

422/23.04.14 Příjmy autorů dle § 7 odst. 6 zákona 586/1992 Sb. o dani z příjmů

Předkládají: Ing. Alena Foukalová, daňový poradce, č. osvědčení 557
MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osvědčení 1366
Mgr. Miroslav Čermák, daňový poradce, č. osvědčení 4327
Ing. Igor Pantůček, daňový poradce, č. osvědčení 3969

Příspěvek je uzavřen

Úvod – účel dokumentu

Účelem dokumentu je upravit a vymezit příjmy, které po 1. 1. 2014 tvoří samostatný základ daně a podléhají zvláštní sazbě daně dle § 7 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“) jako **příjmy autorů**. Současně jsou postíženy související okruhy otázek jako je zápočet sražené daně na daňovou povinnost a vztah k dani z přidané hodnoty.

1. Právní stav

Novelizované znění § 7 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů zní: (6) Příjmy **autorů** uvedené v odstavci 2 písm. a) plynoucí ze zdrojů na území České republiky jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 10 000 Kč. Na žádost poplatníka je plátce daně povinen do 10 dnů od podání žádosti vystavit doklad o vyplacených příjmech a sražené dani za období, za které byl poplatníkovi vyplacen příjem podle věty první.

Hlavní změnou tedy bylo vypuštění podmínky, že se jedná o příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize. Je nutné podotknout, že se jedná o ustanovení mandatorní.

Novelizovaný § 7 odst. 6 odkazuje na „**příjem autora**“ dle znění § 7 odst. 2 písm. a) ZDP:

a) příjem z **užití nebo poskytnutí** práv z průmyslového vlastnictví, **autorských** práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem,

K tomu důvodová zpráva uvádí:

K bodu 68 (§ 7 odst. 4 až 6)

Odstavec 6 je upraven v návaznosti na úpravu provedenou u příjmů ze závislé činnosti se upravuje způsob zdanění příjmů autorů plynoucích ze zdrojů na území České republiky tak, aby rozhodná částka pro zdanění daní vybíranou srážkou byla stejná jako u příjmů ze závislé činnosti. Jde o veškeré příjmy autorů uvedené v § 7 odst. 2 písm. a) zákona. V návaznosti na navrhované doplnění zákona o možnost započítat si daň z autorských honorářů, která se vybírá srážkou, na celkovou daň v daňovém přiznání, se rovněž navrhuje doplnit povinnost plátce daně vystavit poplatníkovi doklad o sražené dani. Jde o obdobnou povinnost jakou v § 38j zákon stanoví pro zaměstnavatele, který sráží daň z příjmů uvedených v § 6 odst. 4 zákona srážkou podle § 36 zákona.

Jelikož důvodová zpráva neuvádí žádné důvody, proč byl rozšířen okruh příjmů zdaněných v samostatném základu daně, můžeme se jen dohadovat. Termín „autor“ je definován v zákoně č. 121/2000 Sb., autorský zákon (dále jako „AZ“), a to v § 5. Předně je to vždy fyzická osoba. Za druhé je to osoba, která vytvořila dílo, v kontextu AZ autorské dílo (viz legislativní zkratka v § 2 odst. 1 AZ). Co je autorské dílo popisuje

autorský zákon, ale posouzení, zda něco je či není autorské dílo v praxi, je velmi složitá otázka. Profesor JUDr. Ivo Telec, CSc., spoluautor autorského zákona a autor řady komentářových děl, ve své knize „Pojmové znaky duševního vlastnictví“³ uvádí (str. 23, převzato i s kurzivou):

Ačkoli vyslovená nebo mlčky předjímaná otázka, zda určité dílo je dílem autorským, je otázkou právní, zejména pak otázkou předběžnou, těžko bychom na ni odpověděli, aniž bychom měli po ruce dostatek zjištění ohledně okolností skutkových; např. o době nebo místu (státu původu) vzniku díla aj. Naskýtá se nám pak možnost nebo nutnost provedení dokazování s patřičným hodnocením důkazů anebo prosté vzetí skutkových tvrzení za své bez dokazování. ...

Dále je třeba říci, že vedle skutkových tvrzení svou roli hraje též odborné posouzení některých otázek odborných, zvláště pak uměleckých nebo vědeckých, jejichž povaha je mimoprávní. Všechna výše uvedená hlediska, tzn. ..., jednotně a vzájemně provázaně směřují k tomu, abychom mohli učinit přezkoumatelný právní závěr, zda určitý ideální předmět splňuje autorskoprávní status díla, anebo nikoliv. Na dalších 15 stranách prof. Telec vypočítává různá hodnotová hlediska, na základě kterých se posuzuje, zda je dílo autorskoprávní, mezi jinými např. objektivní uměleckou hodnotu díla a v čem spočívá (estetické hodnocení díla průměrným vnímatelem nebo průměrným vědcem), poměr mezi předurčenými věcnými prvky díla a volnými tvůrčími prvky uměleckými nebo vědeckými, poměr mezi tvůrčí činností a věcnou činností pomocnou, jedinečnost (jiným nezávisle neopakovatelné a odlišitelné dílo, a to z hlediska alespoň statistické pravděpodobnosti jedinečnosti), atd. Uvedli jsme především ty, které jsou z našeho pohledu více založeny na subjektivním chápání, nebo jsou pro dokazování nejnáročnější, abychom dokreslili, jak složité a nejisté pro běžného občana, resp. podnikatele je určení, zda je něco autorským dílem.

Jsou příjmy, které lze snad beze vší pochybnosti jako autorské příjmy prohlásit (např. tantiémy vyplácené kolektivním správcem autorských práv, díla již zavedených umělců a vědců, o jejichž osobitosti a jedinečnosti není pochyb), ale pak je další část děl, jejichž autorskoprávní podstata je sporná. Např. fotografie snopu slámy pořízená dvěma lidmi, přičemž jeden z nich použije kompozici ve zlatém řezu (tedy technicky popsanou a obecně používanou kompozici), automatický režim fotoaparátu a běžné denní nasvícení, zatímco druhý pro stejnou věc použije jinou netradiční kompozici, počká si na zvláštní světlo, a využije kreativních režimů na fotoaparátu. Zatímco fotografii prvního fotografa může pořídit deset dalších majitelů fotoaparátu stejně, tedy nelze hovořit o jedinečnosti, a těžko může požívat autorskoprávní ochranu, druhá fotografie splňuje alespoň statistickou premisu jedinečnosti. Ovšem pak existuje mnoho dalších kritérií, které mohou dále posouzení díla jako autorského ovlivnit, neřku-li o široké škále postupů při samotného pořizování fotografie nebo následných úprav, které budou také posouvat výsledek po stupnici mezi technickým dílem a autorským dílem. V tomto případě lze reálně uvažovat i o diskriminačním přístupu ve zdanění.

Je nepochybné, že použitím takto širokého pojmu „autor“ uvedl zákonodárce poplatníky v právní nejistotu, zvláště když ho spojil s významnou změnou daňového režimu, jako zdanění plátcem příjmu místo poplatníkem (příjemcem příjmu). V praxi by to znamenalo, že pro svoji právní jistotu by si museli plátce či příjemce nechat vypracovat znalecký posudek z oboru práva autorského, aby mohli správně rozhodnout, který z nich bude příjem zdanovat. A to u víceméně bagatelních hodnot

do 10000 Kč, kdy náklady by zdaleka převyšovaly daňový výnos. Nelze než dovést, že zákonodárce původně zamýšlel úpravou zákona postihnout zdanění příjmů, které často zdaňovány nebyly, přestože měly být, ale nebylo jeho cílem takto široce a velmi nejasně pojaté plošné zdanění v samostatném základu zvláštní sazbou daně (tzv. srážkovou daní). K tomuto dojmu nás vede i to, že zákonodárce současně umožnil, aby poplatník, který řádně svoje příjmy přiznává a daní, tak mu to bylo umožněno dle § 36 odst. 7 zákona o daních z příjmů (dále „ZDP“) dodatečně zahrnutí již zdaněného příjmu srážkovou daní do svého daňového základu a započtení sražené daně na daň. Tedy zpětně nastolení režimu v rámci daně z příjmů, jako by zdanění srážkovou daní ani neexistovalo. V praxi se může stát a stává v mnoha případech, že aplikace režimu srážkové daně dle § 7 odst. 6 ZDP je těžko proveditelná, resp. nerealizovatelná, administrativně neúnosná, často až daňově nespravovatelná. Také je nutno předjímat situaci, kdy bude posouzení předběžné právní otázky určení díla jako autorského i při vší dobré víře nesprávné, což potvrdí až soud. Kládeme si otázku, jestli je nutno za všech okolností trvat na dodržení jednoho zákonného postupu i tam, kde dosažení naprosto stejného efektu pro státní rozpočet lze docílit jednodušší cestou ekvivalentního zákonného postupu. Navrhujeme tedy tento postup, jehož inspiraci lze hledat např. v režimu zajištění daně, nebo v uplatnění vyvratitelné právní domněnky („má se za to“) v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e odst. 2 zákona o DPH:

Pokud poplatník-příjemce příjmů, které měly být dle § 7 odst. 6 ZDP zdaněny plátcem v samostatném základu daně zvláštní sazbou daně, tyto příjmy zahrne do svého daňového přiznání, bude na něj pohlíženo tak, jako by si dobrovolně zvolil zdanění příjmů dle § 36 odst. 7, a to i bez doložení potvrzení od plátce daně, jelikož není sražena žádná daň, kterou by si mohl započíst. V tom případě již nebude plátcem daně daň předepsána ani na něm vymáhána. Zařazení příjmů do správného základu daně, příp. do příjmů dle správného písmene § 7 odst. 1 nebo 2 je již věcí poplatníka stejně, jako by tomu bylo, kdyby technicky správně byl příjem zdaněn srážkovou daní plátcem a poplatník by si ho zahrnul do přiznání na základě potvrzení vydaném plátcem.

Dílčí závěr č. 1: Ustanovení § 7 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb. je uplatňováno v přímé vazbě na definici příjmů podle § 7 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Rozhodující pro uvedené posuzování je skutečná povaha a obsah činnosti, kterou v rámci zakázky (obchodního případu) poplatník realizuje. Pokud však poplatník (příjemce příjmů) takový příjem zahrne do svého daňového přiznání, aniž by byl tento příjem původně zdaněn dle § 7 odst. 6, přestože měl být, bude toto považováno za volbu dle § 36 odst. 7 ZDP bez započtení daně (jelikož žádná daň sražená nebyla), a nebude již předepisována a vymáhána na plátcem. Pokud příjemce příjmy nezahrne do svého daňového přiznání, zůstává povinnost plátce daň srazit a odvést nedotčena.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas pouze s první a druhou větou závěru. Nesouhlas v případech nesplnění povinností plátcem daně – následné řešení vyplývá z příslušných ustanovení ZDP a DŘ.

2. Příjmy výkonných umělců

Definice ze zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon, dále jen „AZ“), co je předmětem autorského práva a kdo je autor:

Předmětem práva autorského je 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 (dále jen "**dílo**").

Autorem je fyzická osoba, která dílo vytvořila.

Autorem audiovizuálního díla je jeho režisér. Tím nejsou dotčena práva autorů děl audiovizuálně užitých.

• V § 7 odst. 6 ZDP jsou uvedeny výslovně příjmy autorů, zmíněné v § 1 a) AZ zatímco § 7 odst. 2 písm. a) ZDP je pojat širěji a zmiňuje také příjmy z práv příbuzných právu autorskému zmíněných v § 1 písm. b) a c) AZ:

a) práva autora k jeho autorskému dílu,

b) práva související s právem autorským:

1. práva výkonného umělce k jeho uměleckému výkonu,

2. právo výrobce zvukového záznamu k jeho záznamu,

3. právo výrobce zvukově obrazového záznamu k jeho záznamu,

4. právo rozhlasového nebo televizního vysílatele k jeho vysílání,

5. právo zveřejnitel k dosud nezveřejněnému dílu, k němuž uplynula doba trvání majetkových práv,

6. právo nakladatele na odměnu v souvislosti se zhotovením rozmnoženiny jím vydaného díla pro osobní potřebu,

c) právo pořizovatele k jím pořízené databázi,

• Někteří plátcí honorářů výkonných umělců, zejména divadla, koncem ledna 2014 začali vydávat stanoviska, že z honorářů za výkon umělce budou srážet daň dle novelizovaného § 7 odst. 6 ZDP. Domníváme se, že ani jazykovým ani faktickým výkladem nelze příjmy umělce za jeho výkon podřadit pod příjmy autora zmíněné v tomto ustanovení, mimo jiné i z následujících důvodů:

• Umělec není autor – viz § 1 AZ

• Majetková práva výkonného umělce – viz § 71 AZ

(1) Výkonný umělec má právo svůj umělecký výkon **užít a udělit jinému smlouvou oprávnění** k výkonu tohoto práva; jiný může umělecký výkon užít bez udělení takového oprávnění pouze v případech stanovených tímto zákonem.

(2) **Právem umělecký výkon užít je**

a) právo na vysílání a jiné sdělování živého výkonu veřejnosti,

b) právo na záznam živého výkonu,

c) právo na rozmnožování zaznamenaného výkonu,

d) právo na rozšiřování rozmnoženin zaznamenaného výkonu,

e) právo na pronájem rozmnoženin zaznamenaného výkonu,

f) právo na půjčování rozmnoženin zaznamenaného výkonu,

g) právo na sdělování zaznamenaného výkonu veřejnosti.

• Odměna umělci poskytnutá za jeho výkon tedy **není** zpravidla odměnou za užití práva k tomuto výkonu (a tedy srovnatelnou s odměnou autorovi), pokud se nejedná o to, že jeho výkon v rámci autorského díla bude dále šířen na audiovizuálních nosičích či v médiích. Pro takovýto případ je zpravidla s umělcem sjednáno smluvně další užití práv k jeho uměleckému výkonu a teprve v této chvíli umělec uděluje svolení s užitím svých práv k uměleckému výkonu ve smyslu § 71 AZ.

- Je-li součástí odměny za výkon také tzv. „poskytnutí licence“ k dalšímu užití výkonu, ani pak není na tuto součást odměny nahlíženo v dikci § 7 odst. 6 ZDP, neboť se nejedná o příjem autora.

Dílčí závěr č. 2: Příjmy výkonných umělců nespádají pod režim § 7 odst. 6 ZDP, a to ani v případě, že je součástí odměny za umělecký výkon také odměna za další užití tohoto výkonu ve smyslu § 71 AZ.

Stanovisko GFR:

Souhlas

3. Kolektivní správa autorských práv

Správce zajišťuje výkon kolektivního správce autorských práv v souladu s § 97 a násl. zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon. Jedná se o případy vymezené v § 96 Autorského zákona, kdy je výkon majetkových práv autorských a majetkových práv souvisejících s právem autorským spravován povinně kolektivně. Kolektivní správce přitom zastupuje autory svým jménem na jejich účet v souladu s § 100 odst. 3 Autorského zákona. V této oblasti se setkáváme s následujícími postupy:

3.1. Kolektivní správa

3.1.1 Tzv. neadresná kolektivní správa

Uživatel autorských práv (např. „copy shopy“) je povinen odvádět kolektivnímu správci náhradní odměnu z každého užití autorských děl (např. z jednotlivých pořízených kopií textu). Uživatel tedy neví, komu autorská práva přísluší a není ani schopen posoudit, zda podmínku týkající se výše částky uvedenou v citovaném § 7 odst. 6 ZDP splní, či nikoliv. Teprve kolektivní správce autorských práv vybrané částky rozdělí mezi konkrétní autory. V tomto případě je zřejmé, že plátcem daně je správce a ten je povinen uplatnit vůči autorům srážkovou daň v případech předpokládaných zákonem. K doplnění informací uvádíme, že kolektivní správce je povinen vykonávat svoji činnost pod vlastním jménem, na vlastní odpovědnost (viz § 97 odst. 3 resp. § 100 odst. 1 písm. i) a j) AZ).

3.1.2 Tzv. adresná kolektivní správa

Uživatel autorských práv, (např. Českému rozhlasu je poskytnuta licence, na základě hromadné smlouvy o poskytnutí licence k užití autorských práv), je povinen odvádět kolektivnímu správci odměnu za poskytnutou hromadnou licenci z autorských práv konkrétních autorů. Uživatel tedy ví, komu odměna za autorská práva náleží (je mu poskytnuta licence ke konkrétnímu dílu – např. filmu - podstatou licence je skutečnost, že správce zastupuje více autorů, kteří nejsou v licenci jmenovitě uvedeni). Nicméně, ze smlouvy je povinen vyplatit odměnu za hromadnou licenci kolektivnímu správci, který ji dále za určité období vyplácí nositelům autorských práv podle podmínek sjednaných mezi správcem a autorem. Kolektivní správce je, stejně jako v neadresné kolektivní správě, povinen vykonávat svoji činnost pod vlastním jménem, na vlastní odpovědnost (viz § 97 odst. 3 resp. § 100 odst. 1 písm. i) a j) AZ). Je to tedy opět správce, který vybere odměny od uživatelů, shromažďuje je, obstarává a následně vyplácí autorovi. Tento postup je definován autorským zákonem a rozúčtovacím řádem kolektivního správce autorských práv vytvářeného podle požadavků a v souladu s autorským zákonem.

Dílčí závěr č. 3.1.: V obou uvedených případech je zřejmé, že plátcem příjmu autora je kolektivní správce, který se tak dostává do postavení plátce daně a je povinen případně uplatnit vůči autorům daň podle zvláštní sazby při splnění podmínek daných § 7 odst. 6 ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

3.2 Agenturní zastupování

3.2.1 Agenturní zastupování konkrétního autora

Uživatel autorských práv (např. Česká televize) sjednává užití autorských práv se zástupcem autora, který jedná jménem autora a v jeho prospěch. Uživatel hradí odměnu na účet agentury. Agentura je zavázána ze smlouvy s autorem ke všem jeho právům i povinnostem. Uživatel tedy ví, komu autorská práva náleží. Nicméně, ze smlouvy je povinen uhradit odměnu na účet zastupující agentury – v námi uvedeném příkladu Česká televize agentuře DILLIA, tedy právnické osobě, na kterou se ustanovení § 7 odst. 6 ZDP nevztahuje. Není oprávněn ji uhradit přímo nositeli autorských práv. Správce, jako agenturní zástupce autora, vybranou odměnu vyplácí za určité období nositeli autorských práv. Podle našeho názoru je tedy plátcem, který vyplácí odměnu autorovi. Obecně je plátce definován jako osoba, která vybere určitou finanční částku jménem třetí osoby a pod vlastní majetkovou sankcí je povinen vybranou částku vyplatit oprávněnému. V posuzovaném případě vybere od všech uživatelů autorských práv odměny za zastupované nositele správce a následně jim je vyplácí.

Domníváme se, že i v tomto případě je správce plátcem, který případně sráží daň v souladu s § 7 odst. 6 ZDP.

3.2.2 Kolektivní agenturní zastupování autorů

V tomto případě se v podstatě jedná o období adresné kolektivní správy – uživatel autorských práv (např. Národnímu filmovému archívu je poskytnuta licence, na základě smlouvy o poskytnutí licence k užití audiovizuálních děl – podstatou smlouvy je skutečnost, že správce zastupuje více autorů, kteří nejsou ve smlouvě jmenovitě uvedeni, ani ve smlouvě není stanovena odměna pro konkrétního autora), je povinen odvádět zástupci odměnu za poskytnutou hromadnou licenci z autorských práv konkrétních autorů. Uživatel může vědět – podle titulu díla - komu odměna za autorská práva náleží. Neví však, kolik bude kterému konkrétnímu autorovi vypláceno. Ze smlouvy je povinen uhradit odměnu zástupci, který mu poskytl hromadnou licenci – v námi uvedeném příkladu navíc právnické osobě, na kterou se ustanovení § 7 odst. 6 ZDP nevztahuje. Teprve správce vybranou odměnu vyplácí za určité období konkrétním nositelům autorských práv podle podmínek sjednaných mezi organizací a autorem.

Je to tedy opět správce, která na základě autorského zákona vybere odměny od uživatelů, shromažďuje je, obstarává a následně vyplácí autorovi.

Dílčí závěr č. 3.2.: V obou uvedených případech je zřejmé, že plátcem příjmu autora a následně i daně se může stát správce, který vyplácí příjem autorům. Správce je povinen případně uplatnit vůči autorům daň podle zvláštní sazby při splnění podmínek daných § 7 odst. 6 ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

4. Příjmy z přednáškové a podobné činnosti

Dle autorského zákona je předmětem práva autorského také slovesné dílo, vyjádřené řečí nebo písmem, které je jedinečným výsledkem tvůrčí činnosti autora a vyjádřeno v jakékoli objektivně vnímatelné podobě. Dílem souborným je příkladný soubor nezávislých děl nebo jiných prvků, které způsobem výběru nebo uspořádáním splňují tytéž podmínky (mohou se tedy sestávat i z prvků, které nepožívají autorskou ochranu, jako jsou např. právní předpisy, veřejné listiny, nebo z prvků, které jsou převzaté, jako citace, avšak rozhodující pro posouzení autorskoprávního charakteru je způsob výběru a uspořádání, který opět musí být jedinečný, tvůrčí, objektivně vnímatelný).

Autor je fyzická osoba, která dílo vytvořila. Podobně autorem souborného díla jako celku je fyzická osoba, která je tvůrčím způsobem vybrala nebo uspořádala. Užitím díla se rozumí také jeho veřejný přednes či jiné zpřístupnění veřejnosti. Z uvedeného se jeví, že autorem mohou být také přednášející, jelikož se jedná o dílo slovesné vyjádřené řečí (přednes) nebo písmem (podklad k přednášce). Autorským právem osobnostním je právo rozhodnout o zveřejnění díla, čímž se rozumí mj. veřejný přednes. Autorským právem majetkovým je právo dílo užít, čímž se rozumí mj. právo na sdělování díla na veřejnosti.

Podobnou činností jako přednášky je konzultační činnost, či školení pro užší okruh posluchačů. Tyto jsou často prováděny v rámci běžné podnikatelské činnosti. V ještě širším pojetí se ocitne i výuka na školách a školkách (pro účely našeho pojednání uvažujme o externích učitelích, zdaňujících příjmy v § 7 ZDP). Jak jsme zmínili v bodě 1, vyhodnocení, zda je dílo autorským dílem (tedy základní premisa pro to, aby odměna za takové dílo byla příjmem autora) je ne vždy na první (nebo i druhý, třetí) pohled jasné.

Obecně se vykládá a existují stanoviska, že přednášky jsou autorským dílem, kdežto výuka není. S tímto nelze 100% souhlasit. Pro posouzení autorskoprávního charakteru je třeba vyhodnotit velké množství znaků, z nichž mnohé jsou na pomezí subjektivního vnímání vnímatelů.

Asi nejevidentnějšími znaky autorského díla je jedinečnost (neopakovatelnost nikým jiným), estetický dojem (rozuměno nejen jako umělecky, ale i vědecky), vnímání samotnými posluchači, původní povaha výtvaru, myšlenka a její vyjádření. Myšlenka by neměla být vyjádřena způsobem technickým či obchodním, taková může mít ochranu jiným právem, než je autorské právo (viz literatura Pojmové znaky duševního vlastnictví¹, str. 36, pod čarou, bod 39). Některé další znaky byly vyjmenovány v bodě 1 tohoto příspěvku.

Jak tedy posoudím přednášku, kterou přednášející převezme víceméně doslova od někoho jiného (jsou takové) – dle mého názoru to nebude mít autorskoprávní ochranu, ledaže by dal přednášce nový, třeba umělecký rozměr. Podobně by mohla být vyhodnocena přednáška, která bude vystavěna na předčítání důvodové zprávy (i takové prý jsou).

A naopak výuka angličtiny – v případě, že budou mít posluchači dojem jedinečnosti, bude přítomen tvůrčí přístup, který nikde jinde neviděli, posluchači budou mít pocit zvláštní hodnoty takové hodiny, může dojít až k naplnění charakteru autorského díla. Nezbyvá, než konstatovat, že tuto právní otázku rozhodne v závěru až soud. A opět navrhnout, aby byl umožněn takový postup, který dává alespoň určitou jistotu

daňovým subjektům, že jimi zvolené řešení nebude zpochybňováno – viz bod 1 a dílčí závěr č. 1.

Pro základní, ale nikoliv stoprocentní posouzení navrhuje i tento závěr:

Dílčí závěr č. 4: Přednášková a lektorská činnost, pokud je provedena konkrétním odborníkem pro jeho jedinečné znalosti či vědecko-estetické dovednosti, vede s velkou pravděpodobností ke vzniku autorského díla, a příjem přednášejícího/lektora je příjmem autora v kontextu § 7 odst. 6 ZDP. Běžná výuka prováděná osobou samostatně výdělečně činnou (podnikatelem), jejíž obsah je zpravidla dán osnovami, která je zaměnitelná, resp. podobně proveditelná jinou osobou, příp. i přednáška bez jakéhokoliv invenčního, osobitého vstupu s velkou pravděpodobností nemá charakter autorského díla. Ostatní případy jsou více či méně sporné a pro právní jistotu lze doporučit buď postup dle bodu 1, nebo využití jiných právních poměrů mezi plátcem a příjemcem (např. dohodu o pracích konaných mimo pracovní poměr).

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas s takto formulovaným závěrem pro jeho nejednoznačnost.

Jak je uvedeno výše, příjem autora dle § 7 odst. 6 ZDP je přímo navázán na příjem dle § 7 odst. 2 písm. a) ZDP – příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem. Je tedy nesporné, že při hodnocení příjmů je nutné vycházet ze zhodnocení splnění podmínek daných zvláštním právním předpisem (např. autorským zákonem) s následným postupem dle § 7 odst. 6 ZDP, jsou-li pro to dány podmínky.

5. Příjmy autorů software

5.1 Použité pojmy

Software - počítačový program, databáze nebo jejich části⁴ jako duševní výtvar autorů. Pod pojmem počítačový program jsou chápána i díla určená pro jiná zařízení obdobného druhu jako např. mobilní telefony, smartphony, tablety, netbooky, chrombooky, ale i e_booky, čtečky knih, inteligentní brýle nebo hodinky ad., pokud naplňují znaky autorského díla.

Autor software - fyzická osoba⁵, která je nositelem osobnostních i majetkových práv k software

Distributor - právnická nebo fyzická osoba, která vykonává svým jménem a na svůj účet majetková práva k software, včetně poskytování práva na využití nebo užití třetím osobám (koncovým uživatelům), v textu příspěvku zahrnuje různé typy jako „výrobce“ software, softwarehouse, autorizovaný prodejce, dealer, reseller ad.

Koncový uživatel - oprávněný uživatel rozmnoženiny počítačového programu, který k ní má vlastnické nebo jiné právo, případně právo k jejímu využití nebo užití s výjimkou jejího dalšího převodu⁶

5.2 Popis situace

Počítačové programy požívají autorské ochrany podle § 2 odst. 2 zákona 121/2000

4 § 2 odst. 3 zákona 121/2000 Sb., autorský zákon

5 § 5 odst. 1 zákona 121/2000 Sb. autorský zákon

6 § 66 odst. 6 zákona 121/2000 Sb., autorský zákon

Sb. autorský zákon, stejně jako databáze, pod podmínkou, že se jedná o vlastní duševní výtvar autorů. Týká se to jak dokončeného díla, tak i jednotlivých fází nebo částí. Z dikce ustanovení § 7 odst. 2 ZDP je zřejmé, že dále uváděné případy se netýkají situace, kdy autor tvoří software v pracovně právním vztahu, musí se tedy vždy jednat o samostatnou činnost. V praxi lze většinou odlišit dvoustupňový převod práv k software od autora (autorů) ke koncovým uživatelům:

Autor na distributora za úplatu převádí majetková práva, ve smyslu software dále rozmnožovat, upravovat, spojovat s jinými díly a také poskytovat jeho kopie(rozmnoženiny) třetím osobám.

Koncoví uživatelé si opatřují vlastnické či podobné právo na užití rozmnoženiny software v souladu s tzv. licenční smlouvou⁷ nebo licenčními podmínkami⁸, platí pro ně určitá omezení (např. limitované kopírování software pouze pro účely archivace ad.). Z hlediska úhrad a plateb se ve světle výše uvedeného jedná opět o dva rozdílné mechanismy a právní tituly:

Příjmy distributora jsou úhradou za vlastnické či jiné právo k rozmnoženině počítačového programu (software) a **nejsou** tedy příjmem autora.

Dílčí závěr č. 5: Pod pojem „příjem autora“ dle § 7 odst. 6 ZDP spadají v případě počítačových programů, databází a jejich částí toliko příjmy, které plynou autorům - nositelům osobnostních a majetkových práv k software jako úhrada za poskytnutí oprávnění k výkonu práv majetkových jiné osobě (distributorovi) a dále příjmy, které plynou autorovi za vytvoření software na objednávku. Výše uvedenou definici naopak nenaplnují úhrady ze strany oprávněných koncových uživatelů rozmnoženin počítačových programů, kteří úplatně nabývají vlastnické či jiné právo k rozmnoženině počítačového programu, a to za účelem jejího užívání, nikoli za účelem dalšího převodu.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

5.3 Modelové situace

5.3.1 Řetězec autor-distributor-koncový uživatel

Distributor zadá tvorbu software nebo jeho části autorovi, který jej zhotoví a za odměnu přenechá distributorovi k výkonu majetková práva na další šíření nebo nakládání s ním. Takto vyplácená odměna **je** příjmem autora, která při splnění zákonem definovaných podmínek tvoří samostatný základ daně a podléhá zvláštní sazbě daně. Není přitom rozhodující, zda je odměna stanovena jednorázově nebo např. procentem při každém převodu práva k rozmnoženině software. Distributor v rámci výkonu majetkových práv mj. dále převádí úplatně práva k rozmnoženinám software na koncové uživatele a inkasuje od nich úhrady, které obsahově **nenaplnují** pojem „příjem autora“ dle § 7 odst. 6 ZDP.

5.3.2 Sdružení autorů

Několik autorů sdružených na základě smlouvy o sdružení bez právní subjektivity (či dle nového občanského zákoníku smlouvy o společnosti) se podílí na tvorbě

⁷ § 2371 a násl. zákona 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁸ § 2373 odst. 1 zákona 89/2012 Sb., občanský zákoník

software. Účetnictví či daňovou evidenci vede pouze jedna osoba za všechny spolčníky, tzv. správce (např. § 2731 nového obč. zákoníku). Dle § 12 zákona o daních z příjmů si rozdělují společné příjmy a k nim se vázají společné výdaje. Účastníky sdružení mohou být jak autoři software, tak i další fyzické osoby. Pokud je software distribuován jménem sdružení, inkasuje sdružení od oprávněných koncových uživatelů úhrady za vlastnické či jiné právo k rozmnoženinám software, které **nejsou** příjmem autora v dikci § 7 odst. 6 ZDP. Sdružení nemá právní subjektivitu a nemůže být nikdy považováno za autora. Tedy v situaci, kdy inkasuje úplaty od distributorů, tyto **nepodléhají** režimu dle § 7 odst. 6 ZDP.

Účastníci sdružení si následně rozdělují společné příjmy (a výdaje) v souladu se zněním § 12 ZDP. Jedná se v podstatě o administrativní operaci pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů jednotlivých účastníků, kdy není naplněna definice příjmu autorů, a podíl na společných příjmech sdružení (resp. společnosti) proto **netvoří** samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou daně podle § 7 odst. 6 ZDP.

Pro výše uvedený přístup není rozhodující, jestli se účastníci sdružení budou i nadále s využitím § 3028 odst. 3 NOZ řídit dosavadní smlouvou podle starých právních předpisů anebo použijí ustanovení § 2716 a následně NOZ upravující společnost.

5.3.3 Korporace založená autorem

Autor založí jednočlennou korporaci, které je jediným spolčníkem, převede na ni v souladu s autorským zákonem majetková práva dále distribuovat rozmnoženiny software, který vytvořil nezávisle na korporaci, a inkasuje autorskou odměnu např. procentem z prodeje. V takovém případě jsou odměny, které autorovi vyplácí korporace, **příjmem autora** a za splnění daných podmínek podléhají režimu zvláštní sazby daně ze samostatného základu podle § 7 odst. 6 ZDP.

Naopak úhrady, které korporace inkasuje od koncových uživatelů, představují úplatu za vlastnická či jiná práva k rozmnoženině počítačového programu a **nenaplňují** obsahově pojem „příjem autora“ dle § 7 odst. 6 ZDP. Korporace jako právnická osoba navíc nemůže být považována za autora v souladu s § 2 odst. 3 AZ.

6. Vztah k DPH

Ustanovení § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále i ZDPH) stanoví, že za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost se **nepovažuje** mj. činnost, která je zdaňována jako příjem za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle § 7 odst. 6 ZDP⁹.

6.1. Rozlišení příjmů

Pokud se týká příjmů z užití autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, znění § 5 odst. 2 ZDPH nebylo na rozdíl od § 7 odst. 6 ZDP novelizováno, a nadále používá termín „autorské příspěvky“. Dle jazykového výkladu se pojem autorské příspěvky vztahuje k původnímu znění § 7 odst. 6 ZDP, tedy na příspěvky autorů do novin, časopisů, rozhlasu a televize plynoucím ze zdrojů na území České republiky. Pokud odhlédneme od použití obdobné nikoliv však totožné terminologie (příspěvky autorů vs. autorské příspěvky), za samostatnou ekonomickou činnost nebyly před novelou považovány veškeré činnosti vymezené v § 36 odst. 2 písm. t) ZDP. Domníváme se, že zákonodárce neměl v úmyslu novelizací ZDP iniciovat odlišné uplatňování DPH u jednotlivých druhů příjmů autorů, které podléhají

⁹ Odkazem na § 36 odst. 2 písm. t) ZDP

zvláštní sazbě daně z příjmů dle § 7 odst. 6 ZDP. Takový výklad by vedl např. k situaci, kdy by autor u příjmu za uvádění jeho hry v divadle, zdaněnému srážkou, DPH uplatňoval, zatímco u stejné výše příjmu za novinový článek by ji uplatňovat

nemusel. Bezpochyby by tak nutně docházelo k řadě nejasností, kolizí a nejednotných postupů.

Historické srovnání: ZDPH ve znění platném od 1. 5. 2004 až do 31. 3. 2011 vylučuje v § 5 odst. 2 z ekonomické činnosti všechny „příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu“, a pouze v poznámce pod čarou se odkazuje na autorské příspěvky dle ZDP. Změna nastala zákonem č. 47/2011 Sb., přičemž velmi obsáhlá důvodová zpráva se k této změně nijak nevyjadřuje, zřejmě se tedy jedná jen o technickou změnu. Z toho dovozujeme, že hlavním důvodem vynětí autorských příspěvků je zdanění zvláštní sazbou daně.

Účelový výklad vede k tomu, že jestliže dle starého znění ZDP nemusel plátce uplatnit DPH u žádného z příjmů zdaněného zvláštní sazbou dle § 36 odst. 2 písm. t) ZDP (z příjmů podle § 7 odst. 6 ZDP), potom stejný princip by měl zůstat zachován, a daň z přidané hodnoty nebude uplatňována ani na rozšířený okruh autorských příjmů, které mohou od 1.1.2014 tvořit samostatný základ daně pro zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů.

Dílčí závěr č. 6.1.: Autor – plátce daně z přidané hodnoty – rozlišuje z hlediska povinnosti uplatnit daň, zda se jedná o příjmy za činnost uvedenou v § 5 odst. 2 ZDPH, které podléhají zvláštní sazbě daně podle § 7 odst. 6 ZDP. V pochybnostech je rozhodující postup plátce, od něhož autorovi příjmy plynou.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

Vztah k unijní úpravě DPH

Stanovisko členů sekce DPH KDP ČR:

Citované znění § 5 odst. 2 ZDPH je v příkrém rozporu s čl. 9 Směrnice Rady č.2006/112/ES. Navíc postrádá i elementární logiku, neboť autory píšící „krátké“ články nepovažuje za osoby povinné k dani, na rozdíl od autorů píšících „dlouhé“ články. To je v zásadním nesouladu s principy systému DPH, konkrétně s principem rovného zacházení.¹⁰ Jsme přesvědčeni, že uvedené ustanovení Směrnice, které vymezuje ekonomickou činnost, je jasné, dostatečně přesné a bezpodmínečné natolik, aby jednotlivci poskytovalo možnost dovolat se ho přímo a § 5 odst. 2 ZDPH v odpovídajícím rozsahu neuplatnit.

Dílčí závěr č. 6.2.: Navrhujeme přijmout a zveřejnit výklad, podle něhož nebude zpochybňováno uplatnění daně z přidané hodnoty na výstupu u plnění poskytovaných autory v případech, kdy úplata (honorář) nepřesáhne hranici stanovenou zákonem o dani z příjmů, to se týká i odpočtu daně na vstupu u příjemců takových zdanitelných plnění.

10 viz např. C-443, 444/04 Solleveld, bod 35

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

b. Postup při započtení sražené daně

Dalším možným okruhem problému je skutečnost, že autor může podle ustanovení § 36 odst. 7 ZDP daň sraženou ze svých příjmů započíst na jeho daň.

Předpokládáme, že i v případě daně sražené z příjmu autora podle ustanovení § 7 odst. 6 ZDP bude aplikován obdobný postup jako např. v případě úrokových příjmů ze státních dluhopisů za podmínek definovaných v § 36 odst. 6 ZDP, kdy je sražená daň započtena na celkovou daňovou povinnost. V případě, že tomu tak není a provedeným zápočtem by se změnil charakter příjmů na standardní příjem ze samostatně uskutečňované ekonomické činnosti, bylo by nutné posoudit tento příjem i z hlediska DPH. Plátce je pak povinen uplatnit DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (poskytnutí autorských práv nebo jejich zaplacení – viz § 21 odst. 4 písm. b) ZDPH) nebo ke dni přijetí úplaty, pokud předchází datu zdanitelného plnění.

Podle našeho názoru ovšem možnost započtení sražené daně (které může být provedeno poprvé až v roce 2015) nesmí zpětně ovlivnit posouzení, zda se jedná o ekonomickou činnost definovanou v § 5 odst. 2 ZDPH, či nikoliv. Pak tedy ani následně provedený zápočet sražené daně na autorovu daň nemůže změnit charakter jeho činnosti, potažmo z ní plynoucích příjmů. **Stále se jedná o příjmy za autorské příspěvky, z nichž byla uplatněna zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu (ZDP).** Na tom nic nemění zápočet sražené daně, což je v podstatě operace, která v rámci stanovení daně z příjmů za příslušné zdaňovací období ovlivňuje autorovu celkovou daňovou povinnost, resp. případný nedoplatek či přeplatek na dani z příjmu fyzické osoby. Pokud by taková situace byla připuštěna, znamenalo by to jednoznačně nejistotu nejen samotného autora – plátce daně – při odvodu DPH a v podstatě povinnost podávat dodatečná daňová přiznání na základě rozhodnutí týkajícího se započtení sražené daně, ale i nejistotu příjemců plnění při uplatňování nároku na odpočet daně.

Dílčí závěr č. 6.3.: Pro určení, zda se jedná o samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost autora ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH, či nikoli, je rozhodující posouzení stavu v okamžiku, kdy jsou autorovi příjmy vypláceny. Na toto posouzení z hlediska povinnosti uplatnit DPH nemá dopad, zda se následně autor rozhodne zahrnout předmětné příjmy do svého přiznání k dani z příjmů fyzických osob a sraženou daň započíst na svou daň v souladu se zněním § 36 odst. 7 ZDP.¹¹

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

2. Závěr

Doporučujeme přijatá stanoviska zveřejnit obvyklým způsobem.

¹¹ Na základě dokladu o vyplacených příjmech a sražené dani podle poslední věty ustanovení § 7 odst. 6 ZDP