

Odpisování dlouhodobého majetku u příjemců investičních pobídek

Každý příjemce investičních pobídek je od začátku srozuměn s tím, že jej bude kontrolovat správce daně. Ten postupuje striktně podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů a podle zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.



Jednou ze základních podmínek pro uplatnění slevy na dani je takzvaná minimalizace daňového základu. Právní úprava je obsažena zejména v ustanovení § 35a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Na následujících řádcích se věnujeme uplatnění odpisů dlouhodobého majetku v nejvyšší možné míře podle ustanovení § 26 až 33 zákona o daních z příjmů.

Proč vůbec formulace „v nejvyšší možné míře“?

Zákon o daních z příjmů totiž umožňuje uplatnění některých položek, které ve svém důsledku snižují základ daně, i v jiném zdaňovacím období (budoucím). Například daňovou ztrátu lze ve stanovené lhůtě uplatnit kdykoliv. Dalším příkladem může být ustanovení § 26 odst. 8 ZDP, podle něhož lze daňové odpisy přerušit.

Uplatněním výše příkladem uvedených položek by bylo možné posunout v čase uplatnění daňových výdajů za horizont uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek. Jinak řečeno, daňový subjekt by čerpal výhodu slevy na dani takzvaně dvakrát.

To samozřejmě neměl zákonodárce v úmyslu, a proto došlo k úpravě zákonem č. 2/2009 Sb., kdy je stanovena povinnost uplatnit odpisy v nejvyšší možné míře (ne zejména).

Způsob odpisování dlouhodobého hmotného majetku si poplatník může vybrat sám, tedy rovnoměrné nebo zrychlené odpisy. Dále je také možné využít mimořádné odpisy podle § 30a zákona o daních z příjmů, které jsou z pohledu zákona považovány za alternativu ke standardním způsobům odpisování.

S ohledem na § 35a odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů však nevzniká povinnost tyto mimořádné odpisy využít v rámci mini-

malizace základu daně. Dle Koordinačního výboru Ministerstva financí a Komory daňových poradců ČR 284/16.09.09 se proto nevyužití mimořádných odpisů nepovažuje za porušení podmínky v § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 uvedeného zákona.

Standardní způsoby odpisování se vztahují tedy k majetku, který je zařazen do odpisových skupin ve smyslu ustanovení § 30 odst. 1 zákona. U tohoto majetku je třeba stanovit dobu odpisování v minimální výši, tedy například u majetku zařazeného v odpisové skupině 2 (nejčastěji používaná u strojního vybavení) jde o dobu 5 let. Příjemce investiční pobídky nesmí u rovnoměrných odpisů stanovit delší dobu odpisování (nedošlo by k minimalizaci základu daně).

Pokud se jedná majetek, u kterého lze uplatnit zvýšený odpis v prvním roce odpisování podle ustanovení § 31 ZDP, je nutné toto snížení základu daně využít.

Příklad

Pro zjednodušení uvažujme tři stroje (A, B, C), všechny stroje jsou nové. Příjemce investiční pobídky („poplatník“) splnil všeobecné podmínky pro čerpání slevy na dani z titulu investiční pobídky v roce 2019. V roce 2018 pořídil stroj A (pořizovací hodnota 10.000.000 Kč), v roce 2019 stroj B (pořizovací hodnota 10.000.000 Kč). Poplatník se rozhodl pro použití rovnoměrné metody odpisování.

Tabulka ročních odpisů strojů A a B v Kč

Rok	Stroj A	Stroj B
2018	1.100.000	0
2019	2.225.000	2.100.000
2020	2.225.000	1.975.000
2021	2.225.000	1.975.000
2022	2.225.000	1.975.000
2023	0	1.975.000
Celkem	10.000.000	10.000.000

Stroje A i B se odpisují po stejné dlouhou dobu, tedy 5 let. To znamená, že v nákladech se projeví v souladu se zákonem o daních z příjmů pouze pořizovací cena. Potom by se zdál požadavek na uplatnění zvýšeného odpisu v prvním roce odpisování zbytečný. Není tomu tak.

Možnost uplatnění slevy na dani se ověřuje za každé zdaňovací zvlášť. Provozem stro-

jů dochází k jejich opotřebení a zpravidla i k zastarání. Podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů, je ovšem poplatník povinen využívat a zachovat ve svém majetku a v místě realizace investiční akce dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, na který byla poskytnuta investiční pobídka, v rozsahu odpovídající skutečné výši dosud čerpané podpory, nejméně však ve výši a skladbě, které odpovídají splnění všeobecné podmínky, a to po dobu uplatňování investiční pobídky, nejmé-

ně však po dobu 5 let od dokončení investiční akce.

Za splnění povinnosti zachování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se považuje také nahrazení majetku z důvodu jeho zničení, poruchy nebo zastarání majetkem, který je ve stejné nebo vyšší hodnotě, slouží ke stejnému účelu a je způsobitelným nákladem podle zákona o investičních pobídkách.

Jestliže tedy dojde k vyřazení stroje A z důvodu zničení nebo zastarání, je třeba jej nahradit strojem C. Dojde-li k vyřazení v 9. roce uplatnění slevy na dani, je třeba uplatnit zvýšený odpis v prvním roce odpisování, a to z výše uvedených důvodů.

Vyvstává pak otázka, ve kterém období je nutné u takového majetku zvýšený odpis uplatnit, aby byla splněna podmínka § 35a odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů. Podle závěru Koordinačního výboru Ministerstva financí a Komory daňových poradců ČR 236/09.04.08 je nutné využít zvýšeného odpisu již v období, ve kterém poplatník splnil všeobecné podmínky pro čerpání slevy na dani z titulu investiční pobídky, a tedy za které lze tuto slevu uplatnit, nikoliv tedy pouze v období, za které slevu na dani skutečně uplatňuje. ●

**Milan Mareš, daňový poradce, Associate Partner
Rödl & Partner**

Rödl & Partner

Selfpromo 181x88 mm