

II.

Informace Ministerstva financí, Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy a Ministerstva průmyslu a obchodu k uplatňování odpočtu na podporu odborného vzdělávání od základu daně z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Dne 1. 1. 2014 nabylo účinnosti zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, kterým byla provedena mj. změna zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), spočívající v zavedení nového odpočtu od základu daně z příjmů na podporu odborného vzdělávání.

Odpočet na podporu odborného vzdělávání byl do vládního návrhu zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů doplněn až na základě pozměňovacího návrhu uplatněného při projednávání vládního návrhu v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR. Proto pro zajištění správné aplikace dotčeného odpočtu vydává Ministerstvo financí, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy a Ministerstvo průmyslu a obchodu tuto společnou informaci.

Odpočet na podporu odborného vzdělávání, jak vyplývá z důvodové zprávy k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb., byl do zákona o daních z příjmů zařazen zejména z důvodů nutnosti prohloubení spolupráce škol a zaměstnavatelů (dále jen „poplatník“) především v oblasti sdílení výrobních (učebních) prostředků, předávání zkušeností a získávání pracovních návyků žáků a studentů přímo na pracovišti poplatníka. Škola musí být zřízena podle zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zapsaná v rejstříku škol a školských zařízení nebo v případě veřejných, státních nebo soukromých vysokých škol působící podle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů. Poplatníkem se pro účely této informace rozumí fyzická či právnická osoba odlišná od školy a školského zařízení, která spolu se školou uzavřela smlouvu o obsahu, rozsahu a praktického vyučování, odborné praxe nebo příslušné vzdělávací činnosti a o podmínkách pro jejich konání, na jejímž pracovišti se uskutečňuje praktické vyučování, odborná praxe nebo část akreditovaného studijního programu, za předpokladu, že tato osoba má oprávnění k činnosti související s daným oborem vzdělání nebo studijním programem.

Odpočet na podporu odborného vzdělávání lze poprvé uplatnit za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, započaté v roce 2014.

K § 34 odst. 4

Souběh odčitatelných položek resp. odpočtů

Poplatník může uplatnit odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání anebo oba dva odpočty v jednom zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů nestanoví závazné pořadí pro uplatnění odčitatelných položek podle § 34 zákona o daních z příjmů ani závazné pořadí pro uplatnění odpočtů podle § 34 odst. 4 tohoto zákona, je na rozhodnutí poplatníka, zda uplatní nejprve odpočet dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů (odpočet daňové ztráty) nebo jeden z odpočtů dle § 34 odst. 4 tohoto zákona (s respektováním doby stanovené pro možnost uplatnění odpočtů v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů).

K § 34 odst. 5

Období, ve kterém lze odpočet na podporu odborného vzdělávání uplatnit

Odpočet na podporu odborného vzdělávání lze uplatnit v období (t. j. ve zdaňovacím období nebo v období, za které se podává daňové přiznání), ve kterém vznikl. Do třech období, která následují po období, ve kterém odpočet na podporu odborného vzdělávání vznikl, lze odpočet na podporu odborného vzdělávání nebo jeho část přenést a poté uplatnit pouze za podmínky, že v období, ve kterém odpočet na podporu odborného vzdělávání vznikl, poplatník nevykáže dostatečný základ daně. Pro účely uplatňování odpočtu v následujících třech obdobích po období, kdy odpočet na podporu odborného vzdělávání vznikl, se do doby uvedené v § 34 odst. 5 zákona o daních z příjmů započítávají jak zdaňovací období, tak období, za která se podává daňové přiznání. Zákon nestanoví podmínku uplatnění odpočtu na podporu odborného vzdělávání v nejbližším období, kdy je vykázan základ daně.

Dodatečné daňové přiznání

V případě, kdy poplatník uplatní odpočet na podporu odborného vzdělávání a z důvodu následně podaného dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost je uplatněn odpočet nižší, je možné neuplatněnou část odpočtu převést do dalšího období, pokud neuplynula doba tří období bezprostředně následujících po zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

V případě podání dodatečného daňového přiznání na vyšší daňovou povinnost se uplatní ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů.

K § 34f odst. 2

Odborné vzdělávání

Odborným vzděláváním se pro účely uplatnění odpočtu na podporu odborného vzdělávání rozumí

- a) vzdělávací činnost v rámci praktického vyučování nebo odborné praxe ve všech oborech vzdělání uvedených pod skupinami oborů vzdělání v Nařízení vlády č. 211/2010 Sb., o soustavě oborů vzdělání v základním, středním a vyšším odborném vzdělávání, kromě skupiny oborů č. 79 Obecná příprava a oborů vzdělání poskytující základní vzdělání uskutečňovaná na pracovišti poplatníka,
- b) vzdělávací činnost v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy podle studijního plánu stanovenou formou studia podle § 44, § 45 a § 46 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, uskutečňovaná na pracovišti poplatníka.

K § 34f odst. 3, § 34g odst. 1

Doba provozu

Dobou provozu se rozumí doba, po kterou je majetek využíván k produkčním činnostem (např. produkce výrobků, zemědělské práce a poskytování služeb), k činnostem zajišťujícím odborné vzdělávání, či ke kombinaci těchto činností. Do doby provozu se nezapočítává odstávka. Odstávkou se rozumí údržba, diagnostika či oprava majetku, pokud tyto činnosti nejsou součástí odborného vzdělávání.

O době provozu majetku pořízeného na odborné vzdělávání vede poplatník doložitelnou evidenci využití majetku pro jednotlivé účely (tj. produkční činnosti či odborného vzdělávání). Evidence doby provozu je vedena samostatně za jednotlivé majetky v jednotkách hodin v členění na jednotlivé dny, ve kterých je majetek v provozu.

Pokud majetek není využíván u poplatníka v období vymezené jako hlavní prázdniny vyhláškou č. 16/2005 Sb., o organizaci školního roku, ve znění pozdějších předpisů, pro odborné vzdělávání, nezapočítává se toto období do celkové evidované doby provozu pro účely výpočtu doby provozu majetku.

Příklad 1:

Poplatník pořídí pro účely odborného vzdělávání majetek v hodnotě 1 000 000 Kč. Majetek slouží po celé tři roky zcela pro účely vzdělávání, případně jako operativní záloha pro případ výpadku zařízení určeného pro výrobu. Dodatečný odpočet na podporu odborného vzdělávání od základu lze tedy uplatnit ve výši 110 % a poplatník uspoří na dani z příjmů 209 000 Kč.

$$1\ 000\ 000\ \text{Kč} \times 1,1 \times 0,19 = \mathbf{209\ 000\ \text{Kč}}$$

Příklad 2:

Poplatník pořídí pro účely odborného vzdělávání majetek v hodnotě 1 000 000 Kč, který zároveň využívají během druhé směny jeho kmenoví zaměstnanci pro běžnou produkci firmy. Majetek je během školního roku pro odborný výcvik využíván denně – střídají se různé skupiny žáků a studentů. Během jednoho roku je tak majetek pro účely odborného vzdělávání využit 35 týdnů po 7 hodinách denně, tedy 1225 hodin. Během druhé směny je pro běžnou produkci firmy využíván 44 týdnů (letní prázdniny jsou z výpočtu vyloučeny a celozávodní dovolená se zpravidla koná právě v tu dobu) po 8 hodinách denně, tedy 1760 hodin. Celková doba provozu tedy činí 2985 hodin za rok. Podíl využití majetku pro odborné vzdělávání je 41 %. Poplatník tedy může uplatnit dodatečný odpočet ve výši 50 % a uspoří na dani z příjmů 95 000 Kč.

$$1225 : (1225 + 1760) = \mathbf{0,4103}$$

$$1\ 000\ 000\ \text{Kč} \times 0,50 \times 0,19 = \mathbf{95\ 000\ \text{Kč}}$$

Příklad 3:

V rámci odborného vzdělávání provádějí žáci a studenti i produktivní činnost. Majetek tak ve druhé směně k zajištění stejného výstupu lze používat o 33 % kratší dobu. V takovém případě zůstává počet hodin využití majetku pro odborné vzdělávání na hodnotě 1225 h/rok, ale pro další činnosti je majetek využíván pouze 1162 hodin/rok, takže podíl využití majetku pro účely odborného vzdělávání se zvýší na 51,3 %. Poplatník tak může uplatnit odpočet ve výši 110 % základu daně a ušetřit 209 000 Kč na dani z příjmů.

$$1225 : (1225 + 1162) = \mathbf{0,5131}$$

$$1\ 000\ 000\ \text{Kč} \times 1,1 \times 0,19 = \mathbf{209\ 000\ \text{Kč}}$$

K § 34g odst. 1 písm. a) bod 1., resp. písm. b) bod 1.

První vlastník majetku

Prvním vlastníkem podpořené majetku se rozumí poplatník, který si jako první pořídil úplatně nový hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1, 2 nebo 3 podle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím, t. j. u předchozího vlastníka nebyl odpisován. Za prvního vlastníka podpořené majetku se považuje i poplatník, který uvedený majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.

K § 34g odst. 1 písm. a) bod 3., písm. b) bod 3., písm. c) bod 3. a písm. d) bod 3.

Změna doby provozu

Pro účely uplatnění odpočtu na podporu pořízení majetku je poplatník povinen využívat podpořený majetek alespoň 30% resp. 50% a více doby provozu tohoto majetku pro účely odborného vzdělávání, a to ve třech po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích (do doby se nepočítají období, za která se podávají daňová přiznání), přičemž stanovený podíl doby provozu je nutné dodržet v každém jednotlivém zdaňovacím období.

Využití doby provozu v procentech, po kterou bude podpořený majetek využíván pro účely odborného vzdělávání, musí poplatník určit před prvním uplatněním odpočtu, t. j. v období pořízení majetku, resp. v období přenechání majetku do užívání a stanovené procento pro využívání musí dodržet ve všech třech zdaňovacích obdobích počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém byl majetek pořízen, resp. přenechán do užívání. Pokud poplatník pořídí podpořený majetek, resp. je tento majetek přenechán do užívání v období, za které se podává daňové přiznání, určí poplatník v tomto období rozhodné procento doby provozu pro využívání majetku pro účely odborného vzdělávání a toto procento využívání musí dodržet v následujících třech zdaňovacích obdobích.

V případě, kdy poplatník v období pořízení, resp. přenechání podpořeného majetku do užívání určí vyšší procento využívání doby provozu pro účely odborného vzdělávání (více než 50%) a poté v dalších zdaňovacích obdobích toto procento nedodrží, dojde k porušení podmínek pro uplatnění odpočtu a nastanou účinky podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 18. zákona o daních z příjmů. Podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 18. zákona o daních z příjmů, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. je poplatník povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o celou částku uplatněného odpočtu, a to i v situaci, kdy podpořený majetek bude v následujících zdaňovacích obdobích využíván pro účely odborného vzdělávání v rozmezí 30% - 50% doby provozu.

Pozn.

V případě schválení navrhované změny § 23 odst. 3 písm. a) bod 18. zákona o daních z příjmů by poplatník v uvedeném případě byl povinen zvýšit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji pouze o příslušnou část uplatněného odpočtu.

K § 34g odst. 2

Období uplatnění odpočtu na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání

Pro možnost uplatnění odpočtu na podporu pořízení nebo pořizování majetku není rozhodné, kdy v průběhu zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, je podporovaný majetek pořízen nebo přenechán do užívání.

Odpočtem na podporu pořízení majetku lze podpořit poprvé majetek pořízený nebo přenechaný uživateli do užívání od 1. 1. 2014.

K § 34g odst. 3

Limit pro odpočet na podporu pořízení majetku na odborné vzdělávání

Limit pro uplatnění odpočtu na podporu pořízení majetku v daném období se zjistí jako násobek 5000 Kč a počtu hodin praktického vyučování, odborné praxe a vzdělávací činnosti v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy, přičemž počtem hodin se rozumí počet odučených hodin na pracovišti poplatníka vynásobený počtem žáků, resp. studentů (žákohodiny), a to za celé období, ve kterém byl majetek pořízen, resp. přenechán do užívání.

Pro zjištění počtu žákohodin je nutné sledovat skutečný počet odučených hodin na každého žáka, resp. studenta každý den. Počet žákohodin se stanoví podle třídní knihy nebo podle obdobné evidence, kde se zapisují údaje o docházce každého jednotlivého žáka nebo studenta.

Pro účely zjištění limitu nelze do počtu hodin zahrnovat části hodin ani ty hodiny, které žák nebo student stráví např. u lékaře nebo z jiných důvodů mimo výuku na pracovišti poplatníka.

Příklad:

Odborná praxe v určitém ročníku probíhá každý druhý týden. Protože školní rok má 35 týdnů, bude tato odborná praxe realizována v 17 týdnech v kalendářním roce, a to každý den 7 hodin. Výuky se denně zúčastní 10 žáků s plnou docházkou.

Limit pro stanovení výše odpočtu na podporu pořízení majetku, který není možné v daném období překročit, se spočte jako:

$$17 \text{ týdnů} \times 5 \text{ dní} \times 7 \text{ hodin} \times 10 \text{ žáků} \times 5000 \text{ Kč} = \mathbf{29\,750\,000 \text{ Kč}}$$

Pokud poplatník v daném příkladu pořídí majetek, který je možné podpořit odpočtem na podporu pořízení majetku podle § 34g písm. a) zákona o daních z příjmů (bude využíván více než 50% doby provozu pro odborné vzdělávání) s vyšší pořizovací cenou, než je cca 27 045 455 Kč (t.j. 110% pořizovací ceny tohoto majetku je více než 29 750 000 Kč), bude moci od základu daně z příjmů odečíst maximálně 29 750 000 Kč, což představuje při 19% sazbě daně 5 652 500 Kč úsporu na dani z příjmů.

K § 34g odst. 4 písm. c)

Podpora z veřejných zdrojů

Odpočtem na podporu pořízení majetku lze podpořit pouze majetek, na jehož pořízení nebo pořizování nebyla ani z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů. Za poskytnutí podpory z veřejných zdrojů se u poplatníka v režimu investičních pobídek považuje i podpora pořízení majetku ve formě uplatnění slevy na dani podle ustanovení § 35a a 35b zákona o daních z příjmů.

Majetek pořízený nebo přenechaný k užívání a výdaje vynaložené na žáka nebo studenta u zanikající společnosti po rozhodném dni přeměny.

Odpočten na podporu pořízení majetku i odpocet na podporu výdajů na žáka nebo studenta může uplatnit nástupnická společnost, pokud na ní přechází práva a povinnosti společnosti účastníci se přeměny z uzavřené smlouvy o obsahu a rozsahu praktického vyučování nebo odborné praxe a o podmínkách pro jejich konání nebo ze smlouvy o obsahu a rozsahu vzdělávací činnosti a o podmínkách pro její konání uskutečňované v rámci části akreditovaného studijního programu vysoké školy.

Přenos neuplatněného odpočtu na právního nástupce

Neuplatněný odpočet může být uplatněn právním nástupcem pouze v případech podle § 23a a 23c zákona o daních z příjmů, a to nejdéle do doby stanovené v § 34 odst. 5 tohoto zákona. V ostatních případech není přenos neuplatněného odpočtu povolen.

K § 34h písm. b)

Počtem hodin uskutečněných v období na pracovišti poplatníka se rozumí počet odučených hodin na pracovišti poplatníka vynásobený počtem žáků, resp. studentů (žákohodiny).