

Ministerstvo financí

Č.j. 181 - 8 202 / 2000

Vyřizuje: Ing. Paikert

1.2290

V Praze dne 13. listopadu 2000

Pokyn D- 208 o uplatňování DPH u osobních automobilů

Od 1. dubna 2000 jsou zákonem č. 17/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákona), nově vymezena některá osobní vozidla kategorie M1, u kterých je umožněno uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu při jejich pořízení.

V tomto metodickém pokynu je uveden výklad některých problémů vyplývajících ze specifického uplatňování DPH u osobních automobilů.

1. Specifikace vozidel, u kterých je možné uplatnit nárok na odpočet daně při jejich pořízení

S účinností od 1.4. 2000 je podle ustanovení § 19 odst. 4 zákona možné uplatňovat nárok na odpočet daně při nákupu některých speciálních osobních automobilů kategorie M1 vyjmenovaných v tomto odstavci (vozidel požárnických, vozidel záchranářských, vozidel montážních, vozidel sportovních, vozidel technicky zásahových a vyprošťovacích a vozidel technické pomoci), a to i při jejich pořízení formou finančního pronájmu a při jejich technickém zhodnocení. O zařazení vozidla podle kategorie a typu (druhu) je rozhodující ve smyslu § 2 odst. 2 písm. m) zákona, údaj uvedený v technickém průkazu (TP) vozidla a pokud zápis chybí je rozhodující vymezení kategorie podle zvláštního předpisu.

Zvláštním předpisem je vyhláška Ministerstva dopravy č. 102/1995 Sb., o schvalování technické způsobilosti a technických podmínkách provozu silničních vozidel na pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů. Příloha č. 1 této vyhlášky definuje podrobnější rozdělení druhů vozidel a používání názvů a zkratk druhů vozidel uváděných v TP, technických osvědčeních a dokumentech (sportovní průkaz) k vozidlům.

Z výše uvedeného vyplývá, že nárok na odpočet daně na vstupu lze uplatnit výhradně u osobních vozidel:

kategorie M1, druh - provedení SP (speciální) / pro toto vozidlo není podstatné ze kterého provedení (sedan, limusina, kombi ap.) vychází/, zařazené v podskupinách:

P - požárnické, **ZS** - záchranářské, **MV** - montážní, **SR** - sportovní, **TZ** - technicky zásahové, **TV** - technicky vyprošťovací **TP** - technické pomoci.

Např. u vozidla OA-M1-SP-MV se jedná o vozidlo speciální - montážní, kde může být zkratka MV nahrazena textem - montážní.

Protože zákon obecně při pořízení osobních vozidel nedovoluje uplatnit nárok na odpočet daně, bude zápis v TP považován za důkazní prostředek při daňovém řízení a je proto

velmi důležité, aby osoba, která bude chtít uplatnit nárok na odpočet při pořízení vyjmenovaných typů osobních automobilů kategorie M1, trvala na správném zápisu skupiny a podskupiny vozidla v TP.

2. Technické zhodnocení motorového vozidla

Za zdanitelné plnění se považuje také, ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) zákona, technické zhodnocení motorového vozidla, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, nebo které bylo oprávněně nakoupeno za cenu bez daně z obratu, jehož výsledkem je osobní automobil, u něhož nárok na odpočet daně ve smyslu § 19 odst. 4 zákona při jeho pořízení nelze uplatnit.

Technickým zhodnocením podle § 33 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy,³²⁾ rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).

V tomto případě je plátce povinen ve zdaňovacím období, ve kterém došlo ke schválení technické způsobilosti motorového vozidla dopravním inspektorátem Policie ČR vystavit doklad o použití a uplatnit daň na výstupu. Základem daně je podle § 14 odst. 18 zákona zůstatková cena bez daně zjištěná podle § 26 a § 29 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V případech, kdy souhrn částek během kalendářního roku postupně vynaložených na zhodnocení osobního automobilu přesáhne částku 40 tisíc Kč, ztrácí plátce nárok na odpočet u všech postupně přijatých plnění. (Např. v lednu nechá zamontovat do vozidla tažné zařízení v ceně 7.320,-Kč včetně DPH, uplatní si nárok na odpočet daně, protože se ještě nejedná o technické zhodnocení, v listopadu nechá zamontovat do vozidla klimatizaci v ceně 42.700,- Kč včetně DPH, u které již odpočet uplatnit nemůže, protože součet 35.000 + 6.000 převýšil v ročním úhrnu částku 40.000,-Kč). V tomto případě je plátce povinen v běžném zdaňovacím období, ve kterém došlo k technickému zhodnocení (listopad), snížit v řádném daňovém přiznání odpočet daně na vstupu o částku původně uplatněného odpočtu (1.320,-Kč).

3. Technické zhodnocení osobního automobilu

V případě přestavby (technického zhodnocení) vozidla zařazeného v kategorii M1, u kterého nebyl při pořízení podle § 19 odst. 4 zákona uplatněn nárok na odpočet daně, na vozidlo, u kterého by bylo možné uplatnění odpočtu daně, neumožňuje zákon o DPH dodatečné uplatnění nároku na odpočet daně z původního vozidla.

U tohoto technického zhodnocení není možné uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu ani u zboží a služeb spojených s přestavbou, protože se stále jedná o technické zhodnocení osobního automobilu. Teprve po provedení přestavby se z osobního automobilu stává vozidlo kategorie, u které je možné uplatnění nároku na odpočet, ale pouze při pořízení nikoli při přestavbě (viz předchozí odstavec).

V případě prodeje takového přestaveného automobilu se uskuteční zdanitelné plnění a plátcí vzniká povinnost uplatnit daň z prodejní ceny v úrovni bez daně, i když při pořízení původního osobního automobilu nemohl uplatnit nárok na odpočet daně.

4. Předčasné ukončení smlouvy o finančním pronájmu osobního automobilu

V případě předčasně ukončené smlouvy o finančním pronájmu osobního automobilu, vzniká pro leasingovou společnost daňová povinnost, kde ve smyslu § 14 odst. 21 zákona bude základem daně původní vstupní cena bez daně snižena o podíl z ceny, ze které byla v rámci jednotlivých dílčích splátek daň na výstupu odvedena. Takto stanovený základ daně platí pouze v případech, kdy je na vrácené vozidlo uzavřena nová (další) smlouva o finančním pronájmu.

Pokud leasingová společnost vrácené vozidlo prodá je základem daně sjednaná prodejní cena bez daně.

Pokud leasingová společnost toto vrácené vozidlo použije pro účely, kdy nemá nárok na odpočet daně, např. jako služební vozidlo, uskutečnila ve smyslu § 7 odst. 2 písm. f) zákona zdanitelné plnění. V tomto případě je leasingová společnost povinna ve zdaňovacím období, ve kterém začala používat osobní vozidlo pro účely, kdy nemá nárok na odpočet daně, uplatnit daň na výstupu. Základem daně je podle § 14 odst. 3 zákona cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

5. Použití služebního vozidla pro soukromé účely

Zejména u manažerských osobních vozidel je uplatňován princip, že tato vozidla zařazená v obchodním majetku, mohou být používána oprávněnou osobou i pro soukromé účely. Použití služebního vozidla pro soukromé účely nelze považovat za zdanitelné plnění, protože se nejedná o podnikání resp. činnost vykazující podnikání.

Za zdanitelné plnění se ve smyslu § 7 odst. 2 písm. a) považuje použití pohonných hmot, u kterých byl při pořízení uplatněn nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 9 zákona, spotřebovaných při jízdě pro soukromé účely. V tomto případě je plátce povinen vystavit doklad o použití a na výstupu uplatnit daň podle uplatněného odpočtu daně při jejich pořízení, podle § 9 odst. 1 písm. k) zákona dnem jejich použití.

6. Použití soukromého vozidla pro služební účely

Podle § 19 odst. 7 zákona si plátce při použití motorového vozidla, které není součástí jeho obchodního majetku, pro služební účely, nemůže uplatnit nárok na odpočet daně při nákupu pohonných hmot v případech, kdy si uplatnil náhrady za použití motorového vozidla podle zákona č. 119/1992Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů, a to z toho důvodu, že tyto náhrady, jak základní, tak za spotřebované pohonné hmoty, představují náhrady včetně DPH. Pokud si plátce náhrady podle zákona o cestovních náhradách neuplatňuje a motorové vozidlo použije pro podnikání resp. činnost vykazující znaky podnikání, nárok na odpočet při pořízení pohonných hmot uplatnit může.

7. Nárok na odpočet daně uplatňovaný k najatým motorovým vozidlům

Z ustanovení § 19 odst. 11 zákona vyplývá, že plátce nemá nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých plnění, která se týkají majetku, který není součástí jeho obchodního majetku s výjimkou majetku, který plátce užívá k podnikání nebo k činnosti vykazující znaky podnikání na základě nájemní /ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 písm. z), také podnájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu/.

V případě majetku užívaného na základě smlouvy o výpůjčce (§ 659 a násl. obč. zákoníku) nárok na odpočet u přijatých plnění k tomuto majetku se vázících, uplatňovat také nemůže.

8. Předváděcí vozidla

Přidělení státní poznávací značky (SPZ) je moment, kdy je vozidlo vzato do trvalé evidence u DI Policie. V TP vozidla je prodejce zapsán jako držitel a současně mu vzniká povinnost zařazení tohoto vozidla do hmotného investičního majetku, ve smyslu zákona o účetnictví je povinen provádět účetní operace odpovídající věrně skutečnosti a převodem z účtu zásob /např. 132/ na účet třídy 0 je definováno i uskutečnění zdanitelného plnění podle § 7 odst. 2 písm. f) zákona a prodejce je povinen ve zdaňovacím období, ve kterém začal používat osobní vozidlo pro účely, kdy nemá nárok na odpočet daně (§ 9 odst. 1 písm. r), uplatnit daň na výstupu. Základem daně je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Prodej předváděcího vozidla je považován za prodej ojetého vozidla (§ 14, odst 15 zákona), protože prvním majitelem a provozovatelem byl prodejce.

Při přidělení trvalé manipulační značky není toto vozidlo zahrnuto do evidence motorových vozidel DI Policie, ale je evidován pouze držitel trvalé manipulační značky, bez zápisu do TP vozidla, u některých typů manipulačních značek bez možnosti vyjíždění za hranice, u některých bez možnosti pojištění. Taková značka nesmí být také přidělena vozidlu, kterému již byla přidělena SPZ.

Pouze v případě přidělení trvale manipulační značky předváděcímu osobnímu automobilu nezaniká prodejci - plátcí DPH, nárok na odpočet daně na vstupu, protože mu nevzniká povinnost zařazení tohoto vozidla do HIM (evidováno na zásobách).

Ing. Ladislav Pitner v.r.

ředitel odboru 18 – nepřímých daní