daně jsou pak pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou podle § 36 ZDP (srov. § 18 odst. 9 ZDP). Stejně tak výrobce může být i společníkem veřejné obchodní společnosti. Tehdy je předmětem daně také část základu daně veřejné obchodní společnosti stanoveného podle § 23 až 33 ZDP; přitom tato část základu daně se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem (srov. § 18 odst. 11 ZDP).

Pro výrobce, který je komplementářem komanditní společnosti, je předmětem daně také část základu daně komanditní společnosti určená ve stejném poměru, jako je rozdělován zisk nebo ztráta komanditní společnosti na tohoto komplementáře podle zvláštního právního předpisu (srov. § 18 odst. 12 ZDP).

Jak už bylo řečeno, výrobce je subjekt, který mimo jiné kolem sebe shromažďuje lidi, kteří se podílejí na tvorbě filmu. Je proto osobou, která figuruje v mnoha smluvních vztazích se širokou skupinou osob, od autora filmu po produkčního. Z některých těchto vztahů výrobcí plynou příjmy, z kterých musí být přirozeně odvedena daň. Příjmům

výrobce získaných ze státních prostředků, od sponzorů a investorů atd. se věnují v části o formách financování filmu.

Příjmy výrobce od distributora jsem rozebrala již v části zabývající se zdaněním příjmů výrobce – fyzické osoby. Nicméně na tomto místě bych jen ráda ještě uvedla, že výrobce poskytuje distributorovi propagační materiály (např. filmové plakáty, upoutávky atd.). I tyto mohou být autorskými díly, proto ujednání s distributorem musí obsahovat zvláštní podlicence i k těmto dílům. Domnívám se, že odměna za takovýto materiál (odměna za licenci i kupní cena) je součástí distribuční smlouvy, která bude obsahovat jednotlivé menší odměny různého druhu. V distribuční smlouvě bude speciálně odlišená výše kupní ceny za prodej materiálu od výše odměny za poskytnutí licence. Kupní cena materiálu je příjem výrobce dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, zatímco licenční autorská odměna je příjem dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

Speciální pozornost chci věnovat České televizi (dále jen „ČT“) v roli výrobce. Fungování ČT upravuje zákon č. 483/1991 Sb., ze dne 7. listopadu 1991, ve znění platném ke dni 31. 12. 2010, o České televizi (dále jen „zákon č. 483/1991 Sb.“). Podle tohoto předpisu je ČT právnickou osobou, která hospodaří s vlastním majetkem, přičemž stát neodpovídá za závazky ČT a ČT neodpovídá za závazky státu. ČT má podle § 2 odst. 1 zákona č. 483/1991 Sb. povinnost poskytovat služby veřejnosti, a to mimo jiné i prostřednictvím podpory české filmové tvorby (srov. § 3 odst. 1 písm. g) zákona č. 483/1991 Sb.). Domnívám se, že takovou podporou je rozhodně i výroba filmu distribuovaného do kin. ČT vyrábí většinou televizní filmy a účastní-li se výroby filmu distribuovaného do kin, činí tak obvykle v rámci koprodukce. Nicméně není vyloučená ani situace, kdy je ČT jediným výrobcem filmu.

ČT plynou příjmy v souladu s § 10 zákona č. 483/1991 Sb. zejména z vybraných televizních poplatků a z vlastní podnikatelské činnosti. ČT je oprávněna vykonávat za podmínek stanovených právními předpisy podnikatelskou činnost, která souvisí s předmětem její činnosti a která nesmí ohrozit její úkoly. Veškeré finanční zdroje používá ČT k plnění svých úkolů podle § 2 a 3 zákona č. 483/1991 Sb. Z pohledu § 17 ZDP ČT je poplatníkem daně z příjmů. Pro stanovení, které příjmy ČT jsou zdaňovány a jakým způsobem je výchozím ustanovením § 18 odst. 4 písm. a), ve spojení s odst. 3 ZDP. Přes § 18 odst. 4 písm. a) ZDP (a následně i přes § 20 odst. 7 ZDP) se dozvídáme, že na ČT se bude vztahovat i odstavec 3 tamtéž, protože první zmíněné ustanovení ZDP vymezuje činnosti, které jsou posláním těchto poplatníků skrze odkaz i na zákon č. 483/1991 Sb. Jak již bylo zmíněno výše, ČT plní poslání poskytování služeb veřejnosti, a to i přes výrobu filmů. A právě

příjmy z činností, které jsou posláním poplatníků uvedených v odst. 3 § 18 ZDP, nejsou předmětem daně za podmínky, že náklady (výdaje) vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto zvláštních činností jsou vyšší. Přesahují-li tedy příjmy ČT z výroby filmu investované výdaje, musí je ČT zdanit podle ZDP.

Při aplikaci ZDP na příjmy ČT může být matoucí jeho ustanovení § 18 odst. 8, které stanoví demonstrativní výčet subjektů, na které se bude vztahovat zmiňovaný § 18 odst. 3 ZDP. V tomto výčtu ČT výslovně uvedená není. To ovšem situaci nemění, jelikož se jedná o výčet příkladný. Za zmínku stojí spíše ustanovení § 18 odst. 14 ZDP, které výslovně uvádí, že předmětem daně ČT jsou všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních dotací a z úroků z vkladů na běžném účtu. Toto ovšem odporuje ustanovením § 18 odst. 3 a 4 ZDP, která vymezují i některé další příjmy, které nejsou předmětem zdanění (viz výše). Domnívám se, že správně by se mělo v případě ČT aplikovat jak ustanovení odst. 3 a 4 § 18 ZDP, tak ustanovení odst. 14 ZDP. A proto by bylo vhodné de lege ferenda novelizovat ustanovení odst. 14 § 18 ZDP tak, aby formálně bylo možné vyjmout ze zdanění ČT i příjmy podle odst. 3 a 4 § 18 ZDP.

Neméně důležité je i ustanovení § 24 odst. 3 ZDP, podle kterého se v případě ČT pokládají za relevantní výdaje (náklady) pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem daně.

Za zmínku stojí ještě aplikace § 20 odst. 7 ZDP. Ten totiž stanoví, že ČT si může základ daně zjištěný podle odstavce 1 tamtéž, snížený podle § 34 ZDP dále snížit až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, použije-li takto získané prostředky v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů (výdajů) spojených s poskytováním veřejné služby.

DISTRIBUTOR

Podobně jako v případě výrobce, i distributor v souladu se zákonem č. 273/1993 Sb. může být jak fyzickou tak právnickou osobou. Jeho činnost bude založena na volné živnosti uvedené v příloze č. 4 ŽZ, a to konkrétně agenturní činnost v oblasti kultury a umění, pořádání výstav, veletrhů, přehlídek a obdobných akcí, pořádání kulturních produkcí, zábav a provozování zařízení sloužících zábavě, vydavatelské a nakladatelské činnosti, výroba, rozmnožování, nahrávání a distribuce zvukových a zvukově - obrazových záznamů, velkoobchod, zprostředkování obchodu a služeb, maloobchodní prodej a pronájem zvukových a zvukově - obrazových záznamů a jejich nenahraných nosičů, reklamní činnost a marketing, provozování kulturních a kulturně-vzdělávacích zařízení.

Aktivita distributora jsou široce spektrální, protože distributor musí zejména propagovat „koupěný“ film všemi možnými způsoby tak, aby jeho sledovanost v kinech byla co nejvyšší. Distributor má sám zájem na tom, aby se film prodával co nejlépe, jelikož do jeho reklamy investuje svoje vlastní prostředky, které by se mu, v ideálním případě, měly vrátit, bude-li film divácky úspěšný. Distributor může disponovat s filmem za účelem jeho zhodnocení a propagace pouze v mezích licence poskytnuté výrobcem, výhradní či nevýhradní. Distributor nemusí naplňovat účel smlouvy sám, ale prostřednictvím dalších osob, proto by mělo být součástí distribuční smlouvy i ujednání o možnosti distributora uzavírat podlicenční smlouvy.

Po uvedení filmu do kin, tj. jeho zpřístupnění veřejnosti, se očekávají výnosy. Určité domluvené procento z výnosů připadne výrobcí. Zbylá část výnosů patří distributorovi. Tato procentní část výnosů patřící výrobcí již nezahrnuje odečtené dohodnuté výdaje distributora použité za účelem propagace filmu a odečte se i tzv. minimální garantovaná odměna (k ní viz část o způsobech financování filmu). Zbývající část stanoveného procenta výnosů bude poukázána výrobcí.

Co se týče aplikace ZDP, platí zde obdobně zdanění příjmů výrobce – právnické osoby.

Následující řádky se zabývají těmi ustanoveními ZDP, která se víceméně jednotně, bez rozdílu budou vztahovat jak na výrobce, tak na distributora. Budu se jimi zabývat v omezeném rozsahu.

c) OSVOBOZENÍ OD DANĚ

Úprava osvobození od placení daně z příjmů právnických osob se nachází v rozsáhlém § 19 ZDP. Za zmínku stojí ustanovení § 19 odst. 1 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o **osvobození licenčních poplatků** plynoucích společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, od obchodní společnosti nebo družstva, je-li poplatníkem dle § 17 odst. 3 ZDP, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU na území ČR. Nicméně jelikož se jedná o příjmy nerezidentů, rozeberu tuto problematiku až v oddílu 2.2.5.

Podobně jako při daních z příjmů fyzických osob, i v případě zdanění právnických osob přichází v úvahu osvobození od daně při ocenění výrobce – právnické osoby v oblasti kultury podle § 19 odst. 1 písm. zd) ZDP. O osvobození ceny ve formě finanč-

ní odměny platí obdobně to, co jsem už napsala v části o osvobození od daně příjmů fyzických osob.

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 základu 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 také ustanovení § 20 odst. 2 až 6 ZDP. Paragraf 20 odst. 7 až 9 ZDP upravuje položky snižující základ daně.

e) SAZBA DANĚ

Sazba daně je lineární a činí 19%, pokud ZDP nestanoví jinak (v některých případech ZDP stanoví sníženou 5% sazbu daně). Stejně tak ZDP předpokládá ještě i 15 % sazbu daně, která se vztahuje na samostatný základ daně podle § 20b zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů.

Sazba daně 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 při 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.

Která konkrétní sazba daně se použije pro výpočet 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.

Například pro licenční poplatky neosvobozené od daně a placené daňovým nerezidentům (např. zahraničním výrobcům z jiného členského státu Evropské unie) stanoví ZDP sazbu daně ve výši 15 % podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. a) ZDP, které upravuje zvláštní sazbu daně na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP (nerezidenti), s výjimkou stálé provozovny na území ČR (§ 22 odst. 2 a 3) ZDP. V tomto případě je daň srážena tedy plátcem (rezidentem) u zdroje, přičemž lhůtu srážky stanoví ustanovení § 38d ZDP.

f) DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ, VYBÍRÁNÍ A PLACENÍ DANĚ

Podle § 38m odst. 1 ZDP podává právnická osoba daňové přiznání i v případě, kdy je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta.

Povinnost podat daňové přiznání nemá podle § 38m odst. 7 písm. b) ZDP veřejná obchodní společnost, protože zdanění podléhají pouze příjmy jednotlivých společníků podle ustanovení ZDP upravujících daň z příjmů fyzických osob.

Zpravidla bude právnická osoba i zaměstnavatelem, a proto musí myslet nejen na zdanění svých vlastních příjmů, ale i na zdanění příjmů svých zaměstnanců (viz výše).

2.2.5 Vztah k zahraničí v případě zdanění příjmů subjektů u filmu – fyzických a právnických osob

a) ČESKÁ PLATNÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA ZDANĚNÍ NEREZIDENTŮ

V této části bych se ráda věnovala zdanění příjmů některých nerezidentů – subjektů u filmu, které jim plynou pouze v přímé souvislosti s autorským právem a s právem souvisejícím s právem autorským v průběhu vzniku filmu a exploatace záznamu. Ve srovnání s oddíly 2.2.5 a 2.2.4 půjde, v zájmu zachování přehlednosti práce, tedy záměrně o užší přezkum co do předmětu a subjektu zdanění.

Fyzickým osobám podle § 2 odst. 3 ZDP a právnickým osobám podle § 17 odst. 4 ZDP (v obou případech jsou to 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.

I. Kulturní licenční poplatky

Ustanovení § 22 odst.1 ZDP mimo jiné zahrnuje i příjmy nerezidentů z úhrad rezidentů a příjmy z úhrad od stálých provozoven nerezidentů na území ČR v případě, že se jedná o náhrady za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 2 ZDP. Tyto příjmy se označují jako tzv. **kulturní licenční poplatky**. Jinými slovy, jedná se o licenční odměnu za poskytnutí licence podle AZ k autorským právům, přičemž poskytovatelem licence (nemusí se jednat pouze o autora) je tedy nerezident a jejím nabyvatelem je rezident. Nerezident získá za poskytnutí licence příjem – licenční poplatek (resp. licenční odměnu) zdanitelnou podle ZDP.

Plynou-li tyto příjmy 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. Licenční poplatek může tedy získat a následně zdanit podle českého ZDP herec, režisér, scénárista, zvukový mistr, ale i výrobce či distributor, pokud jsou fyzickými osobami s daňovým rezidentstvím na území jiného členského státu Evropské unie, a podílejí se přímo na vzniku filmu na území České republiky. Zdůrazňuji, že licenční poplatky nejsou příjmy dle § 22 odst. 1 písm. f) ZDP.

Plynou-li tyto poplatky osobám právnickým, stojí za zmínku ustanovení § 19 odst. 1 písm. zj) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o úpravu **osvobození licenčních poplatků** plynoucích společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, od obchodní společnosti nebo družstva, jsou-li tyto poplatníky dle § 17 odst. 3 ZDP, nebo od stálé provozovny společnosti na území České republiky, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie. Toto osvobození se v praxi pro naše účely bude týkat zejména výrobce, který je dle ZDP nerezidentem (například často zmiňované „zahraniční produkce“, které přicházejí na území České republiky, aby tady vytvořily film) a získává licenční poplatek na území České republiky od obchodní společnosti anebo družstva – rezidentů anebo od nerezidenta, který má na území České republiky provozovnu.

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 atd. (§ 19 odst. 7 ZDP). Prakticky by se mohlo jednat o licenci k filmu, kterou zahraniční výrobce poskytne například českému distributorovi, aby ten mohl nakládat s filmem pro účely jeho distribuce do kin.

K platné právní úpravě licenčních poplatků Ministerstvo financí České republiky konstatuje následující: *Jestliže zahraniční subjekt udělil českému subjektu souhlas (postoupil právo, dal přivolení, licenci), aby za určitých podmínek a zpravidla s určitým omezením (např. časovým, místním, bez oprávnění poskytovat sublicence) využíval technické plány, výkresy, návrhy, technickou dokumentaci, know-how, software apod., pak příjem zahraničního subjektu za udělení souhlasu (licence) k takovému užití má*

*zdroj na území České republiky.*⁴⁷ Lze se tedy domnívat, že podobná logika se bude aplikovat i při udělení licence dle AZ a potom odměna plynoucí z takovéto licenční smlouvy je příjmem ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bod 2 ZDP a podléhá tedy zdanění v České republice.

V případě práva k průmyslovému vlastnictví může nastat situace, že subjekt tohoto práva převede veškerá svá vlastnická práva na nabyvatele. Jedná se pak o úplný převod práv, který zákon při právech k průmyslovému vlastnictví samozřejmě připouští. Za těchto okolností ovšem už nelze pro účely ZDP hovořit o licenčním poplatku, ale o prodeji nehmotného majetku. Toto ovšem má za následek, že takovýto příjem nerezidenta nemá zdroj na území ČR, a proto nepodléhá zdanění podle ZDP.

Objevuje se názor, že podobným způsobem je možné uvažovat a postupovat i v případě licenčních poplatků navázaných na autorská práva. Argumentuje se tím, že i přesto, že AZ nepřipouští „vyčerpávající“ převod autorských práv z autora na nabyvatele, prakticky autor o všechna práva přijde v momentě, kdy uzavře licenční smlouvu dle AZ, na základě které mu zůstane pouze „holé“ autorské právo v podobě osobnostních autorských práv. Domnívám se, že takovýto názor vychází z čistě majetkového chápání autorského práva. Jsem přesvědčena, že i při aplikaci ZDP se musí zachovat základní pojmové zásady subjektivního autorského práva, zejména pak zásada jeho nepřevoditelnosti a zásada, že osobnostní a majetková autorská práva tvoří jeden celek. Podle české platné právní úpravy bude vždy rozdíl mezi osobou, která prodala svá práva k průmyslovému vlastnictví a tím pádem ztratila k nim veškeré dispoziční nástroje a nemůže si k nim v budoucnu uplatňovat nároky a výrobcem, který všechna nabytá majetková autorská práva k filmu může za odměnu převést podlicencí na třetí osobu, ale jak výrobce tak tato třetí osoba budou pořád omezení osobnostním autorským právem režiséra filmu, který si může nárokovat své autorství.

Řešením de lege ferenda tohoto nejasného, dvojakého výkladu předmětných ustanovení ZDP o licenčních poplatcích by mohlo být přijetí právě výše zmiňovaného nového OZ, který upřednostňuje majetkově-právní chápání autorského práva.

Zastávám tedy názor, že z pozitivně-právního hlediska se v případě poskytnutí úplatné licence podle AZ bude mít pro účely ZDP licenční odměna vždy povahu licenčního poplatku, a tím pádem bude takovýto příjem příjmem ve smyslu § 22 odst. 1

⁴⁷ Pokyn D-40 MF, č.j.251/17117/93 – Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky. Dostupné ve Finančním zpravodaji 7–8/1993.

písm. g) bod 2 ZDP a bude vždy podléhat zdanění v České republice, tj. může být případně osvobozen od daně podle § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP.

Nicméně toto osvobození licenčního poplatku od daně u právnických osob není automatické, protože musí být splněny ještě další limitující podmínky stanovené v § 19 odst. 5 ZDP. Tento paragraf požaduje, aby plátce licenčních poplatků (např. český distributor) a jejich příjemce (např. výrobce z jiného členského státu Evropské unie) jsou osobami přímo kapitálově spojenými po dobu alespoň 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích, příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, licenční poplatky nejsou přiřitatelné stálé provozovně umístěné na území České republiky nebo třetího státu a příjemci licenčních poplatků bylo vydáno rozhodnutí příslušného správce daně podle § 38nb ZDP. Otázkou tedy zůstává, do jaké míry jsou tyto podmínky v praxi splnitelné v oblasti kinematografie.

Zahraniční výrobce z členského státu EU bude skutečným vlastníkem licenčních poplatků přímá-li je ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu. Bude-li zahraniční výrobce z jiného členského státu žádat v ČR o rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků podle § 38nb ZDP, bude muset mimo jiné předložit i právní titul, tj. licenční smlouvu podle AZ, pro výplatu licenčních poplatků.

Úprava zdanění a osvobození od daně v souvislosti s licenčními poplatky je obsažena ve směrnici Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, která byla transponována zejména novelou ZDP č. 438/2003 Sb.

II. Osobně vykonávané činnosti na území ČR

Mezi příjmy podle § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP patří i ty, za osobně vykonávané činnosti na území ČR nebo zde zhodnocované v podobě veřejného vystupování např. umělce i spoluúčinkující, bez ohledu na to, z jakého právního vztahu příjem za vystoupení plyne. Není proto podstatné, jestli je umělec zaměstnancem agentury nebo jedná samostatně.⁴⁸ Vyčlenění této skupiny příjmů do samostatného bodu 2 písm. f) odst. 1 § 22 ZDP má spojitost s jejich zařazením do příjmů zdaňovaných srážkovou sazbou daně podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP.

⁴⁸ 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.

Podmínkou zařazení příjmů do skupiny podle § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP je živé, osobní a veřejné vystoupení umělce. Ale lze sem zařadit i příjmy za opakované vysílání nahraného živého koncertu.

Nesmíme zapomenout na bod 1 písm. f) odst. 1 § 22 ZDP, který při osobě umělce, na rozdíl od bodu 2 téhož ustanovení, mluví nikoli o příjmech za osobní veřejné vystoupení umělce, ale pouze o příjmech za nezávislou činnost umělce na území České republiky. Rozdíl je tedy patrný. V tomto případě budou předmětem daně příjmy podle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP (tj. příjmy za výkon nezávislého povolání) 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. Praktický rozdíl (pro účely zdanění) mezi příjmy umělce dle bodu 1 a 2 písm. f) odst. 1 § 22 ZDP najdeme jen stěží.

Od příjmů podle § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 i 2 ZDP musíme teoreticky odlišovat příjmy mající charakter licenční odměny, které neexistují v přímé souvislosti s osobní činností umělce, a které, jak již bylo řečeno, budou zdaňovány podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 2 ZDP (nicméně sazba daně bude stejná pro všechny tyto skupiny příjmů – srov. § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP).

III. Zvláštní sazba daně a nerezident

Co se týče několikrát zmíněného § 36 ZDP, který upravuje zvláštní sazbu daně (15 % anebo 5 %) pro tamtéž stanovené příjmy, zajímá nás zejména první věta odst. 1. Ta říká, že zvláštní sazba daně se použije v případě určitých příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro rezidenty, s výjimkou stálé provozovny (ta je definována v § 22 odst. 2 a 3 ZDP). I příjmy nerezidenta plynoucí ze stálé provozovny na území České republiky budou spadat pod § 22 ZDP, ale pod samostatné písm. a) a tím pádem se použije i jiná sazba daně.

Má-li být uplatněna zvláštní sazba daně i na příjmy podle § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 a 2 a g) bod 2 ZDP (rozebrané výše), nesmí se jednat o příjmy plynoucí z činnosti nerezidenta ve stálé provozovně na území České republiky.

V této souvislosti bych se ráda zmínila o rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2007, čj. 9 Afs 55/2007-76. Nejvyšší správní soud rozhodoval v případě kasační stížnosti, kterou stěžovatel napadá rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství.

Podle daňové kontroly příslušného správce daně vyšlo najevo, že z *odměn profesionálního hráče ledního hokeje P. R., občana Slovenské republiky, nebyla stěžovatelem srážena daň podle zvláštní sazby ve výši 25 % v souladu s § 36 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném k 31. 12. 2000, namísto toho bylo z vyplacené částky odměny sráženo zajištění ve výši 10 % dle § 38e odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů. Správce daně dospěl k závěru, že postup stěžovatele při zdaňování příjmů plynoucích P. R. z hráčské smlouvy na území České republiky nebyl správný. Uvedený hráč byl daňovým rezidentem Slovenské republiky a měl na území České republiky příjmy z osobně vykonávané činnosti profesionálního sportovce – hráče ledního hokeje.⁴⁹*

Krajský soud rozhodnutí správce daně ve věci potvrdil. Dle § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. ZDP se za příjem ze zdrojů na území České republiky považuje příjem z osobně vykonávané činnosti sportovce. Toto ustanovení je speciální k úpravě § 22 odst. 1 písm. a) ZDP, o zdanění příjmů dosahovaných na území České republiky prostřednictvím stálé provozovny. Stěžovatel namítal, že sportovec vykonával svou činnost na území České republiky prostřednictvím stálé provozovny.^{50 51}

Stěžovatel... nesouhlasí se závěrem správce daně i krajského soudu, dle něhož je v případě činností uvedených v § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. (a všech dalších zde vyjmenovaných) zákona o daních z příjmů vyloučeno, aby byly prováděny prostřednictvím stálé provozovny. V případě akceptace tohoto názoru by nebylo možné vykonávat prostřednictvím stálé provozovny žádné činnosti. Dle stěžovatele je v § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů obsažena právní fikce vzniku stálé provozovny, která se na daný pří-

⁴⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu, [cit. 1. listopadu 2010].
Dostupný z <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=13949&mark=>.

⁵⁰ Podle stěžovatele: ... *činnost hráče ledního hokeje na území České republiky, k jejímu provozování měl pronajaty nebytové prostory ve sportovním areálu ..., část své činnosti vykonával pravidelně na zimním sportovním stadionu ve ... Z tohoto titulu mu tedy vznikla na území České republiky na uvedených dvou místech stálá provozovna, na zdanění jeho příjmů se tedy použije výjimka uvedená v § 36 odst. 1, větě první, zákona o daních z příjmů.*
Dostupné z <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=13949&mark=>.

⁵¹ Dle názoru Krajského soudu ze *systematiky ustanovení § 22 zákona o daních z příjmů vyplývá, že v případě zdroje příjmů uvedeného v odst. 1 písm. f) bod 2. tohoto ustanovení je vyloučena aplikace jiné části § 22 zákona o daních z příjmů, tedy včetně odst. 1 písm. a) upravujícího příjmy ze stálé provozovny, neboť činnost sportovce je z činností uvedených v § 22 zákona o daních z příjmů zcela vyčleněna a samostatně upravena.*

pad vztahuje, a zákon nestanoví důvod, který by vylučoval vykonávat činnost sportovce prostřednictvím stálé provozovny.⁵²

Nejvyšší správní soud při vytvoření závěru vycházel hlavně z rozboru mezinárodní smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.⁵³

Nejvyšší správní soud došel k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podstatné považoval položit si otázku, zda se ve věci jedná o příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. zákona o daních z příjmů, či zda na jeho příjmy lze nahlížet jako na příjmy podřaditelné též pod § 22 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Tato diference příjmů ze zdrojů není bezúčelná, neboť další ustanovení zákona o daních z příjmů rozlišují způsob jejich zdanění.⁵⁴

Tento rozsudek se mi zdá být inspirující pro situaci, kdy nerezident – umělec (např. slovenský herec, režisér či scénárista) přijde „točit“ film na území České republiky. Jelikož vznik filmu je činnost dlouhého trvání (někdy i několik let), může se stát, že slovenský herec, resp. herec s daňovým rezidentstvím na území Slovenské republiky, dokáže naplnit definici stálé provozovny podle § 22 odst. 2 ZDP. Daňové rezidentství mu ovšem bude zachováno na území Slovenské republiky. Má tento herec za těchto okolností možnost neaplikovat zvláštní sazbu daně podle § 36 ZDP? Domnívám se, že vzhledem k výše zmíněnému rozsudku, nikoli. V případě, kdy slovenský herec dostává příjem za provedení uměleckého výkonu ve filmu na území České republiky, se musí aplikovat § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 ZDP, nikoli bod 2 tamtéž jak tomu je u sportovce v rozsudku. To ovšem nebrání tomu, aby se v úvaze o uplatnění výjimky podle § 36

⁵² Dostupné z <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=13949&mark=>.

⁵³ Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *ustanovení čl. 7 odst. 7* (předmětné mezinárodní smlouvy) však dále stanoví, že „*jestliže zisky zahrnují příjmy, o nichž se pojednává odděleně v jiných člancích této smlouvy, nebudou ustanovení oněch článků dotčena ustanoveními tohoto článku*“. To v podstatě znamená, že i kdyby činnost sportovce na území České republiky naplňovala znaky stálé provozovny, Čl. 7 Smlouvy se neuplatní, pokud Smlouva obsahuje zvláštní ustanovení upravující přímo posuzované příjmy. V daném případě Smlouva speciální ustanovení obsahuje, a to Čl. 17, který vyjímá příjmy z osobně vykonávané činnosti sportovce z široké a obecné kategorie ostatních zisků a upravuje je speciálně. Smlouva tedy stanoví, že příjmy sportovce dosažené jeho činností u stěžovatele mají být zdaněny v České republice, tedy dle českých právních předpisů... Vzhledem k výše provedenému rozboru ustanovení Smlouvy je tedy zřejmé, že výklad předestřený stěžovatelem, dle něhož by příjem z osobně vykonávané činnosti sportovce bylo možno zdanit nikoli dle speciálního ustanovení, nýbrž též dle obecných ustanovení týkajících se všech příjmů z činnosti stálé provozovny podniku, by odporoval české právní úpravě, jejíž aplikaci mezinárodní smlouva nevylučuje ani žádným způsobem nemodifikuje.

Dostupné z <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=13949&mark=>.

⁵⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupný z <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=13949&mark=>.

odst. 1 ZDP, aplikoval analogicky daný rozsudek. Touto úvahou se, podle mne, lze řídit i v případě, že slovenský herec dostane odměnu nejen za provedení uměleckého výkonu ve filmu podle § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 ZDP, ale i tehdy, když dostane příjem v podobě náhrady za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 2 ZDP.

IV. Ostatní relevantní ustanovení ZDP ve vztahu k nerezidentovi

Dále vytvoří-li zahraniční osoba v rámci své závislé činnosti na území ČR nebo na palubách lodí či letadel, jež 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, jež jsou platná pouze pro nerezidenty - fyzické osoby. Jedná se konkrétně o aplikaci slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) až e) ZDP; její aplikace 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 z osobní činnosti umělců (§ 6 odst. 9 písm. f) ZDP).

3. Způsoby financování filmu

3.1 Úvod

Dostáváme se do třetí části, která má za cíl rozebrat formy financování filmu. Jak dále uvidíme, i při této problematice je možné udržet kontinuitu rozboru aplikace ZDP.

Považovala jsem za potřebné uvažovat v této práci i o financování filmu, jelikož je to také neodmyslitelná součást jeho vzniku a exploatace. Navíc všechny získané a využití formy financování při konkrétním filmu se stanou následně zdrojem zdanitelných příjmů nejen výrobce, ale posléze i ostatních subjektů u filmu.

Jelikož komplexní pojetí finančně právních vztahů vznikajících při tvorbě filmového díla a i jejího záznamu je už i tak hodně obsírné, rozhodla jsem se i v této části práce zaměřit pouze na oblast českého hraného filmu distribuovaného do kin.

Získání finančních prostředků patří mezi rozhodující aspekty, na kterých stojí a padá vznik filmu a výroba jeho záznamu a odhodlání vůbec realizovat mnohdy nákladný projekt výroby filmu. Odpovědnost za zabezpečení vhodných finančních prostředků nese výrobce. K dispozici má zejména následující formy zabezpečení financování výroby filmu a jeho záznamu, které český filmový trh nabízí:

- 1. státní podpora,**
- 2. daňová zvýhodnění,**
- 3. sponzorování a darování,**
- 4. mediální partner, product placement,**
- 5. kinodistribuce a minimální garance.**

Je obvyklé, aby výrobce využíval několik zmíněných forem financování současně, přičemž využití té které formy se mění v závislosti na ambicích a náročnosti konkrétního projektu výroby filmu. Dále se budu zabývat pouze těmi způsoby financování filmo-

vého díla, které obsahuje výše zmíněný výčet, jelikož je pokládám z pohledu potenciálního objemu získaných finančních prostředků za nejvýznamnější.

Ambicí práce je rozebrat finančněprávní vztahy při výrobě a exploataci filmu hlavně z pohledu daňově právního. Z tohoto důvodu budu na následujících řádcích stejně postupovat i při analýze forem financování filmu, a to přes zkoumání aplikace ZDP na jednotlivé způsoby financování filmu.

3.2 Státní podpora

3.2.1 Obecně

V současnosti hraje v oblasti státní podpory filmu primární roli Státní fond pro podporu a rozvoj české kinematografie (dále jen „Fond“). Jedná se o právnickou osobu, která vznikla na základě zákona č. 241/1992 Sb. o Státním fondu České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie (dále jen „zákon č. 241/1992 Sb.“). Obecně platí, že právní subjektivita Fondu se váže k majetku, který fond spravuje. Příjmy Fondu jsou z podstatné části získávané ze státního rozpočtu, ovšem nezanedbatelné částky může získat i z výnosů ze specifických rozpočtových zdrojů a majetkových práv. Konkrétně u Fondu se bude jednat zejména o výnosy z majetkových účastí ČR na podnikání právnických osob ve filmovém průmyslu, splátky půjček a návratných finančních výpomocí, jež Fond poskytne žadatelům o příspěvek, výnosy z veřejných sbírek a loterií organizovaných fondem, sjednané podíly na příjmech z kinematografických děl, na které byly poskytnuty prostředky Fondu, pravidelný příjem v podobě příplatku k ceně vstupného do kina atd.

Tak jako ostatní státní fondy, i Fond je alternativou k přímé státní finanční podpoře. Prostředky Fondu se poskytují jako účelové dotace, půjčky nebo návratné finanční výpomoci. Zdůraznění účelovosti poskytnutých prostředků je potvrzením snahy o dosažení efektivnosti při přerozdělování finančních prostředků, které jsou tvořeny z podstatné části penězi daňových poplatníků. Prostředky Fondu lze poskytnout pouze na zákonem stanovené projekty (§ 9 zákona č. 241/1992 Sb.). Ovšem i v těchto případech žadatel nemá na poskytnutí prostředků nárok a fond může poskytnout prostředky v případě účelové dotace jen do výše jedné poloviny nákladů plánovaných žadatelem (§ 9 odst. 3 zákona č. 241/1992 Sb.) O poskytnutí podpory rozhoduje Rada Fondu.

Žadatel musí ve své žádosti uvést, mimo jiné, i účel použití žádaných prostředků. V případě, že při realizaci podpořeného projektu žadatel využije prostředky k jinému účelu, nežli uvedenému v žádosti, musí žadatel zaplatit pokutu dle § 11 odst. 5 zákona č. 241/1992 Sb.

Výše jsem vyčetla formy poskytnutí prostředků z Fondu, které v § 9 odst. 2 upravuje zákon 241/1992 Sb. Žadatel se může tedy ucházet o:

- **účelovou dotaci jako formu nenávratně poskytnutých prostředků,**
- **účelovou dotaci se sjednaným podílem na výnosech z projektu** – jedná se sice o nenávratně poskytnuté prostředky, ale poskytnutím prostředků závazky žadatele vůči Fondu nezanikají. Ten má ještě povinnost hradit Fondu domluvený podíl ze zisku, který žadatel dosáhne při jakémkoli užití podpořeného projektu. Takto domluvený podíl musí žadatel splácet Fondu až do doby uhrazení částky ve výši poskytnutých prostředků. Žadatel je zavázán předkládat Fondu každoročně hlášení o výnosech z užití projektu. A právě i tento dohodnutý podíl Fondu na zisku žadatele je jeho důležitým zdrojem příjmů,
- **návratná finanční výpomoc** – z názvu plyne, že se bude jednat o prostředky, které žadatel musí v stanovené době Fondu vrátit a až po vrácení zanikají žadateli závazky. Splácení poskytnutých prostředků začne zpravidla po premiéře projektu a konečně i
- **půjčkou poskytnuté prostředky.**

Fond spravuje Ministerstvo kultury a hospodaření s poskytnutými prostředky upravuje zákon č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých zákonů souvisejících (dále jen „rozpočtová pravidla“) a další související předpisy.

Ověřování správnosti použití poskytnutých prostředků podléhá kontrole, a to v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. Veškeré podpory z Fondu jsou jeho správcem zaznamenávány do centrální evidence dotací, kterou zejména využívají finanční úřady. Evidování dotací je určitě i významným prostředkem kontroly, jestli prostředky Fondu se využívají způsobem předpokládaným zákonem č. 241/1992 Sb., a jestli Fond splňuje účel, ke kterému byl zřízen.

K žádosti musí být přiložen mimo jiné i harmonogram realizace, který je jedním z hlavních aspektů, na který berou členové Rady Fondu ohled při rozhodování o udělení podpory. Žadatel musí mít teda předem přemyšlené celkové profinancování svého projektu a to dostatečně věrohodným způsobem, který přesvědčí Radu Fondu o efektivním

využití poskytnutých prostředků. Žadatel musí v harmonogramu vyličit výši svých nákladů s popisem jednotlivých položek, zdroje krytí projektu a v neposlední řadě i předpokládané příjmy projektu z jednotlivých způsobů jeho exploatace.

Pro ilustraci činnosti Fondu uvádím následující údaje dle Výroční zprávy Ministerstva kultury za rok 2006:

V r. 2006 bylo podáno 172 žádostí o finanční podporu v celkovém objemu 384 132 tisíc Kč (25. a 26. uzávěrka žádostí). Rada Fondu rozhodla v r. 2006 o přiznání podpory 86 projektům v celkové výši 112 114 tis. Kč. Zůstatek nevyplacených, smluvně garantovaných finančních podpor k 31. 12. 2006, který bude čerpán v letech následujících, činí 74 800,00 tis. Kč. Fond v r. 2006 již neposkytoval žádné podpory subjektům postiženým povodněmi v roce 2002, neobdržel dotaci ze státního rozpočtu a nečerpal žádné prostředky z fondů Evropské unie. U žádné z podpor poskytnutých Fondem se nejednalo o prostředky ze státního rozpočtu, nýbrž o jiné veřejné prostředky ze zdrojů stanovených Fondem zákonem č. 241/1992 Sb. Hlavním zdrojem příjmů Fondu byly jako obvykle příjmy z obchodního využití filmů, k nimž Fond vykonává autorská práva výrobce, jejichž správu zajišťuje na základě smlouvy společnost Ateliéry Bonton Zlín, a. s. Vyplacené podpory tak tvoří 53 % celkových výdajů Fondu v r. 2006. V r. 2005 bylo na podporu kinematografických projektů vyplaceno celkem 67 344 tis. Kč, v r. 2004 68 213 tis. Kč, v r. 2003 54 048,50 tis. Kč a v roce 2002 81 004 tisíc Kč (vliv dotace ze státního rozpočtu).⁵⁵

Množství finančních prostředků, které Fond každoročně získává pro plnění svých úkolů je dlouho diskutovaným tématem. Je možné vznést argument, že státní rozpočet by neměl být pouze jednou z alternativních zdrojů příjmů Fondu, ale že by měl stát na prvním místě a až pak by měly následovat ostatní zdroje příjmů. S tím úzce souvisí i názor, že stát by měl přispívat Fondu nepoměrně více, než je tomu v dnešní době, což logicky implikuje i zvýšení podpory realizace filmů.

V diskusích o činnosti Fondu se objevuje i názor, že by se měl zvýšit maximální limit veřejné podpory při poskytnutí účelové dotace Fondem výrobcí z 50 % (§ 9 odst. 3 zákona č. 241/1992 Sb.) alespoň na 60 % plánovaných nákladů. Tento požadavek se opírá o právní úpravu v jiných evropských státech, kde průměrný strop veřejné podpory je právě 60 % plánovaných nákladů.

⁵⁵ Výroční zpráva Ministerstva kultury, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupná z http://www.mkcr.cz/assets/ministerstvo/vyrocnizpravy/mkcr_vz2006.doc.

Zásadní otázka zní, proč by měl stát zvyšovat dotace ze státního rozpočtu proudící do příjmů Fondu? Respektive, proč by měl legislativně podpořit zvýšení limitu výše finanční veřejné účasti Fondu při vzniku filmu a výrobě záznamu?

Domnívám se, že diskuse o odpovědích na tyto otázky je v rovině spíše politické, nežli finančně právní. Až v momentě, kdy bude existovat politická vůle k podpoře realizace filmů a záznamů prostřednictvím zvýšení finanční účasti státu, se mohou podrobněji diskutovat alternativy fungujících systémů získávání, přerozdělování a poskytování prostředků Fondem jiné než ty, které nabízí stávající znění zákona č. 241/1992 Sb. Nicméně malá finanční podpora ze strany státu může mít negativní následky i při získávání přístupu k evropským fondům a zdrojům financí.

Cílem činnosti Fondu rozhodně není profinancovat celý rozpočet filmu a výroby jeho záznamu. Ostatně zákon č. 241/1992 Sb. to ani neumožňuje. Z tohoto důvodu je žadatel nucen hledat i další formy finančních zdrojů. Z dokumentů, které musí žadatel předložit Fondu chce-li požádat o poskytnutí podpory plyne, že pro úspěšnost žadatele je nezbytné, aby měl již před podáním žádosti zajištěné (když už ne smluvně, tak alespoň formou probíhajících jednání o podmínkách smlouvy) jiné zdroje financování, a to ze strany soukromoprávních subjektů. Důležité postavení mezi nimi hrají pak sponzoři nebo filmoví investoři, kteří očekávají zhodnocení (peněžní či nepeněžní) investice do filmu. I tyto subjekty (ostatně jako každý subjekt, který chce investovat vlastní prostředky do jakéhokoli projektu) požadují od výrobce prokazatelné jistoty, že připravovaný film skutečně vznikne a zabezpečí výnosy. Z tohoto důvodu je již poskytnutá státní podpora rozhodně devízou výrobce. Dalšími ukazateli, které ovlivní sponzorovo rozhodnutí investovat do filmu je určitě i dobré jméno výrobce, spolehlivost ostatních zdrojů financování filmu, jako i hodnověrnost výrobce z pohledu jeho daňově-účetních závazků.

Jak je vidět, otázka financování filmového díla a jeho záznamu je hodně diskutovaným tématem a snahy kulturní obce působící v České republice o větší podporu ze strany státu neutichnou ani v následujícím období. Podmínky financování filmového díla mají určitě významný přímý vliv na kvalitu filmové tvorby. Jejich špatné nastavení může způsobit tematické i žánrové zúžení filmové produkce.

3.2.2 Aplikace ZDP

a) Z POHLEDU FONDU

*Fond, vzhledem ke svému postavení v systému veřejných financí, k předmětu své činnosti a organizační struktuře, nemá vytvořený rezervní fond a soustředí svoji činnost na správu svěřeného majetku a dosažení co nejvyšších příjmů za účelem plnění svého poslání jako alternativní zdroj podpory kinematografie v ČR.*⁵⁶ Fond je právnická osoba, jejíž příjmy jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob dle § 19 odst. 1 písm. e) ZDP, podle kterého jsou od daně z příjmů osvobozeny příjmy státních fondů podle zvláštních předpisů.

b) Z POHLEDU ŽADATELE

Kdo bude ve většině případů žadatelem? Zřejmě výrobce, který zabezpečuje příliv dostatečných finančních prostředků pro výrobu filmu.

Pro žadatele – fyzické osoby platí § 4 odst.1 písm. t) ZDP, tj. dotace ze státních fondů jsou osvobozeny od daně z příjmů fyzických osob. Vystává otázka, co si ZDP představuje pod pojmem „dotace“. Pro správnou aplikaci ZDP musíme brát v úvahu zákon č. 241/1992 Sb., který chápe dotaci jako druh finanční pomoci, odlišné od půjčky a návratné finanční výpomoci. Domnívám se, že osvobození dotací ze státního rozpočtu podle § 4 odst. 1 písm. t) ZDP se musí chápat restriktivně, tj. lze jej vztáhnout v souvislosti se zákonem č. 241/1992 Sb. jen na dotace, nikoli i na půjčky a návratné finanční výpomoci. Nicméně musíme pamatovat ještě na ustanovení § 3 odst. 4 písm. b) ZDP, který z předmětu daně u fyzické osoby vyjímá půjčky a úvěry, což jsou, podle mého názoru, i půjčky a návratné finanční výpomoci dle zákona č. 241/1992 Sb. V důsledku tedy fyzická osoba – žadatel nebude zdaňovat podle ZDP vlastně žádný z prostředků poskytnutých Fondem, i když pokaždé z jiného důvodu.

Žadatelem ovšem může být jak fyzická, tak právnická osoba, splňuje-li podmínky dle § 10 zákona č. 241/1992 Sb. Není neobvyklé, aby Fond poskytl prostředky i právnickým osobám, kterých hlavním cílem není dosahování zisků, tj. nelze na ně uplatnit definici podnikání dle § 2 odst. 1 OBZ. Tyto osoby lze následně zařadit do skupiny daňových poplatníků podle § 18 odst. 3 ZDP, jejichž demonstrativní výčet uvádí

⁵⁶ Výroční zpráva Ministerstva kultury, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupná z http://www.mkcr.cz/assets/ministerstvo/vyrocnizpravy/mkcr_vz2006.doc.

ZDP v § 18 odst. 8.⁵⁷ Je-li tedy žadatel poplatníkem dle § 18 odst. 3 ZDP, platí pro něj i § 18 odst. 4 ZDP, který stanoví, že předmětem daně u osob uvedených v § 18 odst. 3 ZDP nejsou, mimo jiné, i prostředky poskytnuté ze státních fondů. Ve srovnání s úpravou osvobození dotací u fyzických osob, je ustanovení § 18 odst. 3 ZDP obsahově širší, protože předmětem daně kromě dotací nejsou i příspěvky ze státních fondů, což je k dobru věci, jelikož není pak potřebné vykládat pojem „dotace“. Na druhé straně je ustanovení § 18 odst. 3 ZDP užší z pohledu dotčených poplatníků.

Často se vyskytující skupinou žadatelů o podporu z Fondu jsou vzdělávací instituce (např. FAMU, AMU). Tyto případy je ovšem potřebné podřadit pod § 18 odst. 5 ZDP, který speciálně upravuje postavení veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí. I když se jedná o osoby, které jen stěží splňují podmínky definice podnikání dle § 2 odst. 1 OBZ, musíme je, pro jejich specifčnost, vyloučit ze skupiny poplatníků v § 18 odst. 3 ZDP, tj. jsou u nich předmětem daně všechny příjmy s výjimkou investičních transferů a úroků z vkladů na běžném účtu.

3.3 Daňová zvýhodnění

3.3.1 Aplikace ZDP

Jednání výrobců a potenciálních investorů investujících do filmového průmyslu nepochybně ovlivňuje i daňověprávní úprava vztahů v oblasti filmového průmyslu. Zejména pak v oblasti daně z příjmů jsou to různé druhy daňových zvýhodnění, slev na dani, sazeb daně, osvobození od daně atd. Souhrnně lze pak nazvat tato opatření fiskálními stimuly pro kinematografii. V této oblasti hraje důležitou roli stát, který je odpovědný za nastavení směřování své daňověprávní politiky. Právě úprava daňověprávních předpisů může být určovatelem ekonomického chování potenciálních filmových investorů a výrobců.

Podporují české platné daňověprávní předpisy investování finančních prostředků potenciálními investoři a výrobci? V porovnání s jinými evropskými státy a vzhledem k platné právní úpravě zejména v podobě ZDP, určitě ne ve srovnatelné míře. Hlasy volající po daňovém zvýhodnění filmových investorů a zejména zahraničních výrobců

⁵⁷ K problematice aplikace § 18 ZDP jsem se již vyjádřila v oddílu 2.2.4, písm. a).

navrhují, aby se Česká republika nechala inspirovat celou řadou daňověprávních úprav, které využívají jiné členské státy Evropské unie (např. Irsko, viz kapitola 5).

Právě tyto zaběhlé systémy jsou jedním z nejdůležitějších faktorů jak pro zahraniční výrobce při jejich rozhodování o zemi, kde budou film natáčet, tak i pro domácí investory, kteří se zase rozhodují, kterou oblast společenského života podpoří. Proto bude pro Českou republiku, která takovéto systémy postrádá, stále těžší udržet pozornost investorů, případně výrobců zaměřenou na využívání služeb a lokací (renomované kvality), které je Česká republika schopna nabídnout.

Na druhé straně snahou zákonodárce při tvorbě ZDP a jeho novelizacích bylo a je udržet rovný přístup ke všem daňovým poplatníkům v souvislosti s poskytováním daňových výhod. Podle této vedoucí ideje ZDP by jakákoli pobídka znamenala nesystémovou výjimku ze zásady daňové rovnosti. S touto myšlenkou nelze nesouhlasit. I přesto byl zákonodárce nucen včlenit do ZDP několik takovýchto zvýhodnění. ZDP tedy poskytuje několik osvobození od daně, slev na dani a položek odčitatelných od základu daně, a to vždy pouze takovým způsobem, aby příslušnou daňovou výhodu mohl využít kterýkoli daňový poplatník (samozřejmě při splnění podmínek stanovených ZDP) při výkonu určité specifické činnosti.

Příkladem je i novelou č. 669/2004 Sb. ZDP nově přidána možnost odečíst od základu daně 100 % výdajů, které poplatník vynaložil v daném období při realizaci projektů výzkumu a vývoje různého charakteru (§ 34 odst. 4). I v tomto případě se jedná o výhodu uplatnitelnou kterýmkoli daňovým poplatníkem, který tuto specifickou činnost prokazatelně provozuje. Otázkou zůstává, proč zákonodárce daňově zvýhodnil právě podporu realizace projektů výzkumu a vývoje a ne i jiné projekty, třeba s uměleckým nebo kulturním zaměřením. Odpověď jsem hledala v důvodové zprávě k novele ZDP č. 669/2004 Sb.,⁵⁸ která bohužel neobsahuje k předmětnému paragrafu dostatečné zdůvodnění, které by vysvětlilo potřebu daňového zvýhodnění dané oblasti.

Dalším příkladem podobného daňového zvýhodnění je i sleva na dani u poplatníka, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky (§ 35a ZDP). Tato investiční pobídka musí být poskytnuta podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Na základě § 2 odst. 2 zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a důvodové zprávy k tomuto zákonu byly *principy navrhova-*

⁵⁸ Důvodová zpráva k novele ZDP, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupná z www.psp.cz.

ného systému investičních pobídek ... stanoveny tak, aby na základě jejich uplatnění došlo jak ke zvýšení přílivu významných zahraničních investic do České republiky, tak i k rozšiřování a modernizaci výroby českých podnikatelských subjektů. Jako základní podmínka je stanovena investice do výstavby nového výrobního závodu nebo na rozšíření či modernizaci existujícího výrobního závodu. Investice se musí uskutečnit pouze do vybraných odvětví zpracovatelského průmyslu, která používají moderní technologie a výrobní zařízení šetrná k životnímu prostředí, jejichž nedostatek v České republice způsobuje malou konkurenceschopnost našich výrobků na zahraničních trzích.⁵⁹ Lze usuzovat, že na investice do filmového průmyslu by nebyla aplikace zmíněného zákona možná.

Na základě výše uvedeného se opět domnívám, že daňové zvýhodnění té které oblasti života společnosti skrze ZDP je čistě ideově politickým rozhodnutím představitelů veřejné moci.

3.3.2 Koncepce podpory a rozvoje české kinematografie a filmového průmyslu 2010–2016

Jako pozitivní znamení považuji zpracování Koncepce podpory a rozvoje české kinematografie a filmového průmyslu 2010–2016 (dále jen „Koncepce“) Ministerstvem kultury, jež vyplývá z Programového prohlášení vlády ČR z června 2009 a z Koncepce účinnější podpory umění na léta 2007–2013, kterou schválila vláda usnesením ze dne 31. května 2006 č. 676. Koncepce vychází z Programu podpory filmového průmyslu (dále jen „Program“), který byl schválen vládou usnesením č. 1043 ze dne 19. října 2009. Probíhala diskuse o způsobu poskytnutí podpory. V úvahu samozřejmě přicházelo i zavedení určitého typu daňového zvýhodnění po vzoru jiných členských států Evropské unie (viz výše). Nakonec se Česká republika rozhodla pro formu přímé podpory.

Podporou se podle Programu rozumí poskytnutí finančních prostředků státem kompenzující část nákladů vynaložených na výrobu filmu v České republice, a to formou dotace vyplacené státem pro prokázání uznatelných nákladů výrobce. Nebude se tedy jednat o daňovou úlevu pro investory, ale přímou podporu zahraničních, ale i domácích výrobců Českou republikou. *Pro Program je důležitá skutečnost, že díky podpoře 20 % z uznatelných nákladů, bude činnost, jejímž výsledkem je audiovizuální*

⁵⁹ Důvodová zpráva k novele ZDP, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupná z www.psp.cz.

dílo (film), vyvíjena prostřednictvím českých služeb a nákupů u českých fyzických a právnických osob. Toto dílo může být dokončeno kdekoli a kdykoli a tato skutečnost nemá na zařazení do Programu vliv. Žadatelem se v rámci Programu rozumí česká právnická osoba se sídlem na území ČR zapsaná v obchodním rejstříku, nebo zahraniční osoba, která má umístěnu organizační složku na území ČR, realizující na území ČR výrobu filmu, pro který žádá poskytnutí podpory.⁶⁰

Na základě sdělení Evropské komise o některých právních aspektech týkajících se filmových a ostatních audiovizuálních děl ze dne 26. září 2001 (dále jen „sdělení o filmu“) *výrobce musí mít právo utratit nejméně 20 % rozpočtu na film v jiných členských státech, aniž by tím přišel o část podpory poskytované v rámci programu. Jinými slovy, Komise přijala jako podmínku slučitelnosti výdajovou teritorializaci nepřesahující 80 % rozpočtu na výrobu podpořeného filmu nebo televizního díla. Výše podpory musí být v zásadě omezena na maximální podíl 50 % výrobního rozpočtu, aby se tak stimulovalo i normální komerční uvažování a snahy, které jsou v tržní ekonomice nezbytné, a aby se předešlo licitování mezi členskými státy.⁶¹* Rovněž musí stát zajistit, aby byl obsah podporovaného filmu kulturní podle vnitrostátních pravidel toho kterého členského státu.

Podle stavu ke dni uzavření rukopisu této práce byl návrh Koncepce schválen vládou usnesením č. 871 ze dne 1. prosince 2010, kterým se ukládá ministru kultury, aby předložil vládě do 30. září 2011 návrh zákona o kinematografii ve smyslu Koncepce⁶².

Nicméně zakotvení podpory by mělo mít určitě formu obecně závazného právního předpisu. Domnívám se, že včlenění této podpory do právního řádu ČR se nebude zásadním způsobem dotýkat ZDP (očekává se přijetí zcela nového zákona o kinematografii), jelikož se má jednat o přímou podporu ze strany státu, nikoli o nepřímou, daňovou úlevu upravenou v ZDP.

⁶⁰ Program podpory filmového průmyslu, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupný z <<http://www.proculture.cz/artsinfo/film/koncepce-podpory-a-rozvoje-ceske-kinematografie-a-filmoveho-prumyslu-2010-2016-2423.html>>, str. 23.

⁶¹ Tamtéž.

⁶² Usnesení vlády, [cit. 1. ledna 2011].

Dostupné z http://racek.vlada.cz/usneseni/usneseni_webtest.nsf/web/cs?Open&2010&12-01.

3.4 Sponzorování a darování

3.4.1 Aplikace ZDP

a) Sponzorování

Sponzorování a dárcovství nejsou shodné pojmy, jak je často mylně předpokládáno. Sponzorování je cílenou činností zaměřenou na poskytnutí reklamní a propagační služby na základě nepojmenované smlouvy podle OBZ (tzv. smlouvy o sponzorství) uzavřené mezi sponzorem a výrobcem. Podstatným odlišujícím znakem sponzorství od darovací smlouvy je jeho úplatnost. Definicí pojmu sponzorování stejně jako pojmu reklama obsahuje zákon č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy, ve znění pozdějších předpisů. Podle jeho § 1 odst. 4 se sponzorováním rozumí příspěvek s cílem podporovat výrobu nebo prodej zboží, poskytování služeb nebo jiné výkony sponzora.

Výdaje sponzora v podobě „sponzorského“ jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů sponzora (§ 24 odst. 1 ZDP). Výrobce zase přijme od sponzora peněžní anebo nepeněžní příjem zdanitelný buď podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP anebo podle § 18 odst. 1 ZDP.

b) dárcovství

Na druhé straně darování není cílenou činností dárce, ale víceméně jednorázovým úkolem provedeným většinou na základě darovací smlouvy uzavřené mezi dárce a výrobcem podle OZ. Lze tedy usuzovat, že následná zmínka jména nebo názvu dárce ve filmu je už jen vedlejší efekt poskytnutí peněžního nebo nepeněžního daru, nikoli účel daru.

I. Obdarovaný

V případě obdarovaného si musíme v první řadě rozhodnout, jestli se jedná o zdanění jeho daru podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, v platném znění (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“). Pokud by tomu tak bylo, nebude se na něj samozřejmě uplatňovat zdanění podle ZDP.⁶³ Budeme tedy muset konfrontovat zákon č. 357/1992 Sb. s § 3 odst. 4 písm. a) ZDP, který hovoří, že předmětem daně nejsou příjmy získané darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkové-

⁶³ Tato premisa ovšem platí pouze při zdanění příjmů osob fyzických, jelikož v případě zdanění právnických osob platí § 18 odst. 2 písm. a) ZDP, podle kterého předmětem daně nejsou příjmy získané darováním nemovitosti anebo movité věci anebo majetkového práva (tj. i autorské licence), a to bez výjimky (srov. naopak § 3 odst. 4 písm. a) ZDP).

ho práva, s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 ZDP nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností. Pro rozhodnutí, kterou normu aplikovat je podstatné vědět, co zákonodárce myslel pod darem přijatým „v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 ZDP (závislá činnost) nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností“.

V této souvislosti bych ráda zmínila rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. února 2009 sp. zn. 9 Afs 90/2008-98. Věc se týkala bezúplatného převodu nemovitosti-daru používané k podnikání z otce na syna, přičemž poplatník-obdarovaný použil režim zdanění podle zákona č. 357/1992 Sb. Správce daně posoudil tento převod jako dar v souvislosti s podnikáním ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) ZDP. Krajský soud zrušil tento platební výměr vydaný správcem daně.

Stěžovatel (tj. příslušný správce daně) poukazoval na *vymezení předmětu darovací daně v § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. Podle § 6 odst. 3 písm. c) tohoto zákona nejsou předmětem daně darovací bezúplatná nabytí majetku, která jsou předmětem daně podle zvláštního předpisu, tedy podle zákona o daních z příjmů. To znamená, že příjmy nabyté darováním podléhají režimu daně darovací, ovšem dary, které příjemce obdržel v souvislosti s podnikáním, jsou předmětem daně z příjmů.*⁶⁴ Znamená to, že ne každý příjem v podobě daru má být automaticky zdaněn podle zákona č. 357/1992 Sb. Naopak, musí se nejdříve zkoumat, jestli se v první řadě neuplatní ZDP. Stěžovatel namítal, že Krajský soud *interpretoval zákon absurdním způsobem, podle něhož by fakticky nemohl být daní z příjmů fyzických osob zdaněn žádný dar, neboť by se nejednalo o příjem z podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). V takovém případě by také byla zcela redundantní právní úprava obsažená v § 3 odst. 4 písm. a) zákona stanovící výjimky ze zdanění darů. V daném případě přitom převod zcela odpovídá vymezení předmětu daně z příjmů. ... Pojem „v souvislosti s podnikáním“ je tedy třeba podle stěžovatele vykládat vždy s ohledem na konkrétní případ a jeho okolnosti – zda příjemce daru podniká, zda darované věci může a hodlá využít pro své podnikání.*⁶⁵

Nejvyšší správní soud považoval za stěžejní otázku, zda k darování došlo v souvislosti s podnikáním anebo nikoliv. *Pojem „v souvislosti s podnikáním“ je tedy podle*

⁶⁴ Rozsudek Nejvyššího soudu, [cit. 1. prosince 2010]. Dostupný z <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=19307&mark=>.

⁶⁵ Tamtéž.

Nejvyššího správního soudu nutné vykládat tak, že mezi podnikatelskou činností a získáním (přijetím) daru musí existovat úzký vztah. Citované zákonné ustanovení je nutno v tomto směru vykládat restriktivním způsobem a odlišit od sebe případy, kdy skutečně primárním motivem darovacího úkonu je podnikatelská aktivita (majetkové transfery či restrukturalizace mezi různými podnikatelskými subjekty v rámci primárního zájmu na dosažení větších zisků), od případů, kdy by se značnou pravděpodobností k tomuto úkonu došlo bez ohledu na jakékoliv podnikatelské motivy (typicky upřádání rodinných majetkových vztahů, jako v daném případě).⁶⁶ Dále pokračuje, že není pochyb, že obdarovaný syn podnikal a využil získaný dar ke svému podnikání, což ovšem nestačí ke stanovení rozhodného daňového režimu.

Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že výklad pojmu „v souvislosti s podnikáním“ provedl stěžovatel jednostranným a ve svých důsledcích (nepřípustným) extenzivním způsobem, když po zjištění, že obdarovaný je podnikatelem, který darovanou nemovitost využíval a výlučně využívá k podnikatelské činnosti, dospěl k závěru, že k darování prokazatelně došlo v souvislosti s podnikáním, a tudíž je třeba tento příjem obdarovaného žalobce podrobit dani podle zákona o daních z příjmů.⁶⁷ A proto se kasační stížnost zamítla.

Z důvodů výše uvedených je na místě s pečlivostí zkoumat za jakým účelem dar výrobci poskytují, a který zákon budu aplikovat. Praktické důsledky nesprávného výběru režimu zdanění by byly pro poplatníka rozhodně znatelné, protože podle zákona č. 357/1992 Sb., může být minimální výše daňové sazby, při splnění tam stanovených podmínek, jen 1% z hodnoty daru. Zatímco při daních z příjmů fyzických osob činí sazba daně vždy 15% ze základu daně (samozřejmě tady musíme navíc brát v potaz možnost uplatnit i různé daňové úlevy a slevy podle ZDP). Nicméně nedá se vyloučit, že ve snaze dosáhnout co nejnižší zdanění příjmů se poplatník bude uchýlovat k praktikám pokřivené daňové optimalizace.

Bude-li se tedy aplikovat při dárcovství ZDP, nesmíme zapomínat ještě i na jeho § 4 odst. 1 písm. z), který osvobozuje od daně z příjmů příjmy plynoucí ve formě daru přijatého v souvislosti s podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností jako

⁶⁶ Rozsudek Nejvyššího soudu, [cit. 1. prosince 2010]. Dostupný z <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=19307&mark=>.

⁶⁷ Tamtéž.

reklamního předmětu opatřeného obchodním jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč.

Pokud by se na přijatý dar přece jen aplikoval zákon č. 357/1992 Sb., nesmíme zapomenout na jeho § 19 odst. 4 písm. d), podle kterého je od daně darovací osvobozeno příležitostné bezúplatné nabytí movitého majetku a jiného majetkového prospěchu, jehož hodnota nepřesahuje 3 000 Kč.

Dokážu si představit situaci, kdy dárce (např. autor díla AV užitého zařazeného do filmu) poskytne výrobci – fyzické osobě bezúplatnou licenci ke svým autorským majetkovým právům, které jdou nad rámec ujednání o způsobech užití jeho díla v dřívější úplatné licenční smlouvě ke stejnému dílu. Jak již bylo řečeno, AZ nevyklučuje možnost bezúplatnosti autorské licence. Jak postupovat v této situaci se zdaněním takto získaného příjmu v podobě autorské licence?

Předmětem daně darovací je podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. A majetkem se pro účely zmíněného zákona myslí i „jiný majetkový prospěch“. Co přesně „jiný majetkový prospěch“ znamená, zákon č. 357/1992 Sb. již neřeší. Můžeme si ovšem pomoci judikaturou. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005 sp. zn. 1 Afs 106/2004 – 57 je, vycházejíc z § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., *předmět daně darovací charakterizován tím, že na základě právního úkonu daňový subjekt bezúplatně získal majetkový prospěch, tedy určitou majetkovou výhodu, která může spočívat jednak v tom, že se majetek daňového subjektu zvýší či rozmnoží nebo naopak v tom, že se jeho majetek nezmění a určité majetkové hodnoty ušetří, ač by je jinak měl či musel vynaložit. Nepochybně se lze se stěžovatelem ztotožnit, charakterizuje-li podstatu konstrukce daně darovací tak, že jedna strana právního vztahu „něco“ dostává, aniž za to „cokoli“ poskytuje a poukazuje-li na to, že základní a neopominutelnou podmínkou vzniku předmětu daně darovací je absence úplaty...*⁶⁸ Z výše uvedeného tedy bezesporu plyne, že i nabytí oprávnění k užití autorského díla může být majetkem, resp. „jiným majetkovým prospěchem“ pro účely zákona č. 357/1992 Sb.

Dále se domnívám, že skutečnost, že autorská práva jsou nepřevoditelná, nebrání tomu, aby se mohla uplatnit darovací daň podle zákona č. 357/1992 Sb. Ten nepředpo-

⁶⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu, [cit. 1. listopadu 2010]. Dostupný z <http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=3244&mark=>.

kládá, že právním titulem při vymezení předmětu darovací daně musí být pouze a jen darovací smlouva podle OZ (při které by mohlo být vyžadované právě převedení vlastnických práv na obdarovaného). Pouze stanoví, že předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem, což si myslím, že bezúplatné nabytí autorské licence splňuje.

Rovněž se v této souvislosti ovšem musíme zabývat i aplikací § 3 odst. 4 písm. a) ZDP, který (jak již bylo výše řečeno) předpokládá dary přijaté v souvislosti s výkonem činností podle § 6 ZDP anebo s podnikáním nebo s jinou samostatnou výdělečnou činností. ZDP ani zákon č. 357/1992 Sb. pojem dar blíže nedefinují. Lze tedy usuzovat, že darem může být cokoli, co může být předmětem občanskoprávních vztahů, tj. i autorská práva.

Dostane-li tedy obdarovaný od autora podle AZ dar v podobě bezúplatné autorské licence prokazatelně v souvislosti s výkonem činností podle § 6 ZDP anebo s podnikáním nebo s jinou samostatnou výdělečnou činností, získá tím příjem (hodnotu), která musí být zdaněna podle režimu ZDP, konkrétně podle § 7 odst. 2 písm. a) tamtéž.

Jak dárce, tak obdarovaný by mohli mít z takovéto bezúplatné autorské licence určitý daňový prospěch, protože dárce by si mohl odečíst výši daru od základu daně (viz níže) podle ZDP a zároveň obdarovaný by se snažil uplatnit režim zákona č. 357/1992 Sb. a nikoli ZDP, pokud by se mu zdál být výhodnější. Domnívám se, že pokud by byl v tomto případě autor-dárce s výrobcem kromě darovací smlouvy i ve vztahu dřívější autorské licence související se vznikem konkrétního filmu, jednalo by se prokazatelně v intencích výše popsaného rozsudku Nejvyššího správního soudu o příjem podle § 3 odst. 4 písm. a) ZDP a nemohl by se proto aplikovat zákon č. 357/1992 Sb. Mám za to, že by šlo o darování, které by mělo zakrýt příjmy ze vzájemných plnění při podnikání ve snaze obejít jejich podrobení dani z příjmů.

II. Dárce

V případě dárcovství fyzických osob vyplývá ze ZDP (§ 15 odst. 1) možnost odečtení hodnoty daru od základu daně fyzické osoby. Hodnota darů může být odečtena v případě, že souhrnná hodnota darů za zdaňovací období přesáhne 2 % ze základu daně nebo činí alespoň 1.000 Kč. Maximálně lze odečíst 10 % ze základu daně. Dále je třeba mít na paměti, že o výše vymezený dar lze snížit základ daně pouze je-li poskytnutý na financování činnosti uvedené v § 15 odst. 1 ZDP (např. kultury) a zároveň je poskytnutý

právníckým osobám se sídlem anebo fyzickým osobám s bydlištěm na území členského státu EU, Norska nebo Islandu. Je-li příjemcem daru právnická nebo fyzická osoba se sídlem nebo bydlištěm na území těchto států, posuzuje se splnění podmínek, které se týkají účelu daru nebo příjemce daru, podle právních předpisů příslušného státu, není-li takové úpravy, musí být splněny podmínky stanovené právními předpisy České republiky.

V případě dárcovství právníckých osob taky vyplývá ze ZDP (§ 20 odst. 8) možnost odečtení hodnoty daru ze základu daně právnické osoby. Hodnota jednoho daru musí převýšit 2 000 Kč. Základ daně je možno snížit maximálně o 5 % základu daně. Co se týče účelu financování a sídla nebo bydliště obdarované osoby, ustanovení odstavce 1 § 15 ZDP platí obdobně. Podle § 20 odst. 12 ZDP dary mohou být poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám se sídlem nebo bydlištěm i na území jiného členského státu Evropské unie, Norska nebo Islandu při splnění podmínek stanovených tamtéž. Režim dárcovství u právnických osob je v porovnání dárcovství fyzických osob přísnější, jelikož poslední věta § 20 odst. 8 ZDP hovoří, že zmíněný odpočet nemohou uplatnit poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání.

Na tomto místě chci upozornit, že možnost poskytovat dary i osobám se sídlem anebo bydlištěm na území jiného členského státu Evropské unie se v ZDP objevila až nedávno po jeho novelizaci novelou č. 2/2009 Sb. Tato novela odstranila rozpor se zásadou svobody pohybu kapitálu, která vychází z čl. 63 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie. Novela se opírala i o judikaturu Soudního dvora Evropské unie, konkrétně o rozsudek ve věci Hein Persche proti Finanzamt Lüdenscheid⁶⁹. Jednou z předběžných otázek položených Soudnímu dvoru Evropské unie byla otázka, jestli dary spadají pod ustanovení Smlouvy o fungování Evropské unie o volném pohybu kapitálu, i když mají formu předmětů každodenní potřeby. Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že i poskytování věcných darů přes hranice lze považovat za pohyb kapitálu a daňové předpisy členského státu, které brání daňovému osvobození svého poplatníka při poskytnutí daru zařízení se sídlem v jiném členském státě EU, jsou v rozporu s čl. 56 až 58 Smlouvy o fungování Evropské unie (srov. bod 27 a 30 předmětného rozsudku). Jedná se tedy o nedovolenou překážku volného pohybu kapitálu v rámci EU. Výsledkem této

⁶⁹ C-318/07 Hein Persche proti Finanzamt Lüdenscheid (2009) Sběrka rozhodnutí 2009, str. I-00359, [cit. 1. prosince 2010]. Dostupné na www.eur/lex.eu.

přínosné novely je, že dárce může poskytovat dar (a tím podporovat třeba i kulturu a kinematografii) třeba i výrobci, který realizuje výrobu filmu mimo území ČR.

Poskytnutí daru nebo sponzorského příspěvku se z pohledu ZDP zdá být tedy výhodným „obchodem“ jak pro dárce, tak pro obdarovaného.

Jak při darování, tak při sponzorství jsou příspěvky takto získané (třeba i od rezidenta z jiného členského státu), příjmem výrobce. Dar může mít formu peněžní nebo nepeněžní. V obou případech půjde o zdanitelný příjem v souladu s § 3 odst. 2 ZDP, resp. s § 23 odst. 6 ZDP, který si výrobce (právníká či fyzická osoba) může započítat; do základu daně. V případě nepeněžní odměny se tato musí ocenit v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (pokud ZDP nestanoví jinak).

3.5 Mediální partner, product placement

3.5.1 Aplikace ZDP

Mediální partneři vstupují na scénu kinematografie za účelem propagace filmu v médiích. Domnívám se, že i mediální partnerství lze chápat z pohledu ZDP jako formu sponzorství, jelikož se jedná o činnost mediálního partnera s cílem vlastní propagace a reklamy svého média prostřednictvím daného filmu. Z tohoto důvodu jsou pro účely ZDP související výdaje vynaložené mediálním partnerem náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů mediálního partnera (§ 24 odst. 1 ZDP). Výrobce tedy přijme od mediálního partnera většinou nepeněžní příjem v podobě medializace filmu, který je potom zdanitelný buď podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP anebo podle § 18 odst. 1 ZDP.

Z ekonomického hlediska se bude zřejmě jednat o barterový výměnný obchod, kdy mediální partner dodá výrobci propagaci ve svém médiu a výrobce uvede název mediálního partnera ve filmu. Ovšem není vyloučené, aby si za tuto službu výrobce sjednal od mediálního partnera i finanční odměnu.

Obdobně bude posuzován i product placement ve filmu s tím rozdílem, že prostor pro product placement je výrobcem poskytován nikoli za účelem propagace filmu, ale pouze s cílem získat za tuto službu peněžní anebo nepeněžní odměnu. Podle § 2 odst. 1 písm. h) nového českého zákona č. 132/2010 Sb. o audiovizuálních mediálních službách

na vyžádání a o změně některých zákonů, ve znění platném ke dni 31. 12. 2010, je product placement vlastně tzv. umístění produktu, kterým je jakákoli podoba audiovizuálního obchodního sdělení, které spočívá v začlenění výrobku, služby, ochranné známky, která se k výrobku nebo službě váže, nebo zmínky o výrobku nebo službě do pořadu za úplatu nebo obdobnou protihodnotu. Vlastník značky tedy za tuto službu následně výrobci poskytne buď domluvenou finanční odměnu anebo svůj vlastní produkt se značkou (např. automobil, potravinové výrobky atd.), případně jejich kombinaci, a to přímo do filmu.

Výrobce v obou případech získá buď nepeněžní odměnu ve formě konkrétních výrobků anebo propagace filmu v médiích, anebo peněžní odměnu. Nicméně vždy půjde o zdanitelný příjem v souladu s § 3 odst. 2 ZDP, resp. s § 23 odst. 6 ZDP, který si výrobce započítá do základu daně a zdaní jako příjem podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP anebo podle § 18 odst. 1 ZDP. V případě nepeněžní odměny se tato musí ocenit v souladu se zákonem č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (pokud ZDP nestanoví jinak).

3.6 Kinodistribuce a minimální garance

3.6.1 Obecně

Distribuce záznamu do kin je ta část jeho exploatace, kdy výrobce obvykle uzavírá distribuční smlouvu s distributorem, čímž mu poskytuje (ne)výhradní licenci a podlicenci podle AZ k užití díla způsoby tamtéž specifikovanými. Jejich účelem je hlavně film zpřístupnit veřejnosti a ekonomicky jej zhodnotit. Na první pohled by se mohlo zdát, že distributorovi je smluvně poskytnut pronájem AV díla podle § 15 AZ. Není tomu tak. Pronájem totiž vylučuje veřejné užití AV díla, jako je předvádění filmu formou promítání v kině.

Tuto smlouvu mohou výrobce a distributor uzavřít ještě před natáčením filmu, ovšem smluvní licenční odměna začne v zásadě plynout až po uvedení filmu v kinech. Z tohoto důvodu má tato forma financování filmu (spolu s některými daňovými výhodami dle ZDP) speciální postavení, jelikož většinu finančních prostředků získaných na základě distribuční smlouvy, výrobce obdrží až následně. I přesto se jedná o podstatnou část finančních prostředků, které v podstatě film „zaplatí“. Zejména v rámci distribuce dochází tedy k vlastnímu hospodářskému využití filmu.

Nicméně distribuční smlouva může být sjednána i takovým způsobem, že distributor uhradí výrobcí pevně stanovenou odměnu na začátku, ještě než se zahájí točení filmu a výnosy z exploatace záznamu obdrží už jen distributor. Tento způsob ujednání však není frekventovaný.

Z pohledu financování filmu je v distribuční smlouvě významné zakotvení tzv. minimální garance neboli minimální garantované odměny. Jedná se o částku, kterou zaplatí distributor výrobcí za poskytnutí licence k filmu, ještě než se film uvede do kin. Jelikož se tato částka platí výrobcí před samotnou výrobou filmu, případně v době výroby, tj. dříve než by vůbec mohlo dojít k nějakým výnosům, může být využita při financování výroby záznamu. *Pokud výrobce dodá film v dohodnuté lhůtě, ale není dosaženo takových výnosů, aby vyrovnaly výši minimální garantované odměny, tak tato částka zůstává výrobcí a ten není povinen ji vracet.*⁷⁰

K výnosům distributora po uvedení filmu do *kin* jsem se vyjádřila již v části o zdanění příjmů distributora - právnické osoby.

Příjmy z pohledu ZDP získává na základě distribuční smlouvy tedy jak distributor, tak výrobce.

3.6.2 Aplikace ZDP

K této problematice jsem se vyjádřila již výše v částech, které zkoumají zdanění příjmů subjektů u filmu.

⁷⁰ DANIELISOVÁ, T., Autorskoprávní vztahy v procesu výroby a exploatace filmového díla, Diplomová práce PFUK, 2006, str. 59.

4. Komparace české a slovenské daňové právní úpravy

4.1 Zdanění subjektů u filmu

Slovenským ekvivalentem českého ZDP je zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z příjmov, ve znění platném ke dni 31. 12. 2010 (dále jen „zákon č. 595/2003 Z.z.“). Obdobně jak při úpravě autorského práva, i v tomto případě vycházejí přirozeně oba zákony ze stejných základů upravujících zdanění příjmů fyzických i právnických osob, rezidentů i nerezidentů.

Opět jsem vybrala několik rozdílů, které mohou být zajímavé z pohledu této práce. Jedná se například o institut osvobození od daně. Jak jsem se už výše zmínila, podle ZDP přichází v úvahu osvobození od daně při ocenění osoby v oblasti kultury podle § 4 odst. 1 písm. f) a § 19 odst. 1 písm. zd) ZDP. Zákon č. 595/2003 Z.z. podobné ustanovení nemá. Je tomu tak proto, že na Slovensku neexistuje obecně závazný předpis, který by upravoval ocenění v oblasti kultury jako takové. Ministerstvo kultury Slovenské republiky pouze vydává „štatút“, tj. druh vnitřního předpisu, na základě kterého rozdává ocenění v oblasti kultury. Nicméně tato ocenění nejsou financována ze státního rozpočtu, ale financuje je dárce ze soukromé sféry. Dárce proto není Ministerstvo kultury SR. V úvahu by přicházela daň darovací, ale na Slovensku s účinností od 1. 1. 2004 byla darovací daň zrušena. Od tohoto dne se zdaňují pouze ty dary, které se pokládají za příjem podle § 3 odst. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z. Nicméně se domnívám, že zmiňované ocenění nelze pod toto ustanovení zákona č. 595/2003 Z.z. podřadit.

Dostáváme se k otázce licenčních poplatků. Zákon č. 595/2003 Z.z. o nich mluví (podobně jako ZDP) v souvislosti s určením za první zdroje příjmů nerezidenta v § 16 odst. 1 písm. e) bod 2 a za druhé příjmů, ze kterých se vybírá daň „zrážkou“ v § 43 odst. 2, a to jako o „odplatách“ za poskytnutí práva za použití anebo na použití mimo jiné i autorských práv a práv s ním souvisejících. Slovenská úprava, na rozdíl od té české,

stanoví jednotnou sazbu daně vybrané „zrážkou“, a to 15 % (při řádném výpočtu daně platí sazba daně ve výši 19 % pro fyzické i právnické osoby).

Dále zákon č. 595/2003 Z.z. v § 16 odst. 1 písm. d) nerozlišuje mezi činností umělce osobně vykonávanou nebo zhodnocovanou na území Slovenské republiky a jinou, další jeho činností (blíže nespecifikovanou) vykonávanou také na území Slovenské republiky tak jak činí (podle mého názoru zbytečně) ZDP v § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 a 2.

Závěrem se chci zmínit o institutu použití podílu zaplacené daně na zvláštní účely podle § 50 zákona č. 595/2003 Z.z. Účelem této úpravy je podpora sociálních aktivit vybraných subjektů ze strany poplatníků. Podobný cíl si ukládají i ustanovení § 15 odst. 1 a 2 ZDP u fyzických osob a § 20 odst. 8 až 12 ZDP u osob právnických. Nicméně forma svolená k naplnění podobného cíle se liší. Slovenský poplatník může poskytnout podporu vybranému subjektu až po vypočtení výše své daně, zatímco český poplatník poskytne podobnou podporu už v průběhu roku a až následně si ji může odečíst od základu daně v podobě daru. Česká i slovenská úprava vymezují jak subjekty, kterým podpora ze strany poplatníků může být poskytnuta, tak i účel podpory. Nicméně slovenská ustanovení se zdají být v tomto ohledu užší a domnívám se proto, že na jejich základě by praktická podpora v oblasti kinematografie byla nerealizovatelná (srov. taxativní výčet příjemců příspěvku v § 50 odst. 4 zákona č. 595/2003 Z.z.), a to i přesto, že jedním z účelů těchto příspěvků je i zachování kulturních hodnot (srov. § 50 odst. 5 písm. d) zákona č. 595/2003 Z.z.).

4.2 Právní úprava různých možností financování filmu

4.2.1 Státní podpora

Na tomto místě se chci zmínit o některých aspektech, které mi přišly relevantní a zajímavé při komparaci české a slovenské právní úpravy financování filmu.

Úvodem se chci krátce zmínit o tzv. „Audiovizuálnom fonde“ (dále jen „slovenský fond“), který byl na Slovensku založen na základě zákona č. 516/2008 Z.z. o Audiovizuálnom fonde a o zmene a doplnení niektorých zákonov (dále jen „zákon č. 516/2008 Z.z.“), a který je obdobou českého Státního fondu pro podporu a rozvoj české kinematografie. I tento slovenský fond poskytuje finanční prostředky na podporu různých podob kinematografie. Slovenská i česká úprava se shodují ve dvou způsobech

poskytnutí podpory, a to v dotacích a půjčce. Rozcházejí se ve třetím způsobu podpory. Zatímco česká úprava předpokládá návratné finanční výpomoc, slovenská mluví o poskytnutí stipendia. Jak jsem se už zmínila výše, návratná finanční výpomoc spočívá v poskytnutí prostředků, které žadatel musí v stanovené době Fondu vrátit a až po vrácení zanikají žadateli závazky. Splácení poskytnutých prostředků začne zpravidla po premiéře projektu. Na druhé straně slovenské stipendium je podle § 18 odst. 5 zákona č. 516/2008 Z.z. účelová nenávratná finanční podpora poskytovaná výhradně fyzickým osobám.

Příjmy žadatele – právnické osoby ve formě prostředků ze slovenského fondu jsou podle zákona č. 595/2003 Z.z. předmětem daně a nejsou osvobozeny od daně (na rozdíl od české úpravy, srov. v § 18 odst. 4 písm. b) ZDP).

Příjmy žadatele – fyzické osoby v podobě půjčky ze slovenského fondu nejsou předmětem daně v souladu s § 3 odst. 2 písm. b) zákona č. 595/2003 Z.z, což odpovídá i české úpravě v § 3 odst. 4 písm. b) ZDP. Podobně příjmy fyzické osoby – žadatele ze slovenského fondu ve formě stipendia jsou osvobozeny od daně podle § 9 odst. 1 písm. j) zákona č. 595/2003 Z.z. Konečně příjmy fyzické osoby – žadatele plynoucí ze slovenského fondu ve formě dotace jsou řádným předmětem daně a nejsou ani od daně osvobozeny (na rozdíl od české úpravy, srov. § 4 odst. 1 písm. t) ZDP).

V neposlední řadě je důležité zmínit i rozdílnou českou a slovenskou úpravu co do výše poskytnuté dotace. Podle § 9 odst. 3 zákona č. 241/1992 Sb. se účelová dotace poskytuje jen do výše 50% nákladů plánovaných žadatelem. V § 18 odst. 8 zákona č. 516/2008 Z.z. je kromě základního pravidla o 50% dotaci upravena navíc i výjimka pro nízkorozpočtová a obtížná AV díla, kdy je možné poskytnout nenárokovou dotaci až do výše 90 % nákladů.

4.2.2 Sponzorování a darování

Pojmový rozdíl mezi sponzorováním a darováním podle slovenského práva se ničím neliší od práva českého. Pozastavím se proto jen u darování z pohledu zákona č. 595/2003 Z.z.. Připomínám, že s účinností od 1. 1. 2004 byla na území Slovenské republiky zrušena darovací daň. Bude-li tedy slovenskému výrobcí poskytnut dar pro účely finanční podpory filmu, nebude muset přemýšlet nad aplikací darovací daně, ale pouze nad případným použitím daně z příjmů. Zákon č. 595/2003 Z.z. (podobně jako

ZDP) v § 3 odst. 2 písm. a) totiž říká, že předmětem daně fyzických osob nejsou příjmy získané darováním, vyjma dary poskytnuté v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu. Toto restriktivní pravidlo ovšem neplatí v případě právnických osob, u kterých předmětem daně nejsou příjmy z darování vůbec, a to bez výjimky (srov. § 12 odst. 7 písm. b) zákona č. 595/2003 Z.z.). Český výrobce – právnická osoba bude muset zdaňovat příjmy ze všech přijatých darů pouze podle zákona č. 357/1992 Sb. (darovací daň), protože se uplatní § 18 odst. 2 písm. a) ZDP.

Závěrem ke komparaci českého a slovenského práva chci zdůraznit, že k některým způsobům financování filmu jsem se v této části práce nevyjádřila, a to z důvodu, že jsem nenalezla žádné zvláštní rozdíly mezi českou a slovenskou právní úpravou v dané oblasti.

5. Irská daňová úprava jako forma financování filmu

Na tomto místě se chci zabývat formou podpory kinematografie přes daňové úlevy v Irsku, jelikož ji považuji z irského systému přímého zdanění za nejvíce inspirující. O komparaci s českým právem půjde jen nepřímo, protože (jak již bylo zmíněno výše) Česká republika podobnou metodu podpory nezná.

O co tedy v Irsku ve skutečnosti jde? Stručně řečeno fyzické i právnické osoby-investoři poskytnou výrobci, který vyrábí (produkuje) film, finanční prostředky a následně si mohou tuto svou investici odečíst od základu daně.

Komplexní úprava této irské daňové úlevy je v § 481 daňového konsolidačního zákona, v platném znění (Section 481 of the Taxes Consolidation Act 1997) (dále jen "TCA"). Je třeba ovšem připomenout, že tato daňová úprava je účinná pouze do konce roku 2012. Nicméně koncem ledna 2011 se irská vláda usnesla, že kvůli výraznému pozitivnímu dopadu na rozvoj kinematografie, bude účinnost této daňové úpravy prodloužena do konce roku 2015.⁷¹

TCA přesně stanoví podmínky, za kterých může dojít k uplatnění úlevy. V první řadě definuje podmínky, které musí splňovat investor (allowable investor company or qualifying individual). Či už fyzická anebo právnická osoba-investor nesmí být ve vztahu k výrobcí v pozici ovládané anebo ovládající osoby, ani jinak nemůže být na výrobce napojena. Dále podpořený výrobce (qualifying company) musí mít sídlo (předpokládáme, že ve většině případů se bude jednat o právnickou osobu) v Irsku anebo se musí jednat alespoň o organizační složku (provozovnu) zahraniční osoby na území Irska. Speciální podmínkou je, že výrobce musí být založen pouze za účelem výroby toho jednoho konkrétního, podpořeného filmu. Toto opatření má za cíl zachovat transparentnost nakládání s poskytnutou investicí. Chce-li investor využít tuto daňovou úlevu, musí

⁷¹ <<http://filmbase.ie/news/index.php/2011/01/28/extension-of-tax-relief-section-481-announced/>>, [cit. 28. ledna 2011].

investovat do výroby pouze takového filmu, který splňuje podmínky stanovené v TCA (qualifying film). Takovýto kvalifikovaný film musí získat speciální certifikát od příslušných úřadů, který deklaruje jeho zvláštní přínos pro irskou kulturu a kinematografii. Co se týče samotné investice, TCA např. stanoví její minimální výši, dvouletou lhůtu k použití investice atd. Vlastní daňová úleva (tax relief) může být uplatněna kdykoli po započítání natáčení filmu. Neméně důležité je i stanovení horních limitů pro výši celkové investice, které se liší podle toho, jestli je investorem právnická anebo fyzická osoba. Výše odpočtu je až 100% (relevant deduction). Nicméně je třeba upozornit, že těchto 100% se počítá pouze z těch nákladů výrobce, které při výrobě podpořeného filmu spotřeboval na území Irska. A TCA stanoví obecné pravidlo, podle kterého procento „irských“ výdajů výrobce nemůže být nižší než 75 % veškerých jeho výdajů na výrobu filmu (podobné územní omezení výdajů stanoví i česká Koncepce).

V České republice existují podobné daňové investiční pobídky, ale samozřejmě nikoli pro oblast kinematografie (srov. oddíl 3.3.1). Jedná se konkrétně o § 34 odst. 4 ZDP umožňující odpočet 100% investice do výzkumu a vývoje. Na rozdíl od irské úpravy, ZDP nestanoví např. horní ani dolní hranici výše investice a stejně tak nezakotvuje ani povinnost, aby měl podpořený projekt oficiální certifikát demonstrující jeho kvalitu.

Domnívám se, že irská podpora kinematografie přes daňové úlevy má ve srovnání s českou přímou podporou přes Koncepci (srov. oddíl 3.3.2) minimálně dvě podstatné výhody. Za prvé daňové úlevy jsou z pohledu zatížení státního rozpočtu elegantnějším způsobem, jak podpořit kinematografii. Navržená přímá, česká podpora podle Koncepce bude totiž stále nést riziko nedostatku prostředků vyčleněných ze státního rozpočtu pro účel podpory. A za druhé se zdá být sympatické i zapojení soukromých subjektů-investorů do systému podpory, kteří mohou sami rozhodnout, který kvalifikovaný film je hoděn jejich investice. Na druhé straně sdílím názor, že z pohledu zachování rovnosti přístupu k daňovým poplatníkům je jakákoli forma pobídky nesystémovou výjimkou. Při uplatnění té které formy podpory kinematografie je zcela určitě nutné vycházet z tradice konkrétní země a jejího zaběhlého systému přímého zdanění a přímých podpor.

Závěr

Při psaní této práce jsem se snažila analyzovat jednotlivá ustanovení ZDP z pohledu jejich možné aplikace na příjmy subjektů u filmu, jako i aplikaci ZDP při financování filmu.

Při využívání různých pramenů práva jsem se nechtěla omezit pouze na zákonnou a podzákonnou právní úpravu dané problematiky, ale mým cílem bylo i studium judikátů soudů českého a evropského soudnictví, které se aspoň nepřímo vztahují k danému tématu. I přesto, že judikatura v oblasti daní a autorského práva je bohatá, takové, která by se vztahovala přímo k filmu, je méně.

V průběhu psaní práce jsem narazila na několik aplikačních potíží. Praktický problém vidím při zařazování příjmů subjektů u filmu do jednotlivých skupin stanovených v ZDP. V praxi nemusí být vždy jasné, jestli se jedná o 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.

Dále se zdá být matoucí i definice předmětu občanskoprávních vztahů podle OZ, na co pak navazuje i vymezení nehmotných statků jako takových. Nicméně podle výše zmíněného návrhu nového OZ by se situace mohla zlepšit. S tímto úzce souvisí i definice licenčních poplatků podle ZDP. Není zcela jasné, jestli je licenční odměna licenčním poplatkem anebo cenou za běžný prodej nehmotného majetku. Toto stanovení charakteru licenční odměny je zásadní pro následné zdanění takového příjmu. Řešením de lege ferenda tohoto nejasného, dvojího výkladu předmětných ustanovení ZDP o licenčních poplatcích by mohlo být přijetí právě výše zmiňovaného nového OZ, který upřednostňuje majetkově-právní chápání autorského práva.

Co se týče financování filmu, mají producenti několik možností. Příjmy získané producentem na financování filmu musí být řádně zdaněné. V zásadě takovéto zdanění proběhne bez větších výkladových komplikací ustanovení ZDP. Zvýšená ostražitost by

měla být věnována pouze zdanění darů. Je třeba pečlivě rozlišovat, jestli se jedná o dar – příjem podle ZDP anebo dar – příjem podle zákona č. 357/1992 Sb.

Otevřenou otázkou ještě zůstává, zda český zákonodárce v dohledné době přijme obecně závazný předpis, který by zabezpečil dostatečnou finanční podporu české kinematografie. Nicméně pokud se tak stane, půjde pravděpodobně o jinou, než daňově právní úpravu.

Seznam literatury

Knihy

- Prof. JUDr. Ivo Telec, Csc., JUDr. Pavel Tůma, Ph.D. LL.M., Autorský zákon, komentář 1. vydání, /C.H.Beck 2007/,
- J. Švestka, O. Jehlička, M. Škárová, J. Spáčil a kol., Občanský zákoník, komentář 10. vydání, /C.H.Beck 2006 Praha/,
- Eliáš K. a kol., Občanský zákoník, Velký akademický komentář, 1. svazek, /Linde Praha, a.s. 2008/,
- J. Kříž, I. Holcová, V. Křest'ánová, Autorský zákon, komentář, /Linde Praha 2005/,
- JUDr. Chaloupková H., JUDr. Holý P., Autorský zákon, komentář, 3. vydání, /C.H.Beck 2001/,
- Knappová M., Švestka J., Dvořák J. a kol., Občanské právo hmotné 3, /ASPI 2007/,
- Tůma P., Smluvní licence v autorském právu, /C.H-Beck 2007/,
- Bakeš M. a kol., Finanční právo, /C.H.Beck 2006/,
- Grůň L., Finanční právo a jeho instituty, /Linde Praha 2004/,
- Kubátová K., Vítek L., Daňová politika, teorie a praxe, /Codex 1997/,
- Šourek S., Turek K., Běhan P., Nová daňová soustava od 1.1. 1993, /Prospektum 1993/,
- Šebelová M., Autorské právo, zákon, komentáře, vzory a judikatura, /Computer Press a.s. 2007/,
- Pelech P., Pelc V., Daň z příjmu, komentář, /ANAG 2007/,
- Vlach P., Rylová Z., Reforma daní z příjmů od roku 2008, /Sagit 2007/.

Jiné

- www.obcanskyzakonik.justice.cz,
- www.eur-lex.eu,
- Danielisová T., Autorskoprávní vztahy v procesu výroby a exploatace filmového díla, Diplomová práce PFUK, 2006,
- Holcová I., Subsidiarita Občanského zákoníku a Obchodního zákoníku coby obecných právních předpisů v souvislosti s tvorbou autorského díla a jeho užití, In Aktuální otázky práva autorského a práv průmyslových, 2009, Nakladatelství Karolinum,
- www.oaza.eu,
- www.famu.cz,
- www.nsoud.cz,
- www.usoud.cz,
- www.isap.vlada.cz,
- Finanční zpravodaj 7–8/1993,
- www.mkcr.cz,
- www.psp.cz,
- www.proculture.cz,
- www.filmbase.ie,
- www.vlada.cz.

Filmmakers' incomes and the forms of film financing under the Income Tax Act

Summary in English

The aim of this thesis is to find and analyze connections between tax law, copyright law, film making and film financing.

The key sources of law I used included Copyright Act, Law of Income 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 and the Court of Justice of the European Union that are somehow connected to the topic. Despite the fact that copyright and tax judicature is prolific, the one that would relate to the film is less frequent.

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 taxpayer according to the several types of earnings defined by the Law of Income Tax. It does not have to be always obvious whether the income is the one according to § 6 or 7 in the Income Tax Act. The above mentioned Constitutional Courts' decision might be helpful.

Another confusing provision is the one defining the subject of the civil – law relations in the Civil Code and related determination of the incorporeal good. Nevertheless the situation might get better due to the proposed new Civil Code. Relevant is also a definition of the licence charges according to the Income Tax Act. It is not perfectly clear if the royalty is the licence charge or the regular incorporeal sale purchase price. The correct determination is crucial for the proper taxation. Passing bill of the new

Civil Code could be solution to this unclear interpretation of the Income Tax Act because it prefers proprietorial perception of the copyright law.

Concerning the film financing, producers (or film-makers) have several alternatives. Their incomes to the film financing purpose must be taxed as any other income. Basically there are no Income Tax Act interpretation difficulties. A taxpayer should pay more than usual attention only to the gift taxation. It must be carefully distinguished between the gift – income based on the Income Tax Act or the gift – income according to the Gift Tax Act.

There still remains opened the question of the income tax allowance of the foreign film investors and producers. But that is more about the political will rather than the legal adjustment.

Abstrakt

Toto téma práce jsem si vybrala z důvodu, že mne zaujalo možné propojení dvou zdánlivě vzájemně vzdálených oborů práva – finančního a autorského. Za pojítka těchto dvou oblastí jsem zvolila přímé zdanění jak 1. vlastních příjmů subjektů u filmu, tak i 2. příjmů těchto subjektů získaných za účelem financování vzniku a exploatace filmu. Tyto dvě skupiny příjmů se vzájemně ovlivňují, jelikož aby mohli zmíněné subjekty získat své vlastní, konečné příjmy, musí nejdříve nějakým způsobem získat a nakládat s příjmy (financemi) potřebnými k financování vzniku a exploatace filmu. Zvýšenou pozornost jsem věnovala příjmům výše zmíněných subjektů, které jim vznikají v souvislosti s užitím autorského díla. Opomenout jsem ovšem nemohla ani zdanění příjmů daných subjektů, které sice nejsou odměnou za užití autorského díla, ale i přesto jejich vznik jinak souvisí s filmem.

Na začátku práce (konkrétně v její druhé kapitole) jsem si vybrala několik subjektů u filmu, kterých příjmy jsem postupně analyzovala z pohledu ZDP. Třetí kapitola má za cíl zkoumat možnou aplikaci ZDP v případě subjektů u filmu, které získávají finanční prostředky pro financování filmu. Bylo-li to vhodné, zabývala jsem se aplikací ZDP i na osoby, od kterých subjekty u filmu tyto finanční prostředky obdrží. Poslední dvě části práce se konečně zabývají krátkou komparací českého přímého zdanění v oblasti filmu s obdobným zdaněním na Slovensku a v Irsku.

Po podrobném přezkumu ZDP jsem dospěla k závěru, že v zásadě neobsahuje ustanovení, která by byla z pohledu zdanění příjmů subjektů u filmu výrazně kontroverzní (až na výjimky, viz Závěr).

Abstract in English

The reason why I chose this subject matter is my interest in a possible interconnection between two fields of law, apparently far from each other-financial and copyright law. As a link between the copyright and financial law I chose the filmmakers' incomes direct taxation of 1) their own final incomes prepared to be freely spent and 2) their incomes gained to be used for the financing of the creation and exploitation of the film. The above mentioned groups of incomes affect each other, since if the filmmakers want to earn their own, final incomes, first they have to gain finances (taxable incomes) needed to finance the film. I focused on the filmmakers' incomes resulting from the exercise of their copyrights. I also analyzed taxation of filmmakers' incomes other than those arising from the exercise of the copyright but yet somehow connected to the film.

At the beginning of the thesis (namely in the second chapter) I selected a few types of persons that are involved in the film creation and exploitation and I named them „filmmakers“. Eventually I analyzed their incomes from the Income Tax Act point of view. The third chapter deals with an application of the Income Tax Act in the case when the filmmakers gain finance to fund the film. When appropriate I dealt with the application of the Income Tax Act also to the individuals from whom the filmmakers receive a financial support. Finally the last two parts deal with a short comparison of the Czech direct taxation in the field of a film production to the parallel one in Slovakia and Ireland.

After detailed review of the Income Tax Act I have concluded that actually there is no provision of the Act that would be significantly controversial from the perspective of the filmmakers' incomes taxation (see some exceptions in the Conclusion).

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vzor licenční smlouvy 1	109
Příloha č. 2 – Vzor úpravy provozovacího autorského honoráře a úhrady cestovních nákladů a ubytování režiséra v licenční smlouvě	111
Příloha č. 3 – Vzor licenční smlouvy výkonného umělce	112

VZOR

SMLOUVA O UŽITÍ AUTORSKÉHO DÍLA ⁷²

uzavřená dle ust. § 46 a násl. zákona č. 121/2000 Sb.,
autorského zákona (dále jen „zákon“)

Jméno a příjmení

Datum narození

Bytem

(dále jen „autor“)

a

Jméno a příjmení / firma / název

Datum narození / IČ

zapsaná v (obchodním) rejstříku vedeném

DIČ

Bytem / se sídlem

Jednající prostřednictvím

(dále jen „uživatel“)*

1. Autor vytvořil autorské dílo (dále jen „autorské dílo“), které protokolárně předal uživateli před podpisem této smlouvy. Autorské dílo je chráněno podle autorského zákona.
2. Autor prohlašuje, že vytvořil autorské dílo jako dílo originální, je jeho jediným autorem a práva k autorskému dílu nejsou a nebudou nijak – právně ani fakticky – omezena.
3. Autor touto smlouvou poskytuje uživateli výhradní licenci, a to v tomto rozsahu:
 - pro všechny způsoby užití, které jsou známy v době uzavření této smlouvy;
 - po celou dobu trvání majetkových práv;

⁷² ŠEBELOVÁ, M., Autorské právo, zákon, komentáře, vzory a judikatura, /Computer Press a.s. 2007/, str. 78.

- v rozsahu neomezeném;
 - výhradně;
 - na území celého světa.**
4. Uživatel není povinen autorské dílo užít.
 5. Autor opravňuje uživatele k postoupení práv udělených touto smlouvou na třetí osobu.***
 6. Uživatel se zavazuje zaplatit autorovi za souhlas s užitím autorského díla v rozsahu této smlouvy odměnu ve výši Kč
(slovy korun českých).
 7. Odměna za užití autorského díla již zahrnuje veškeré náklady za užití autorského díla. Autor výslovně prohlašuje, že si nečiní nároky na jakoukoliv dodatečnou odměnu dle ust. § 49 odst. 6 zákona.****
 8. Odměna je splatná do 15 dní od podpisu této smlouvy na účet autora č.
 9. Tato smlouva byla sepsána ve dvou vyhotoveních, z nichž každý z účastníků obdrží po jednom.
 10. Záležitosti touto smlouvou výslovně neupravené se řídí zák. č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.
 11. Všechny spory, které by mohly vzniknout při plnění této smlouvy nebo v souvislosti s ní, budou s vyloučením pravomoci obecných soudů rozhodovány s konečnou platností v rozhodčím řízení u Rozhodčího soudu při HK ČR a AK ČR v Praze podle jeho Řádu a Pravidel jedním rozhodcem jmenovaným předsedou Rozhodčího soudu při HK ČR a AK ČR.*****

V Praze dne

Autor

Uživatel

**VZOR ÚPRAVY PROVOZOVACÍHO AUTORSKÉHO HONORÁŘE
A ÚHRADY CESTOVNÍCH NÁKLADŮ A UBYTOVÁNÍ REŽISÉRA
V LICENČNÍ SMLOUVĚ**

I. Předmět smlouvy

1. Režisér poskytuje nabyvateli oprávnění k výkonu práva užít dílo v rozsahu a za podmínek dále stanovených touto smlouvou.
2. Nabyvatel se zavazuje poskytnout režisérovi za poskytnutí licence k užití díla a za plnění souvisejících povinností odměnu, upravenou dále v této smlouvě.

VIII. Odměna a platební podmínky

Nabyvatel je povinen zaplatit režisérovi za vytvoření díla a za poskytnutí licence k dílu paušální odměnu ve výši Kč. Z paušální odměny tvoří% odměny odměna za vytvoření díla,% odměna za poskytnutí licence k dílu.

IX. Odměna a platební podmínky

1. Nabyvatel je povinen pro výkon povinností dle této smlouvy uhradit režisérovi náklady cestovného mezi a paušálně ve výši Kč. Nabyvatel uhradí tuto částku v hotovosti ke dni
2. Nabyvatel je povinen zajistit pro režiséra standardní ubytování po dobu jeho nezbytné přítomnosti u nabyvatele dle této smlouvy.

VZOR

LICENČNÍ SMLOUVA O VYTVOŘENÍ A UŽITÍ UMĚLECKÉHO VÝKONU⁷³

uzavřená dle zákona č. 121/2000 Sb., autorského zákona

I.

Smluvní strany

Jméno a příjmení

Datum narození

Bytem

(dále jen „umělec“)*

a

Jméno a příjmení / firma / název

Datum narození / IČ

zapsaná v (obchodním) rejstříku vedeném

DIČ

Bytem / se sídlem

Jednající prostřednictvím

(dále jen „uživatel“)

uzavřeli tuto smlouvu

II.

Předmět smlouvy

Předmětem této smlouvy je svolení umělce s pořízením trvalého zvukového
a obrazového záznamu s uměleckým výkonem

.....** (dále jen „výkon“) a užití
výkonu v rozsahu této smlouvy.

⁷³ ŠEBELOVÁ, M., Autorské právo, zákon, komentáře, vzory a judikatura, /Computer Press a.s. 2007/, str. 128.

III.

Práva a povinnosti smluvních stran

Umělec

1. Umělec uděluje touto smlouvou uživateli svolení k pořízení trvalého zvukového a obrazového záznamu výkonu, k jeho libovolné úpravě, k jeho zveřejnění a užití v tomto rozsahu:
2. pro všechny způsoby užití, které jsou známy v době uzavření této smlouvy;
3. po celou dobu trvání majetkových práv;
4. v rozsahu neomezeném;
5. výhradně.***
6. Umělec dává touto smlouvou rovněž souhlas uživateli k převodu práv, získaných touto smlouvou, bez dalšího na třetí subjekt.

Uživatel

1. Uživatel se zavazuje za plnění dle této smlouvy zaplatit umělci odměnu dle čl. IV.
2. Uživatel není povinen výkon užít.

IV.

Odměna

1. Za svolení s pořízením trvalého zvukového a obrazového záznamu výkonu a za zveřejnění výkonu, umělec obdrží odměnu ve výši Kč (slovy), a to do 15 dnů od podpisu této smlouvy převodem na účet umělce č.
2. Za užití výkonu v rozsahu této smlouvy obdrží umělec odměnu ve výši Kč (slovy), a to do****

V.

Závěrečná ustanovení

1. Tato smlouva byla sepsána ve dvou vyhotoveních, z nichž každý z účastníků obdrží po jednom.
2. Záležitosti touto smlouvou výslovně neupravené se řídí zák. č. 121/2000 Sb., autor-
ský zákon, a zák. č. 40/1964 Sb., občanský zákoník.
3. Všechny spory, které by mohly vzniknout při plnění této smlouvy nebo v souvislosti
s ní, budou s vyloučením pravomoci obecných soudů rozhodovány s konečnou plat-
ností v rozhodčím řízení u Rozhodčího soudu při HK ČR a AK ČR v Praze podle
jeho Řádu a Pravidel jedním rozhodcem jmenovaným předsedou Rozhodčího soudu
při HK ČR a AK ČR.
4. Tuto smlouvu je možné změnit pouze písemnou formou, přičemž podpisy zástupců
obou stran musí být na téže listině.
5. Obě smluvní strany prohlašují, že jim jakékoli závazky vůči třetím osobám nebrání
v uzavření této smlouvy.
6. Tato smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu oběma smluvními
stranami.

V Praze dne

Umělec Uživatel

Key words in English

Daň – tax

Autorské právo – copyright

Příjem – income

Autorské dílo – author craft

Daň z příjmů – tax on earnings / income tax

Financování filmu – film financing