

Mimořádné odpisy jako alternativní forma odepisování položek dle novely zákona o daních z příjmů

S účinností od 1. ledna 2021 přináší novelizované znění zákona o daních z příjmů nástroje pro získání daňové úspory. Jedním z takových je alternativní forma odepisování položek majetku formou mimořádných odpisů. Charakterem obdobná forma efektivního uplatnění odpisů položek majetku byla daňovým poplatníkům umožněna v době finanční krize v roce 2009. Jelikož tlak na efektivní využití nákladů a obecně na nákladovou stránku ekonomiky podniku nabývá od poslední finanční krize na významnosti, je pro adekvátní posouzení přínosu uplatnění mimořádných odpisů nezbytné zvážit komplexní škálu vlivů.

Ilustrační obrázek

Ve vazbě na novelu zákona o daních z příjmů (ZDP), obecně účinnou od 1. ledna 2021, se daňovým poplatníkům naskytuje příležitost efektivního způsobu odepisování položek majetku dle § 30a ZDP, tedy prostřednictvím mimořádných daňových odpisů.

V souladu s novelizovaným ustanovením ZDP je možné odepisovat položky majetku, u kterých je společnost prvním odpisovatelem, spadající do první odpisové skupiny dle Přílohy č. 1 k ZDP, rovnoměrně bez přerušení do 100 procent vstupní ceny za 12 měsíců od měsíce následujícího po zařazení položek majetku do užívání.

U položek majetku spadajících do druhé odpisové skupiny je pak výpočet složitější,

nicméně i zde je možné dosáhnout nákladově efektivnějšího odepisování u vybraných položek majetku ve srovnání se standardním, tedy lineárním (§ 31 ZDP) či zrychleným (§ 32 ZDP) způsobem odepisování. Celková doba mimořádného odepisování pro položky majetku druhé odpisové skupiny představuje 24 měsíců, kdy je během prvních 12 měsíců odepisováno 60 procent vstupní ceny relevantní položky majetku a v následujících 12 měsících je odepisováno zbývajících 40 procent vstupní ceny.

Mimořádné odpisy jsou aplikovatelné pro položky majetku pořízené v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021. Dle přechodných ustanovení lze uvedené změny využít i pro majetek, který byl pořízen v roce 2020 – pro získání maximálního užitku z „nabídky“ zákonodárce by tak daňový

poplatník měl zhodnotit dopady mimořádných odpisů již pro zdaňovací období roku 2020.

Indikativní výčet oblastí, které by do vyhodnocení přínosu uplatnění mimořádných odpisů měl daňový poplatník pro své úvahy zahrnout, představuje následující:

Pokud je zvolen způsob odepisování formou mimořádného odpisu, má poplatník povinnost zahájit odepisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odepisování.

Daňové odepisování položek majetku formou mimořádného odpisu nelze přerušit. Přerušeni daňového odepisování je (běžným) nástrojem efektivního uplatnění nákladů v případech daňové ztráty.

Naproti tomu novelizované znění ZDP umožňuje zpětné uplatnění daňové ztráty vykázané za zdaňovací období 2020 do dvou předchozích zdaňovacích období. Efektem mimořádných daňových odpisů by tak mohlo dojít ke snížení výsledné daňové povinnosti předchozích zdaňovacích období. Společnosti by v tomto případě vznikl přeplatek na dani, o jehož vrácení může následně příslušného správce daně požádat.

Položky majetku musejí být pořízeny v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021 – zde je vhodné upozornit na rozdíl mezi datem pořízení a datem, kdy došlo k zařazení položek majetku do užívání, případně datem, kdy bylo zahájeno odpisování. Nesprávné posouzení by mohlo vést k situaci, kdy daňový poplatník chybně u předmětné položky majetku mimořádné odpisy uplatní.

Jelikož jsou mimořádné odpisy stanoveny s přesností na měsíce, nemusí se výhodnost spojená s uplatněním mimořádných odpisů projevit v prvním zdaňovacím období, například u položky majetku zařazené do užívání v posledním měsíci zdaňovacího období, nebude poplatník, na rozdíl od standardních způsobů odpisování, oprávněn uplatnit ve shodném zdaňovacím období daňový odpis.

Možnost uplatnění mimořádných odpisů se nevztahuje na technická zhodnocení. Dokončené technické zhodnocení předmětné položky majetku má daňový poplatník povinnost zatřídit jako samostatnou položku majetku a uplatnit u této položky lineární

nebo zrychlený odpis v hodnotě určené pro daňovou odpisovou skupinu, do které byla položka, tudíž i její technické zhodnocení, zaříděna.

V rámci rozhodovacího procesu o případné implementaci mimořádných odpisů by měl daňový poplatník vyhodnotit i vlivy, které nevyplývají přímo ze ZDP, například připravenost a možnost zpětných změn v nastavení účetního software nebo modulu pro odpisování majetku spojené se změnou způsobu odpisování.

Negativní vliv způsobený rychlejším uplatněním nákladů formou mimořádných odpisů, který je možný v současnosti (hypoteticky) očekávat, by mohla mít v budoucnosti zvýšená sazba daně z příjmů právnických osob aplikovaná na budoucí základ daně poplatníka. Zmíněný základ daně již nebude ovlivněn (snížen) daňovými odpisy položek majetku, u kterých byla zvolena metoda odpisování formou mimořádného odpisu, jelikož takové položky majetku již budou zcela odepsány v předchozích zdaňovacích obdobích.

Mimořádné odpisy je možné pro vybrané položky majetku splňující výše popsané podmínky uplatnit daňovými poplatníky se zdaňovacím obdobím odpovídajícím hospodářskému roku s rozvahovým dnem po 1. lednu 2020, a to zpětně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

Mimořádné odpisy jsou z pohledu ZDP považovány za alternativu ke standardním

způsobům odpisování. Z pohledu ZDP je tedy přípustné mimořádné odpisování aplikovat u jednotlivých položek majetku nebo u vybrané množiny položek majetku, a to dle uvážení daňového poplatníka. Uplatnění mimořádných odpisů je tak možností volby daňového poplatníka i v případě, kdy je oprávněn uplatnit slevu na dani z titulu poskytnutého příslibu investiční pobídky.

I přes výše popsany výčet vlivů, jejichž vyhodnocení v rámci procesu potenciální implementace mimořádného způsobu odpisování bude, nad rámec v současnosti již běžných starostí s dopady pandemie COVID-19 do ekonomické situace daňových poplatníků, zatěžovat myšlenkové pochody leckterého finančního ředitele, je třeba mít na paměti primární myšlenku a cíl úpravy ZDP spočívající v daňové úspoře pro poplatníka. Taková možnost je totiž ze strany zákonodárce nabízena velmi zřídka.

**Ing. Štěpán Kuba, daňový poradce,
Senior Associate
Rödl & Partner Tax, k.s.**

Rödl & Partner

selfpromo 181 x 90 mm