

PŘÍSPĚVEK JE UZAVŘEN S ROZPOREM V BODECH, KDE JE VYJÁDRĚN NESOUHLAS

Daň z příjmů

444/18.02.15 Uplatnění odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně v případě vlastního vzdělávacího zařízení

Předkládá: Martin Kopecký, ev. číslo 3826

Předmětem příspěvku je vyjasnění podmínek pro uplatnění odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně v případě, kdy poplatník má vlastní vzdělávací zařízení, které zajišťuje střední vzdělání ve smyslu zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon.

Legislativní rámec

Zákonem č. 267/2014 Sb. byl s účinností od 1.1.2015 doplněn § 34f odst. 6 ZDP: „*Podmínku uzavření smlouvy podle odst. 2 písm. a) lze nahradit prohlášením o odborném vzdělávání, pokud u výkonu praktického vyučování nebo odborné praxe žáky nebo studenty školy, jejíž činnost vykonává sám poplatník, praktické vyučování nebo odborná praxe jsou vykonávány na pracovišti tohoto poplatníka, které slouží jinému druhu činnosti, která není činností školy a je jeho převažující činností. V prohlášení musí být vymezen obsah a rozsah praktického vyučování nebo odborné praxe a podmínky jejího konání*“.

Současně s tím byl doplněn § 34g odst. 4 písm. a) ZDP, který stanoví, že: „*majetkem pořízeným nebo pořizovaným pro účely odpočtu se rozumí majetek, který je vymezen ve smlouvě (...) nebo prohlášení o odborném vzdělávání jako majetek, který bude využíván při:*

- 1. praktickém vyučování,*
- 2. odborné praxi nebo*
- 3. vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy na pracovišti poplatníka*“.

V bodu 44 přechodných ustanovení k zákonu č. 267/2014 Sb. se uvádí, že: „*ustanovení § 34f odst. 6 a § 34g odst. 4 písm. a), ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, lze použít i pro zdaňovací období započaté v roce 2014.*“

K předmětné změně ZDP provedené zákonem č. 267/2014 Sb. neexistuje důvodová zpráva, neboť šlo o návrh rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny PČR, jehož cílem bylo umožnění uplatnění odpočtu v také případech, kdy poplatník má vlastní zařízení poskytující střední vzdělání.

Výkladové nejasnosti

Vzhledem ke stručnosti právní úpravy, která nezohledňuje rozdíly mezi novým prohlášením jako jednostranným právním úkonem a původní smlouvou jako dvojstranným právním vztahem, a dále vzhledem k možnosti retroaktivního použití i na zdaňovací období započatá v roce 2014, je důležité vyjasnit níže uvedené nejasnosti.

1. Prohlášení

U smlouvy mezi školou a poplatníkem jako dvěma samostatnými subjekty je zřejmé, že k jejímu uzavření musí dojít dříve, než bude zahájeno odborné vzdělávání, jehož se uplatňovaný odpočet týká. Tomu odpovídá i budoucí čas § 34g odst. 4 písm. a) ZDP („... majetek, který bude využíván ...”).

V případě prohlášení však není zřejmé, kdy tento úkon má být učiněn. Vzhledem k absenci specifického přechodného ustanovení by při doslovném výkladu ZDP nebylo možno odpočet pro zdaňovací období započaté v roce 2014 uplatnit, neboť majetek již byl pořízen a využíván před vznikem prohlášení. Jednotné číslo slovesa započaté by při doslovném výkladu také znamenalo, že v případě více započatých období v r. 2014 by bylo možné uplatnit odpočet pouze za jediné období, dle výběru poplatníka (např. v případě přeměn). Rovněž uvedení pojmu zdaňovací období je ve zjevném rozporu s § 34f odst. 4 ZDP, který uvádí, že obdobím se pro účely odpočtu na podporu odborného vzdělávání rozumí zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.

Teleologickým výkladem předmětné novely ZDP, jejímž cílem bylo podpořit praktickou výuku žáků ve všech formách, je nutno dojít k níže uvedeným závěrům, které vedou k naplnění smyslu nové úpravy, kterým je umožnění uplatnění odpočtu i v případě, kdy poplatník zajišťuje celé vzdělání, tj. teoretickou i praktickou část.

Závěr

- 1.1. Odpočet lze uplatnit za všechna zdaňovací období a období, za která se podává daňové přiznání, započatá v roce 2014. To se týká i těch, kdy již uplynula lhůta pro podání daňového přiznání do 31.12.2014. Pokud již lhůta pro podání daňového přiznání uplynula do 31.12.2014, lze dodatečně odpočet uplatnit prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.
- 1.2. Prohlášení za období započatá v roce 2014 může poplatník učinit kdykoliv ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání.
- 1.3. Prohlášení za období od 1.1.2015 poplatník učiní v průběhu zdaňovacího období před pořízením majetku, u kterého hodlá odpočet uplatnit. Stejně jako smlouvu lze následně doplňovat formou dodatků v případě změny podmínek, lze následně doplňovat i prohlášení, a to až do konce období, ke kterému se prohlášení vztahuje.

2. Pořízení majetku

V praxi nastávají situace, kdy se majetek pořídí ke konci období, kdy již bylo ukončeno odborné vzdělávání žáků a studentů. Přitom mohou nastat dvě situace: (i) majetek je sice pořízen (tj. uveden do užívání z hlediska účetnictví), ale nepoužívá se pro vzdělávací ani jinou produkční činnost, nebo (ii) majetek se používá pro produkční činnost, ale při opětovném zahájení výuky v dalším období se bude používat v dostatečné míře i pro vzdělávací činnost.

Podle komentáře k § 34f odst. 3 a § 34g odst. 1 uvedeného v Informaci¹ se dobou provozu rozumí doba, po kterou je majetek využíván k produkčním činnostem, k činnostem zajišťujícím odborné vzdělávání, či ke kombinaci těchto činností. Do doby provozu se nezapočítává odstávka. Pokud majetek není využíván u poplatníka v období vymezeném jako hlavní prázdniny vyhláškou č. 16/2005 Sb., pro odborné vzdělávání, nezapočítává se toto období do celkové evidované doby provozu pro účely výpočtu doby provozu majetku. Pokud tedy Informace výslovně stanoví, že hlavní prázdniny se pro účely kalkulace odpočtu neberou v úvahu, pak analogicky nelze brát v úvahu ani jiná období, kdy neprobíhá výuka, tj. zejména zimní a jarní prázdniny.

Z účetního² a daňového³ hlediska má být majetek zařazen do užívání v okamžiku, kdy je uveden do stavu způsobilého k obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. Uvedení nového majetku do užívání tedy není vázáno na zahájení jeho faktického užívání.

Ustanovení § 34g odst.1 ZDP říká, že majetek je pořízen pro účely odborného vzdělávání, ale v zároveň připouští, že jeho využití bude i pro účely mimo vzdělávání. Z toho důvodu je krácena podpora. Lze jej tedy zařadit do užívání i v období prázdnin, pokud po nich ještě bude následovat výuka. Nicméně účelem tohoto ustanovení není zohlednit období, kdy výuka neprobíhá, ale zohlednit situaci, kdy je majetek fakticky používán jak pro výrobní, tak i pro vzdělávací činnosti.

I když proto není žádný logický důvod a je to i deklarováno v Informaci v komentáři k § 34g odst. 2, majetek pořízený na konci roku může mít (z důvodu prázdnin) z hlediska odpočtu horší režim, než majetek pořízený dříve, neboť období vyučování do konce období může být už velmi krátké a nebude odpovídat poměru celkové délky období vyučování k celkové délce zdaňovacího období. Pokud je navíc majetek pořízen, resp. zařazen do užívání, až v úplném konci období, kdy už byla výuka v daném období ukončena, pak může být tento nově pořízený majetek diskvalifikován pro uplatnění odpočtu navždy.

Proto by se účely určení doby provozu zařízení měla brát v úvahu pouze doba, kdy majetek byl v provozu a výuka na něm mohla probíhat. Stejně tak by poplatník měl možnost posunout první období, od kterého započne dobu provozu zařízení, až do prvního následujícího období, kdy bude výuka opět zahájena, pokud již výuka do konce období, ve kterém byl majetek pořízen, nebude probíhat. Z hlediska logiky zákona by měla být testována doba provozu, nikoliv doba od pořízení.

Závěr

2.1. Do doby provozu majetku pro účely odpočtu se nebere v úvahu období hlavních prázdnin a další období, kdy výuka neprobíhá.

¹ Informace Ministerstva financí, Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy a Ministerstva průmyslu a obchodu č.j. MF-42363/2014/1501-1 uveřejněné v Finančním zpravodaji 3/2014 („Informace“)

² § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

³ § 26 odst. 5 ZDP

2.2. Pokud k pořízení majetku dojde po ukončení výuky v daném období, poplatník uplatní odpočet a zahájí sledování doby provozu podle § 34g ZDP v následujícím období, kdy se výuka obnoví.

3. Vymezení pojmu „pracoviště“

ZDP pojem pracoviště nedefinuje, přičemž ho však ve znění účinném do 31.12.2014 používá na pěti místech :

§ 6 odst. 9 písm. b): „*osvobozena je hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování*“

§ 6 odst. 9 písm. c): „*osvobozena je hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti*“

§ 24 odst. 2 písm. j) bod 1: „*výdaji jsou také výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť*“.

§ 24 odst. 2 písm. k) bod 2: „*Pravidelným pracovištěm pro poplatníky s příjmy podle § 7 se také rozumí místo podnikání uvedené v živnostenském nebo jiném obdobném povolení k podnikání sídlo podnikatele nebo místo výkonu jiné činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti*“.

§ 25 odst. 1 písm. m): „*Za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti*“

Podle názoru předkladatele je nutné vykládat jeden právní termín v rámci jednoho právního předpisu vždy jedním způsobem, tzn., že jeden termín nemůže mít více významů, neboť by tím byl porušen princip právní jistoty a nastavena libovůle ze strany státní správy při interpretaci daňových předpisů. Tento princip je nutno respektovat zejména v případě, kdy připuštění výkladové různosti může v konečném důsledku mít pro poplatníky závažné negativní následky.

Z kontextu výše uvedených ustanovení plyne, že termín „pracoviště“ je nutno vykládat široce a v zásadě zahrnuje veškeré prostory, které poplatník může využívat v rámci své činnosti. Pokud by byl pojem vykládán úzce ve vztahu ke konkrétnímu zaměstnanci nebo konkrétní činnosti poplatníka, pak by nebylo možno např. uplatnit osvobození dle § 6 odst. 9 ZDP v situaci, kdy závodní stravování pro administrativní zaměstnance zajišťuje ve své jídelně odborné učiliště poplatníka, které poskytuje vzdělávání v oboru stravování.

ZDP umožňuje uplatnit odpočet, „*pokud u výkonu praktického vyučování nebo odborné praxe žáky nebo studenty školy, jejíž činnost vykonává sám poplatník, praktické vyučování nebo odborná praxe jsou vykonávány na pracovišti tohoto*“

poplatníka, které slouží jinému druhu činnosti, která není činností školy a je převažující činností“.

Poplatníci, kteří zajišťují teoretickou i praktickou výchovu žáků, tak obvykle nečiní z důvodu podnikání v oboru odborného vzdělávání (tzn. hlavní činnost školy⁴), ale z důvodu výchovy vlastních budoucích zaměstnanců. V takovém případě pak platí závěr, že žádné pracoviště poplatníka neslouží k činnosti školy, ale všechna pracoviště (včetně školních tříd a výukových dílen) slouží k jinému druhu činnosti, která není činností školy a je převažující činností poplatníka. Skutečnost, že cílem provozu školy je výchova vlastních zaměstnanců, lze prokázat např. tím, ztráta z provozu školy je hrazena z jiné činnosti poplatníka.

Je zjevně nesmyslné, aby poplatník, který zajistí pouze praktickou výuku, byl z hlediska nároku na odpočet v lepším postavení, než poplatník, který na sebe vedle praktické výuky vezme také břemeno zajištění teoretické výuky.

Z hlediska uplatnění odpočtu nemůže být podstatné, jaké je bližší organizační členění poplatníka, a to zejména za situace, kdy ZDP samostatně nedefinuje pro účely odpočtu termín „pracoviště“.

V opačném případě by docházelo ke zcela zjevně nesmyslnému závěru, že o uplatnění odpočtu rozhoduje to, jak je příslušný majetek zařazen v rámci organizační struktury poplatníka.

Proto ani ZDP nepožaduje pro uplatnění odpočtu administrativní nebo fyzické rozdělení poplatníka na „produkční“ část, kde se provádí převažující činnosti, a na „vzdělávací“ část (a logicky také nestanoví pravidla pro toto rozdělení).

Tento závěr také plyne z obecného principu, že typově stejné situace by měly být z daňového hlediska řešeny stejně, ledaže existují relevantní důvody pro odlišné zacházení, např. pokud je vzdělávací činnost hlavní nebo převažující činností poplatníka a poplatník z nich dosahuje zisk.

Příklad 1: Škola je samostatný subjekt a jejím předmětem činnosti je poskytování vzdělávání. Praktické vyučování je celé řešeno smlouvou s poplatníkem, jehož převažující předmět činnosti není vzdělávání. V tomto případě poplatník, který zajišťuje praktické vyučování, může u majetku používaného k této činnosti odpočet uplatnit, byť na tomto majetku jinou činnost nevykonává a tento majetek slouží např. jako školní dílny (viz Příklad 1 v Informaci k § 34f odst. 3, § 34g odst. 1 Doba provozu).

Příklad 2: Stejný poplatník převezme od školy také teoretickou část výuky. Podle jazykového výkladu ZDP by na způsobu organizačního rozdělení vzdělávací činnosti u poplatníka záležela možnost uplatnění odpočtu; pokud pracoviště, kde probíhá praktická výuka, začlení spolu s převzatou teoretickou částí do střediska „škola“, pak odpočet uplatnit nemůže. Pokud ale stejné pracoviště ponechá ve středisku „výroba“, pak odpočet uplatnit může. Tento závěr vycházející z doslovného výkladu textu ZDP je nesmyslný i ve světle toho, že odpočet lze uplatnit i zpětně za rok 2014, přičemž organizační schéma poplatníka už zpětně pochopitelně změnit nelze.

⁴ Odborné vzdělávání ve smyslu komentáře k § 34f odst. 2 ZDP uvedeného v Informaci.

Pokud poplatník v roce 2014 např. vybudoval dílny, které slouží jak k výuce žáků, tak i k výuce ostatních zaměstnanců v rámci výrobní činnosti, a organizačně je začlenil do střediska „škola“, pak nemůže být za toto své rozhodnutí zpětně daňově „trestán“ tím, že nemůže odpočet uplatnit, na rozdíl od situace, kdy poplatník totožné dílny vyčlení do střediska „výroba“ a odpočet uplatnit může (byť by faktické využití dílen v obou případech bylo shodné).

Závěr

- 3.1. Pokud převažující činností poplatníka není vzdělávací činnost, v rámci které provádí praktické vyučování, pak je poplatník oprávněn uplatnit odpočet za stejných podmínek jako v případě, kdy by praktické vyučování nebo odbornou praxi prováděl na základě smlouvy se vzdělávacím zařízením (školou).
- 3.2. Pro uplatnění odpočtu není podstatné vnitřní organizační členění poplatníka a to, zda je majetek formálně přiřazen k organizační jednotce poplatníka, která se zabývá vzděláváním, nebo k organizační jednotce, která se zabývá jinou (hlavní) činností poplatníka.
- 3.3. ZDP nestanoví pro účely odpočtu povinnost vymežit část pracoviště poplatníka, kde se vykonává převážně vzdělávací činnost, a část pracoviště, kde se vykonává hlavní činnost.

4. Odpočet na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta

Pokud jde o podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta podle § 34h, pak zde není stanovena žádná podmínka, že k praktickému vyučování, odborné praxi nebo vzdělávací činnosti musí docházet na pracovišti poplatníka, které slouží jinému druhu činnosti, která není činností školy a je jeho převažující činností. Podstatné je pouze prokázání počtu uskutečněných hodin praktické výchovy na jakémkoliv pracovišti poplatníka v daném období, a to obvykle třídní knihou nebo jinou obdobnou evidencí.

Uvedená právní úprava podporuje závěr, že cílem odpočtu je podporovat všechny poplatníky, kteří zajišťují praktické vyučování nebo odbornou praxi bez ohledu na to, jaký je rozsah této činnosti nebo místo provádění této činnosti, neboť smyslem odpočtu je částečně kompenzovat to, že poplatník nemůže svůj majetek plně využívat pro svoji hlavní (jinou než vzdělávací) činnost, resp. je nižší využití zaměstnanců poplatníka pro jeho hlavní činnost.⁵ Proto také není podstatné, zda vzdělávací činnost provádějí zaměstnanci poplatníka zařazení organizačně do střediska „škola“ nebo zaměstnanci organizačně zařazení do střediska „výroba“, případně zda je tato výuka fyzicky prováděna ve středisku „škola“ nebo ve středisku „výroba“.

⁵ Uvedenému závěru svědčí i důvodová zpráva k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb., kterým byl odpočet na odborné vzdělávání do ZDP zaveden, podle které je záměrem odpočtu kompenzovat náklady na odborný dohled a další omezení, která jsou s výskytem studentů na pracovišti spojena.

Jedinou podmínkou pro uplatnění odpočtu je naplnění definice praktického vyučování⁶, odborné praxe anebo vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy.

Závěr

4.1. Pro uplatnění odpočtu podle § 34h ZDP není podstatné, kým jsou tyto činnosti prováděny (učitelé, pracovníci provádějící hlavní činnost, externí spolupracovníci). Ve smyslu předchozích závěrů také není podstatné, na které části pracoviště poplatníka vzdělávací činnost fakticky probíhá. Podstatný je pouze počet hodin, po který praktická výuka prokazatelně na pracovišti poplatníka skutečně probíhala. Odpočet lze uplatnit i v případě, kdy výuku vedla osoba, která není zaměstnancem poplatníka.

Stanovisko GŘ

Na úvod je nutné zdůraznit, že dle informace MŠMT se daná problematika týká pouze dvou poplatníků (tj. poplatníků, kteří mají vlastní vzdělávací zařízení, které zajišťuje střední vzdělání ve smyslu zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon).

K závěrům 1.1, 1.2., 1.3.

1.1.

K dílčímu závěru, že lze odpočet uplatnit za zdaňovací období i za období, za která se podává daňové přiznání, uvádíme, že přechodné ustanovení k zákonu č. 267/2014 Sb., Čl. II č. 44 umožňuje aplikaci ustanovení § 34f odst. 6 ZDP za zdaňovací období započatá v roce 2014. Dle striktně jazykového výkladu se toto ustanovení nevztahuje na období, za které se podává daňové přiznání.

GŘ v této souvislosti s ohledem na úmysl zákonodárce upřednostňuje výklad, že v daném případě bude možné odpočet uplatnit za období, které je pro účely odpočtu definováno v § 34f odst. 4 ZDP, tedy jak za zdaňovací období, tak i za období, za které se podává daňové přiznání.

K dílčímu závěru, že pokud lhůta pro podání daňového přiznání uplynula do 31. 12. 2014 (tj. jednalo by se o krátká období, za která se podává daňové přiznání – např. změna v souvislosti s hospodářským rokem či přeměna), lze dodatečně uplatnit odpočet prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, uvádíme, že poplatník má tuto možnost za splnění všech zákonem stanovených podmínek pro uplatnění odpočtu (§ 34f, § 34g ZDP) a za splnění podmínek pro podání daňového přiznání.

V případě neuplatnění odpočtu (a to ani dodatečného) v období, kdy odpočet vznikl, přestože je vykázan dostatečný základ daně, se poplatník zbavuje možnosti „přenesení“ uplatnění odpočtu do třech období, která následují po období, ve kterém odpočet vznikl. Zde považujeme za nutné upozornit na povinnost dodržet podmínku stanovenou v § 38p ZDP, ve znění do 31. 12. 2014, neboť žádné přechodné

⁶ § 65 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon

ustanovení, které by vylučovalo aplikaci tohoto ustanovení na výše uvedený případ dodatečného daňového přiznání, není.

Obecně platí, že odpočet je uplatňován v období, kdy vznikl (viz Informace ze dne 19. 5. 2014 čj. MF-42363/2014/1501-1 /dále jen „Informace“/ k § 34 odst. 5 ZDP). Výše uvedené podmínky musí být splněny v tomto období.

Pokud daňový subjekt v roce 2014 neuplatní odpočet na podporu odborného vzdělávání nebo odpočet na podporu výdajů na žáka nebo studenta, z důvodu nesplnění podmínek pro uplatnění těchto odpočtů, nelze tuto skutečnost považovat za porušení podmínek pro čepání investičních pobídek.

1.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že Prohlášení za období započatá v roce 2014 může poplatník učinit kdykoliv ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

To by jinými slovy znamenalo, že Prohlášení vztahující se k období 2014 a specifikované v § 34f odst. 6 ZDP by bylo možné učinit v průběhu roku 2015 nejpozději do 30. 6. 2015. Pro tento právní názor předkladatele není v ZDP právní opora.

Přestože školský zákon, jeho prováděcí vyhlášky ani ZDP výslovně neuvádí, kdy Prohlášení nebo Smlouva mají být uzavřené, lze z podmínek pro uplatnění odpočtu stanovených v ZDP dovodit, že nelze stanovit smluvní podmínky, na základě kterých se bude odpočet uplatňovat, až po ukončeném školním roce (tedy v následujícím období) a stanovit vše dodatečně.

Předkladatel ve svém příspěvku uvádí, že z budoucího času v ustanovení § 34g odst. 4 písm. a) ZDP (majetek .. bude využíván) lze dovodit, že ke smluvnímu vztahu mezi školou a poplatníkem musí dojít dříve, než bude zahájeno odborné vzdělávání.

S tímto názorem GFŘ souhlasí, protože je nutné vymezit podmínky spolupráce tak, aby byly splněny všechny podmínky ZDP pro uplatnění odpočtu. Jednou z podmínek je i stanovení předpokládané „doby provozu v procentech“, kterou poplatník stanovuje před prvním uplatněním odpočtu, tj. v období pořízení nebo přenechání majetku. Pokud poplatník v období pořízení určí vyšší procento doby provozu, pak dle ZDP se jedná o nedodržení podmínek s nutností zvýšení základu daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro účely uplatnění odpočtu je poplatník povinen „do budoucna“ určit některá kritéria rozhodná pro uplatnění odpočtu (např. v § 34g odst. 4 ZDP je stanovena ve Smlouvě povinnost vymezit majetek, který teprve bude využíván), a nelze tato kritéria stanovit „zpětně“ v následujícím období. Tato pravidla jsou platná obecně u odborného vzdělávání – tedy výše uvedené platí i pro Prohlášení, které dle § 34f odst. 6 ZDP může v některých případech nahradit Smlouvu.

K případnému argumentu, že poplatníci neměli dostatek času na přípravu Prohlášení, protože zákon nabyl účinnosti až 1. 1. 2015, uvádíme, že zákon č. 267/2014 Sb., kterým byla tato změna umožněna, byl zveřejněn ve Sbírce zákonů

dne 21. 11. 2014. Vzhledem k tomu, že poplatníci, kterých se změna týkala, tuto změnu sami v rámci legislativního procesu iniciovali (změnu tedy očekávali), a vzhledem k tomu, že se jedná o jednostranný právní úkon, domníváme se, že legisvakantní lhůta byla dostatečná.

1.3.

Souhlas se závěrem předkladatele, že prohlášení za období od 1. 1. 2015 učiní poplatník v průběhu tohoto zdaňovacího období za předpokladu, že budou splněny všechny zákonem stanovené podmínky.

K závěrům 2.1., 2.2.

Souhlas pouze se závěrem, že do doby provozu majetku pro účely odpočtu se nebere v úvahu období hlavních prázdnin.

S ostatními závěry uvedenými pod body 2.1. a 2.2. GFŘ nesouhlasí.

Doba provozu majetku není sice v ZDP výslovně definována, ale z Informace jednoznačně vyplývá, že je to doba, po kterou je majetek využíván k produkčním činnostem (např. produkce výrobků, zemědělské práce, poskytování služeb), k činnostem zajišťujícím odborné vzdělávání či ke kombinaci těchto činností. Zároveň je zde uvedeno, že do doby provozu majetku se nezapočítávají hlavní prázdniny a odstavka.

Z důvodu nastavení podmínek, výpočtu a věcné uplatnitelnosti odpočtu bylo mezi příslušnými rezorty odsouhlaseno, že do doby provozu majetku se nezapočítávají hlavní prázdniny. Úmyslem zákonodárce bylo nezohledňovat v době provozu hlavní prázdniny, pouze však v případě, kdy majetek není v období hlavních prázdnin využíván pro odborné vzdělávání.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro účely stanovení doby provozu majetku nelze akceptovat vyloučení „dalších období, kdy výuka neprobíhá“, tj. např. podzimní, vánoční, pololetní, jarní, velikonoční prázdniny, ředitelská volna a zároveň není rozhodné, zda k pořízení majetku dojde po ukončení výuky nebo při obnovení výuky. Přitom podmínky pro uplatnění odpočtu na podporu pořízení majetku pro odborné vzdělávání je nutné dodržovat od období, ve kterém je majetek pořízen.

K závěrům 3.1., 3.2., 3.3.

3.1.

Obecně platí, že pro uplatnění odpočtu na základě Prohlášení (jednostranný právní úkon) je nutné dodržet obdobné obecné podmínky jako pro odpočet uplatněný na základě Smlouvy (dvoustranný právní úkon).

3.2.

Nesouhlas se závěrem předkladatele, že pro uplatnění odpočtu není podstatné vnitřní organizační členění poplatníka a to, zda je majetek formálně přiřazen

k organizační jednotce poplatníka, která se zabývá vzděláváním, nebo k organizační jednotce, která se zabývá jinou (hlavní) činností poplatníka.

Pro účely uplatnění odpočtu na základě Prohlášení dle § 34f odst. 6 ZDP musí poplatník prokázat, že výkon praktického vyučování nebo odborné praxe je vykonáván na pracovišti poplatníka, které slouží jinému (hlavnímu) druhu činnosti, tedy jinému druhu činnosti, než je činnost školy.

Pořízení majetku pro účely odpočtu je tedy nutné evidovat k převažující (hlavní) činnosti poplatníka (např. k výrobnímu podniku, nikoliv ke škole).

Podle § 12 vyhlášky č. 13/2005 Sb., musí Smlouva obsahovat mimo jiné i místo konání praktického vyučování. Lze předpokládat, že místo praktického vyučování bude určeno i v Prohlášení.

Lze uzavřít, že pro uplatnění odpočtu je rozhodné organizační členění poplatníka, odpočtem lze podpořit pouze majetek, který byl pořízen pro účely praktického vyučování nebo odborné praxe vykonávané na pracovišti poplatníka, které slouží hlavnímu, převažujícímu druhu činnosti (jinému než je činnost školy).

3.3.

Nelze souhlasit s názorem, že ZDP nestanoví pro účely odpočtu povinnost vymezit část pracoviště, kde se vykonává převážně vzdělávací činnost, a část pracoviště, kde se vykonává hlavní činnost.

V ustanovení § 34f odst. 6 ZDP je připuštěna možnost nahradit Smlouvou Prohlášením jen za podmínky, že praktické vyučování nebo odborná praxe jsou vykonávány na pracovišti poplatníka (právník osoba – výrobní závod), které slouží jinému druhu činnosti, než je činnost školy, a je jeho převažující činností. Pro účely uplatnění odpočtu toto musí poplatník prokázat.

K příkladu č. 1

Pokud je škola samostatný subjekt a praktické vzdělávání je celé řešeno Smlouvou s poplatníkem, jehož převažující činností není vzdělávání, může být odpočet uplatněn na podporu pořízení i toho majetku, který poplatník využívá pouze pro činnost vzdělávání.

K příkladu č. 2

Cílem zavedení odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně z příjmů do ZDP je podpora prohloubení spolupráce škol a zaměstnavatelů, především v oblasti sdílení výrobních (učebních) prostředků, předávání zkušeností a získávání pracovních návyků žáků a studentů přímo na pracovišti apod. Z důvodu eliminace zneužívání, resp. nežádoucímu obcházení zákona byly pro možnost uplatnění tohoto odpočtu zapsány do ZDP určité podmínky, zejména podmínka uzavření Smlouvy mezi školou a poplatníkem - budoucím zaměstnavatelem.

Na základě iniciace poplatníka, který vlastní střední odbornou školu (registrovanou ve školském rejstříku) založenou jako odštěpný závod (tj. poplatníka, který nemůže sám se sebou uzavřít Smlouvu), byla s účinností od 1. 1. 2015 do ZDP doplněna možnost uplatňovat odpočet také na základě Prohlášení, které de facto Smlouvu

nahrazuje (jak je uvedeno výše, tato výjimka by měla dopadat na dva poplatníky). Z uvedeného vyplývá, že pokud jeden z dotčených poplatníků má v úmyslu uplatňovat odpočet na základě Prohlášení, musí dodržet obdobné podmínky, jako v případě uzavírání Smlouvy. Pracoviště poplatníka musí být rozděleno na část, kde probíhá převažující (hlavní) činnost a část, kde probíhá činnost školy. Praktické vyučování nebo odborná praxe musí být provozována na části pracoviště, kde je provozována převažující (hlavní) činnost. Také podpořený majetek musí být pořízen pro činnost odborného vzdělávání provozovaného na části pracoviště určené pro převažující (hlavní) činnost.

K závěru 4.1.

Nesouhlas se závěrem, že není podstatné, kým je vzdělávací činnost prováděna.

Podle § 12 písm. h) vyhlášky č. 13/2005 Sb. musí Smlouva obsahovat podmínky spolupráce pověřeného zaměstnance právnické osoby vykonávající činnost školy a pověřeného zaměstnance fyzické nebo právnické osoby při organizaci a řízení praktického vyučování na pracovištích fyzických nebo právnických osob a požadavky pro výkon činnosti pověřených zaměstnanců této fyzické nebo právnické osoby (dále jen „instruktor“). Podle § 15 odst. 3 této vyhlášky lze procvičování dovedností žáků na pracovištích fyzických a právnických osob provádět za vedení a dozoru instruktorů.

Z výše uvedeného vyplývá, že na pracovišti poplatníka musí vést žáky pouze instruktor, který je pověřeným zaměstnancem poplatníka; přitom pracovištěm nemůže být škola nebo školské zařízení (zdůvodnění viz výše).

Nesouhlas se závěrem, že pro uplatnění odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta není podstatné, na které části pracoviště poplatníka vzdělávací činnost fakticky probíhá. Pokud příspěvek míří na poplatníky, kteří namísto Smlouvy vypracují Prohlášení, tak i v tomto případě je možné podpořit pouze ty hodiny, které se uskutečnily v rámci odborného vzdělávání, tj. hodiny, které by byly podpořeny v případě uzavření Smlouvy.

Přestože ustanovení § 34h ZDP stanoví pouze způsob výpočtu odpočtu na podporu výdajů vynaložených na žáka nebo studenta, tak vzhledem k tomu, že se jedná o podporu v rámci odborného vzdělávání, vztahují se na tuto podporu i podmínky stanovené v § 34f odst. 2 ZDP.