

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM

Daň z příjmů

454/28.04.15 Osvobození příjmů studentů vysokých škol z odborné praxe

Předkladají: Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, číslo osvědčení 1840

Ing. Kateřina Hružová, daňový poradce, číslo osvědčení 4271

Ing. Štěpán Hrubý (v době zpracování student VŠE, nyní již absolvent)

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění interpretace ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) zákona č. 586/1993, o daních z příjmů, v platném a účinném znění (dále jen „ZDP“), upravující osvobození příjmů žáků a studentů za práci z praktického vyučování a praktické přípravy.

2. Právní stav

Do konce roku 2013 příjem žáků a studentů z praktického výcviku podléhal dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, ve znění platném a účinném do 31.12. 2013, zdanění v rámci dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti.

Tento stav byl změněn účinností Zákonného opatření Senátu č. 344/2013, na základě kterého bylo do ZDP implementováno nové ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) osvobozující příjem žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy.

3. Popis nejasností

V rámci výše uvedené změny došlo mimo jiné i k terminologické změně a pojem „z praktického výcviku“ byl nahrazen pojmem „z praktického vyučování a praktické přípravy“. V důvodové zprávě je tato terminologická změna vysvětlena jako dosažení souladu s terminologií ustanovení § 65 odst. 1 a § 96 odst. 3 zákona č. 561/2004 Sb. o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání, v platném a účinném znění (dále jen „školský zákon“).

Výkladová nejasnost nastává u studentů vysokých škol, neboť vysoké školy jsou vázány odlišnou právní normou v porovnání s dalšími školními institucemi. Vysoké školy se řídí zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, v platném a účinném znění (dále jen „zákon o vysokých školách“). Zákon o vysokých školách však pojem „praktické vyučování a praktický výcvik“ explicitně nepoužívá. Nicméně jej zahrnuje do obecného označení „akreditovaný studijní program“. Z čistě jazykového výkladu tak lze nabýt dojmu, že ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) ZDP nelze v případě studentů vysokých škol aplikovat.

Je ovšem nutné vzít v potaz, že přestože zákon o vysokých školách výše uvedený pojem neobsahuje, neznamená to, že by studijní programy vysokých škol neobsahovaly odborné praxe, kde je studentům umožněno aplikovat poznatky a dovednosti nabyté dosavadním studiem, a z nichž může plynout studentům vysokých škol od subjektů, u kterých je praxe vykonávána, příjem.

Důvodová zpráva k ustanovení osvobozující příjmy žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy dále uvádí, že „*touto změnou dojde k výrazné podpoře zapojování žáků a studentů do praxe, která by měla motivovat zaměstnavatele ke spolupráci se vzdělávacími zařízeními a tím výhledově zlepšit postavení absolventů na trhu práce*“. Ve světle těchto předpokladů se tak jeví neosvobodit příjem z odborné praxe studentů vysokých škol jako diskriminační, neboť zlepšení postavení absolventů na trhu práce by dopadalo pouze na ty, kteří vykonávali praxi v souladu se školským zákonem, nikoliv plošně na všechny absolventy.

Analogickou situaci lze spatřit i v případě ustanovení § 34f až 34h ZDP, které byly do ZDP zavedeny rovněž s účinností od 1.1.2014 a specifikují podmínky odpočtu daně při podpoře odborného vzdělávání. Zde je pojem „odborné vzdělávání“ vykládán jako vzdělávací činnost v rámci:

- „*praktického vyučování ve středním vzdělávání podle školského zákona nebo odborné praxe ve vyšším odborném vzdělávání podle školského zákona...*“
- „*části akreditovaného studijního programu vysoké školy podle zákona upravujícího vysoké školy...*“

Hlavním smyslem nových ustanovení § 34f až 34h ZDP je především motivovat právnické osoby uzavírat s výukovými institucemi smlouvy o poskytování praktické výuky (vzdělávací činnosti) pro žáky a studenty daných školních zařízení.

Je očividné, že stejně tak jako v případě § 6 odst. 9 písm. l) ZDP, byla i ustanovení 34f až 34h do ZDP implementována za účelem zvýšení podpory zapojování žáků a studentů do praxe a tím zlepšení postavení absolventů na trhu práce.

Pokud bylo do ZDP implementováno několik ustanovení se stejným záměrem tj. zlepšení postavení absolventů na trhu práce, je zcela nelogické, aby se na studenty vysokých škol vztahovala pouze část vybraných ustanovení.

4. Závěr

Doporučujeme příspěvek uzavřít s následujícími závěry:

Aby mohl být naplněn předpoklad ve zvýšení podpory zapojování žáků a studentů do praxe a tím bylo zlepšeno po ukončení studia jejich postavení na trhu práce, musí být ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) ZDP vykládáno plošně na všechny studenty, kteří v rámci své výuky vykonávají odbornou praxi, tj. i na studenty vysokých škol.

Ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) ZDP tak pouze obsahuje terminologickou nejasnost, která však nepředstavuje překážku, pro uplatnění osvobození na studenty vysokých škol.

Stanovisko GŘ:

Do konce roku 2013 příjem žáků a studentů z praktického výcviku podléhal dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP ve znění platném a účinném do 31.12. 2013 zdanění v rámci dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti. S účinností od 1.1.2014 na základě zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. se nově osvobodil v § 6 odst. 9 pod novým písm. l) ZDP příjem žáků a studentů z praktického vyučování a praktické přípravy (tzn. pouze podle školského zákona), **a to z důvodu sjednocení se sociálním a zdravotním pojištěním** (jak uvádí i důvodová zpráva). Zároveň do ZDP byla ke stejnému datu doplněna ustanovení § 34f až 34h ZDP, která jsou však širší než ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) ZDP, a to o části akreditovaného studijního programu vysokých škol podle zákona upravujícího vysoké školy.

Rozdíl obou zákonů:

Ve školském zákoně - č. 561/2004 Sb. v § 65 (organizace středního vzdělávání) je přímo uvedeno, že vzdělávání ve střední škole se člení na teoretické a praktické vyučování a výchovu mimo vyučování, praktické vyučování se člení na odborný výcvik, cvičení, učební praxi a odbornou nebo uměleckou praxi a sportovní přípravu, a to podle jednotlivých oborů vzdělání. Odborná nebo umělecká praxe a sportovní příprava může být uskutečňována i v období školních prázdnin po dobu stanovenou rámcovým vzdělávacím programem. Praktické vyučování se uskutečňuje ve školách a školských zařízeních nebo na pracovištích fyzických nebo právnických osob, které mají oprávnění k činnosti související s daným oborem vzdělání a uzavřely se školou smlouvu o obsahu a rozsahu praktického vyučování a podmínkách pro jeho konání a na žáky se při praktickém vyučování vztahují ustanovení zákoníku práce, která upravují pracovní dobu, bezpečnost a ochranu zdraví při práci, péči o zaměstnance a pracovní podmínky žen a mladistvých, a další předpisy o bezpečnosti a ochraně zdraví při práci.

Dále pak je v § 122 odst. 1 školského zákona uvedeno, že "žákům středních škol a studentům vyšších odborných škol poskytuje odměnu za produktivní činnost právnická osoba, která vykonává činnost školy, a to z prostředků získaných touto produktivní činností; výši této odměny stanoví ředitel školy podle rozsahu a kvality produktivní činnosti. Pokud žáci konají praktické vyučování nebo studenti odbornou praxi u jiné osoby, poskytuje jim odměnu za produktivní činnost tato osoba. Pro účely tohoto zákona se za produktivní činnost považuje činnost, která přináší příjem. Minimální výše měsíční odměny za produktivní činnost pro stanovenou týdenní pracovní dobu 40 hodin je 30 % minimální mzdy. Při jiné délce stanovené týdenní pracovní doby nebo v případě, že žák nevykonával produktivní činnost po dobu celého měsíce, se výše odměny za produktivní činnost úměrně upraví".

V zákoně č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, v platném a účinném znění (zákon o vysokých školách), jak uvádí samotný předkladatel, není explicitně definován pojem „praktické vyučování a praktický výcvik“, tak jak je to ve školském zákoně, i když v některých částech se o praxi hovoří (např. § 44 odst. 2 písm. d), ale není, jak již bylo uvedeno nikde definována.

Tzn. že nelze souhlasit s navrženými závěry, a to:

Aby mohl být naplněn předpoklad ve zvýšení podpory zapojování žáků a studentů do praxe a tím bylo zlepšeno po ukončení studia jejich postavení na trhu práce, musí být ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) ZDP vykládáno plošně na všechny studenty, kteří v rámci své výuky vykonávají odbornou praxi, tj. i na studenty vysokých škol.

Ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) ZDP tak pouze obsahuje terminologickou nejasnost, která však nepředstavuje překážku, pro uplatnění osvobození na studenty vysokých škol.

Stanovisko GFR: Nesouhlas se závěry předkladatele. Ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) ZDP nelze aplikovat na studenty vysokých škol a nelze ani konstatovat, že se jedná o terminologickou nejasnost.