

MINISTERSTVO FINANCÍ

Č.j. 181/96494/2000

Vyřizuje: Ladislav Capoušek 1.2233

V Praze dne 20.listopadu 2000

POKYN č. D - 220

Uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty od 1. ledna 2001

Tento metodický výklad upravuje některé postupy při uplatňování odpočtu daně z přidané hodnoty v návaznosti na zákon č. 17/2000 Sb., kterým se mění zákon ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“). Účinnost zákona č. 17/2000 Sb. je od 1. dubna 2000 s výjimkou uvedenou v článku II. části první přechodných ustanovení k zákonu (účinnost nového způsobu uplatňování odpočtu daně z přidané hodnoty je od 1. ledna 2001).

Novela zákona o dani z přidané hodnoty, přináší zcela zásadní změnu v přístupu k uplatňování odpočtu daně. Při uplatnění odpočtu daně se postupuje podle nového § 19a. Tuto metodu uplatňování odpočtu daně lze považovat za objektivnější než metodu doposud platnou, protože nejprve dochází k členění přijatých zdanitelných plnění na přijatá zdanitelná plnění, u kterých má plátce plný nárok na odpočet daně a na přijatá zdanitelná plnění bez nároku na odpočet daně. V ostatních případech odpočtu daně je pak plátce povinen zkracovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. Nově je upravena povinnost zkracovat nárok na odpočet daně pro zahraniční osobu, oprávněnou podnikat v tuzemsku, přijme-li prostřednictvím své organizační složky zdanitelné plnění.

S uplatňováním odpočtu daně dále mj. souvisí způsob krácení odpočtu daně uvedený v § 20 a úprava odpočtu daně uvedená v § 22 zákona. V přechodných ustanoveních k zákonu jsou pak uvedena časová upřesnění, z nichž některá se týkají i přechodu na nový způsob uplatňování odpočtu daně. V důsledku uplatňování nového způsobu odpočtu daně se rozšiřuje plátcí záznamní povinnost stanovená v § 11 zákona. Přijatá zdanitelná plnění budou, mimo dosavadního členění, navíc nově členěna podle způsobu uplatnění odpočtu daně na plnění s plným nárokem na odpočet daně, bez nároku na odpočet daně a na plnění, u kterých je odpočet daně krácen, s čímž úzce souvisí i evidence vypočtené poměrné části odpočtu daně, po jeho zkrácení koeficientem podle § 20. Protože plátce může, v případech uvedených v § 22, upravit odpočet daně v důsledku změny jeho použití, bude vést záznamy i o těchto provedených změnách.

Za uplatňování nároku na odpočet daně se pro účely úpravy odpočtu daně považuje uvedení zdanitelného plnění v daňovém přiznání, případně v dodatečném daňovém přiznání, které bylo podkladem pro vyměření.

Nebyl-li nárok na odpočet u zdanitelného plnění v daňovém přiznání uveden, není považován za uplatněný a tudíž nelze provést úpravu odpočtu daně podle § 22 zákona.

Nebude-li uveden neuplatněný odpočet daně v daňovém přiznání, nebude veden v záznamní evidenci podle § 11 zákona. Nárok na odpočet daně lze uplatnit ve lhůtě uvedené v § 19 odstavec 3 zákona. Pokud nebude v této lhůtě uplatněn, nárok na odpočet daně zaniká.

Uplatňování nároku na odpočet daně je třeba věnovat zvýšenou pozornost již proto, že chybně uvedený odpočet daně v daňovém přiznání lze opravit pouze za splnění podmínek pro předložení dodatečného daňového přiznání, jak je uvedeno v § 38a odstavcích 2 a 3. Zde je třeba mít na mysli, že například uplatněný zkrácený odpočet daně nelze v dodatečném daňovém přiznání opravit např. na plný odpočet daně, který měl být původně správně uplatněn, byla-li by tím snížena daňová povinnost po uplynutí lhůty pro předložení dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost podle § 47 odstavec 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

I. Způsoby uplatňování odpočtu daně

A. Dosavadní způsob uplatňování odpočtu do 31.12.2000

V době do 31.12.2000, postupoval plátce při uplatnění odpočtu daně podle § 19, tj. neuskutečnil-li osvobozená plnění uvedená v § 25, případně nenaplnil-li § 20 odstavec 3, neuvedl žádnou částku do řádku 31 daňového přiznání. Nevznikl důvod ke krácení odpočtu daně, koeficient podle § 20 se nepočítal a plátcí vznikl plný nárok na odpočet daně. Uskutečnil-li však plátce osvobozená plnění uvedená v § 25, s výjimkou plnění uvedených v § 20 odstavec 2, případně naplnil-li § 20 odstavec 3, měl povinnost, krátit odpočet daně koeficientem podle § 20, opomineme-li pro zjednodušení případy, kdy koeficient je větší než 0,95 včetně. Stručně řečeno, podle struktury uskutečněných zdanitelných plnění se krátí nárok na odpočet daně uplatňovaný jako daň na vstupu, a to u všech přijatých zdanitelných plnění.

B. Uplatňování odpočtu daně od 1.1.2001

Doposud používaný způsob zkracování odpočtu daně podle § 20 prošel drobnými úpravami a od 1.1.2001 je účinné jeho nové znění (mimo § 20 odstavec 2), které se ale uplatní pouze při krácení odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odstavců 3 a 4. Tento způsob krácení odpočtu daně se uplatní v případech, kdy nebude možné u přijatého zdanitelného plnění jednoznačně stanovit jeho použití, nebude-li v této době jeho použití zřejmé nebo bude toto přijaté zdanitelné plnění použito k uskutečnění zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně i bez nároku na odpočet daně. Krácení odpočtu daně se uplatní také u zahraniční osoby, oprávněné podnikat v tuzemsku prostřednictvím své organizační složky.

Uplatňování odpočtu daně podle § 19a zákona, použije plátce nejdříve v prvním zdaňovacím období roku 2001 a uvede jej v daňovém přiznání za toto zdaňovací období. Kritériem rozhodným pro uplatňování odpočtu daně po účinnosti novely zákona, mimo organizačních složek (pro zjednodušení dále bez uvádění organizačních složek), je použití přijatých zdanitelných plnění, kterých se odpočet daně týká. Krácení odpočtu daně se provádí pouze u těch přijatých zdanitelných plnění, která jsou uvedena v bodech 3, 4 a 5 části B.

1. Nárok na odpočet daně v plné výši, podle odstavce prvního § 19a zákona, má plátce u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem, která použije k uskutečnění zdanitelných plnění

- podléhajících dani na výstupu,
- osvobozených od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 45, 45b, 46 a 47,
- osvobozených od daně uvedených v § 20 odst. 2,

a která použije k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud zákon nestanoví jinak.

2. Plátce podle 19a odstavec 2 zákona nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije k dosažení příjmů nebo výnosů za svá uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od daně uvedená v § 25 zákona, s výjimkou zdanitelných plnění osvobozených od daně uvedených v § 20 odst. 2. V § 20 odstavec 2 jsou uvedena uskutečněná zdanitelná plnění u kterých má plátce nárok na odpočet daně, i když tato plnění jsou osvobozena od daně podle § 25 zákona.

3. Plátce je povinen zkracovat nárok na odpočet daně na vstupu, použije-li plátce přijatá zdanitelná plnění k dosažení obratu za jím uskutečněná zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně (§ 19a odstavec 1), ale i k dosažení příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění u kterých nárok na odpočet daně nemá (§ 19a odstavec 2). Při zkracování nároku na odpočet postupuje podle § 20 zákona. Je-li uplatněn odpočet daně tímto způsobem, není plátcí později umožněno provést úpravu odpočtu podle § 22.

4. Plátce je rovněž povinen zkracovat nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, u nichž není zřejmé, zda je použije pro svá uskutečněná zdanitelná plnění s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně. U těchto zdanitelných plnění je postup při krácení odpočtu daně a při úpravě odpočtu daně zcela shodný, jak bylo uvedeno v bodě 3.

5. Zahraniční osoby oprávněné podnikat v tuzemsku prostřednictvím své organizační složky jsou povinny zkracovat nárok na odpočet podle § 20 u všech přijatých zdanitelných plnění způsobem uvedeným v § 20 a netýká se jich tedy přiřazovací způsob zkracování nároku na odpočet daně podle § 19a odst. 1, 2 a 3. Speciálně je v § 20 odst. 4 stanovena povinnost, která ovlivňuje výši koeficientu, kterým se zkracuje nárok na odpočet daně. Podle tohoto ustanovení se do jmenovatele koeficientu, kterým je povinna zahraniční osoba podnikající v tuzemsku prostřednictvím organizační složky zkracovat nárok na odpočet daně, uvádějí příspěvky nebo jiné finanční prostředky, které obdržela organizační složka od zahraniční osoby, která ji zřídila. Do jmenovatele koeficientu se uvádějí i finanční prostředky, které organizační složka obdržela prostřednictvím sesterské organizační složky. Z uvedeného vyplývá, že organizační složka nemůže u přijatých zdanitelných plnění uplatnit odpočet daně podle § 19a odstavce 1 ani odstavce 2, ale u všech přijatých zdanitelných plnění krátí odpočet daně a to obdobným způsobem jako jiní plátcí daně postupující podle § 19a odstavec 3.

6. Plátce může, u přijatého zdanitelného plnění, individuálně určeného na daňovém dokladu, rozdělit počty kusů dodaného zboží podle jednotlivých způsobů uplatnění odpočtu daně. U zboží určeného podle druhu a u služeb nelze tento způsob použít.

7. Uskutečňuje-li plátce zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, ale i zdanitelná plnění bez nároku na odpočet daně, uplatní odpočet daně u pohonných hmot podle účelu jejich

použití. Může tedy použít všechny tři způsoby uplatnění odpočtu daně podle faktického použití těchto pohonných hmot.

8. U režijních nákladů, jako např. u elektrické energie, vychází plátce při uplatnění nároku na odpočet daně z použití spotřebované elektrické energie za měřicím zařízením. Nárok na odpočet daně v případě, že je elektrická energie použita k uskutečněným zdanitelným plněním s nárokem na odpočet daně i k uskutečněným zdanitelným plněním bez nároku na odpočet daně, podléhá krácení odpočtu daně způsobem stanoveným v § 20. Pro účely krácení odpočtu daně se nepoužije metoda výpočtu podle poměru spotřeby elektrické energie. Jestliže plátce provádí přeučtování služeb, elektrické energie, tepla, plynu nebo vody podle § 14 odstavec 13 pořízených od plátců daně, přičemž uplatňuje daň na výstupu, je možno uplatnit odpočet daně podle § 19a odstavec 1.

9. Pro účely úpravy odpočtu daně se nevyžaduje na plátcovi vystavení konkrétního dokladu. Úpravu odpočtu daně uvede v evidenci plátce podle záznamní povinnosti, kterou může správce daně dále upřesnit.

II. Krácení odpočtu daně

A. Způsob krácení odpočtu daně

Plátce je podle § 20 povinen zkracovat nárok na odpočet daně pouze u těch přijatých zdanitelných plnění, která použije k dosažení obrátu za jím uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v § 19a odstavci 1, ale i k dosažení příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění uvedená v odstavci 2 a dále, když jejich použití pro uvedené případy není zřejmé, pokud zákon nestanoví jinak (v § 20 odstavci 2 jsou uvedena uskutečněná zdanitelná plnění, při jejichž uskutečňování nedochází ke krácení nároku na odpočet daně).

Krácení nároku na odpočet daně spočívá ve stanovení poměrné části daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. Tato poměrná část se vypočítá jako součin daně na vstupu u uvedených přijatých zdanitelných plnění a koeficientu. Poměrná část daně na vstupu se uvede v daňovém přiznání, případně v dodatečném daňovém přiznání v řádku 360. Částka uvedená v tomto řádku se považuje za stanovení poměrné části odpočtu daně pro účely záznamní povinnosti podle § 11 odstavec 1.

Koeficient se stanoví jako podíl, v jehož čitateli je součet cen bez daně za uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani na výstupu a zdanitelná plnění osvobozená od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle 45, 46 a 47 a ve jmenovateli celkový součet cen bez daně za všechna uskutečněná zdanitelná plnění upravený podle § 20 odstavců 2, 3 a 4. Do součtu ve jmenovateli koeficientu se započítávají i dotace, příspěvky včetně členských příspěvků, popřípadě jiné finanční prostředky ze státního nebo místních rozpočtů a ze státních fondů u plátců, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. Rovněž příspěvky, popřípadě jiné finanční prostředky, se započítávají do součtu ve jmenovateli koeficientu, pokud je organizační složka obdržela od zahraniční osoby, která tuto organizační složku zřídila. Do součtu ve jmenovateli koeficientu se nezapočítává

- cena bez daně při převodu cenných papírů, který je zdanitelným plněním osvobozeným od daně podle § 28 odstavec 2 písmeno b),

- cena bez daně při prodeji podniku nebo jeho části, který je zdanitelným plněním osvobozeným od daně podle § 35,

- cena bez daně za převod pozemků a staveb, který je zdanitelným plněním osvobozeným od daně podle § 30, a

- cena bez daně při prodeji platných poštovních cenin a kolkových známek, který je zdanitelným plněním osvobozeným od daně podle § 26 písmeno e) a

- vklady sázejících, přijaté provozovateli při provozování loterií a jiných podobných her podle zákona č. 202/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, které jsou zdanitelným plněním osvobozeným od daně podle § 34, mimo sázkových her provozovaných podle ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Do součtu jmenovatele koeficientu se nezapočítávají příjmy nebo výnosy za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud zákon nestanoví jinak.

Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa. Jestliže součet cen za zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25, s výjimkou zdanitelných plnění osvobozených od daně uvedených v § 20 odstavci 2, je kladný a celkový součet cen bez daně za uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani na výstupu, zdanitelná plnění osvobozená od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 45, 46 a 47 je nulový nebo záporný, potom je koeficientem nula. Pokud je koeficient vypočtený podle odstavců 1 až 4 nižší než 0,05 včetně, je nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za příslušné zdaňovací období nulový. Naopak, pokud je koeficient vypočtený podle odstavců 1 až 4 vyšší než 0,95 včetně, je nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění za příslušné zdaňovací období v plné výši. Nově se koeficient se uvádí také do daňového přiznání a to do levé části řádku 360.

B. Vypořádání nároku na odpočet daně

Plátcí, kteří přijali zdanitelná plnění, u kterých uplatnili odpočet daně podle § 19a odstavec 3, provádí vypořádání nároku na odpočet daně, které se nově rozšiřuje a člení podle důvodu pro vypořádání. Vypořádání nároku na odpočet daně se vztahuje jen na přijatá zdanitelná plnění, která podléhají krácení nároku na odpočet daně. Vypořádání nároku na odpočet daně se uvádí do řádku 450 daňového přiznání.

S účinností od 1.1.2001 dochází, podle čl. II bod 3 a 7 přechodných ustanovení k zákonu č. 17/2000 Sb., ke změně ve vypořádání nároku na odpočet daně při zrušení registrace. Změna se týká vypořádání nároku na odpočet daně při zrušení registrace v důsledku úmrtí plátce za podmínek uvedených v § 5 odstavci 6 nebo při přeměně společnosti nebo družstva v jinou formu společnosti nebo družstva nebo při sloučení nebo splynutí s jinou společností nebo družstvem, případně při rozdělení společnosti nebo družstva za podmínek uvedených v § 5 odstavci 9. Vypořádání nároku na odpočet daně provede osoba oprávněná při zrušení registrace za zdaňovací období od 1. ledna toho roku, ve kterém je registrace ukončena, do data uvedeného na rozhodnutí o zrušení registrace. Vypořádání nároku na odpočet daně se do 31.12.2000 v uvedených případech neprovádělo.

Při zrušení registrace nebo ukončení podnikání provede plátce vypořádání nároku na odpočet daně podle § 20 odstavec 8, tj. od 1. ledna roku předcházejícího do data uvedeného na rozhodnutí o zrušení registrace plátce. Při zrušení registrace nebo ukončení podnikání v období

od 1.1.2001 do 30.12.2001 provede plátce, podle čl. II bod 2 přechodných ustanovení k zákonu č. 17/2000 Sb., vypořádání nároku na odpočet daně za zdaňovací období od 1.1.2001 do data uvedeného na rozhodnutí o zrušení registrace.

Vypořádání nároku na odpočet daně na konci kalendářního roku provádí plátce jako doposud v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku a toto vypořádání se týká jen přijatých zdanitelných plnění, u nichž je uplatněn odpočet daně podle § 19a odstavec 3.

C. Oprava vypořádání nároku na odpočet daně

V dodatečných daňových přiznáních, předložených po 1.1.2001, ke zdaňovacím obdobím již vypořádaným, se podle novelizovaného znění § 20 neuvádí oprava vypořádání nároku na odpočet daně, a to ani při předložení dodatečných daňových přiznání ke zdaňovacím obdobím do 31.12.2000.

Dodatečné daňové přiznání, ke zdaňovacím obdobím do 31.12.2000, předkládá plátce po 1.1.2001 na tiskopisu, platném pro opravované zdaňovací období. Opravu vypořádání neprovádí.

Při opravě přijatých zdanitelných plnění, uplatněných v daňovém přiznání za zdaňovací období již vypořádaná se provádí krácení odpočtu daně posledním vypočteným koeficientem vypočteným za takto vypořádaná zdaňovací období.

III. Způsoby úpravy odpočtu daně podle § 22

1. Úpravu odpočtu daně podle § 22 lze provést pouze u přijatých zdanitelných plnění, u kterých bylo postupováno při uplatnění odpočtu daně podle § 19a odstavec 1 nebo 2. Bylo-li při uplatnění nároku na odpočet daně postupováno podle § 19a odstavec 3 nebo odstavec 4, tj. když je uplatněno krácení odpočtu daně, nelze v případě změny použití úpravu odpočtu daně provést.

2. Úprava odpočtu daně, se uplatní v daňovém přiznání ke zdaňovacímu období, ve kterém došlo ke změně použití. Nebyla-li uvedena úprava odpočtu daně v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém ke změně použití došlo, lze tak učinit předložením v dodatečného daňového přiznání ke zdaňovacímu období, ve kterém došlo ke změně použití. Dodatečně lze úpravu odpočtu daně uplatnit ve lhůtě pro předložení dodatečného daňového přiznání. Plátce je povinen vést záznamy o úpravě odpočtu daně. Vedení záznamů o změně použití, nebyla-li změna odpočtu daně z uvedeného důvodu provedena, není plátcovi uloženo, avšak lze vedení této evidence doporučit.

3. Byla-li úprava odpočtu daně uplatněna v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než ve kterém ke změně použití došlo, nelze podle současného znění § 40 zákona použít ustanovení o časovém posunu. Bude-li správcem daně opravena daňová povinnost za zdaňovací období, ve kterém měla být správně úprava odpočtu daně uvedena, bude správce daně postupovat podle zásad daňového řízení (§ 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů).

4. Úpravu odpočtu daně u téhož přijatého zdanitelného plnění, lze opakovaně uplatnit pouze v případě, že u tohoto přijatého zdanitelného plnění nebylo při uplatnění odpočtu daně nebo při následné úpravě odpočtu daně uplatněno zkrácení odpočtu daně podle § 20.

5. Při změně použití se za zůstatkovou cenu technického zhodnocení, pro účely úpravy odpočtu daně, považuje cena podle § 29 odstavec 2 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v případě, že bylo technického zhodnocení odpisováno odděleně. Bylo-li technické zhodnocení odpisováno jako součást nemovitosti, pak při změně použití této nemovitosti se počítá desetiletá lhůta, v níž platí povinnost provést úpravu odpočtu daně, od pořízení této nemovitosti, nikoliv od provedení technického zhodnocení.

6. Sazba daně, která vstoupí do výpočtu při úpravě odpočtu daně u technického zhodnocení bude brána podle sazby daně, která by se uplatnila při převodu majetku, jehož se technické zhodnocení týká.

7. U majetku, např. u stavby, při jejímž pořízení byly uplatněny obě sazby daně, jakož i plnění osvobozená od daně nebo nákupy od neplátců, u které dochází při změně použití k úpravě odpočtu daně se uplatní sazba daně, která by se uplatnila při převodu této stavby.

8. U přijatých zdanitelných plnění, např. u hmotného majetku, je cenou podle zákona o účetnictví cena pořizovací, kterou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, náklady s jeho pořízením související, nebo reprodukční pořizovací cena, kterou je cena za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Pro tento účel se upřednostňuje pořizovací cena. Reprodukční pořizovací cena se použije pouze v případě, že pořizovací cenu nelze stanovit.

9. Při ocenění zásob se vychází z pořizovací ceny, která by měla být cenou z příslušného daňového dokladu pro konkrétní dodávku, ale lze použít i jiné způsoby stanovení pořizovací ceny zjištěné v souladu s ustanoveními zákona ČNR č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

A. Úprava odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odstavec 1

Uplatnil-li plátce nárok na odpočet daně podle § 19a odst. 1 a přijatá zdanitelná plnění bude používat pro účely uvedené v § 19a odst. 2 nebo 3, provede úpravu odpočtu podle § 22 odstavců 1 až 3. Úpravu odpočtu daně provede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém ke změně použití došlo a v tomto zdaňovacím období mu vzniká daňová povinnost. Plátce při úpravě odpočtu daně postupuje tak, že u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odstavec 1 sníží uplatněný odpočet daně o vypočtenou částku, tj. uvede tuto částku záporně do příslušného řádku 301 až 305 (ve kterém byl tento odpočet naposledy uveden). Současně stejnou částku uvede kladně do příslušného řádku 321 až 325 nebo do řádku 331 až 335, který odpovídá změně použití tohoto přijatelného zdanitelného plnění.

Úpravu odpočtu daně podle tohoto odstavce provedou i plátcí, kteří se stali finanční institucí podle § 28 odstavec 5 zákona.

Jedná-li se o úpravu odpočtu pro účely uvedené v § 19a odst. 3, vypočítá plátce z této částky poměrnou část odpočtu daně podle § 20. Výpočet poměrné části odpočtu daně se

provede v řádku 360 daňového přiznání, spolu s ostatními přijatými zdanitelnými plněními uvedenými v této části daňového přiznání.

Částka, kterou plátce snižuje dříve uplatněný odpočet daně v té části daňového přiznání, ve které uvedl nárok na odpočet daně, se vypočítá jako součin zůstatkové ceny pořízeného hmotného a nehmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, kterým je § 29 odstavec 2 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a koeficientu, neuplynulo-li od jejich pořízení více než 5 let, a u nemovitostí více než 10 let.

Tato částka se vypočítá také jako součin ceny pořízených hmotných a nehmotných investic, zůstatkové ceny pořízeného drobného hmotného a nehmotného investičního majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu nebo ceny pořízených zásob zjištěné podle zvláštního právního předpisu a koeficientu, neuplynulo-li od jejich pořízení více než 5 let. Zvláštním předpisem je v tomto případě § 25 zákona ČNR č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Koeficient se v uvedených případech vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je výše sazby daně uplatněné při pořízení a ve jmenovateli číslo 100. Koeficient se zaokrouhlí podle § 46a odstavců 3 a 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a to na dvě desetinná místa. Hodnota koeficientu je podle sazby daně uplatněné při pořízení 0,05 nebo 0,22.

Obdobně plátce postupuje při provedení úpravy odpočtu daně v dodatečném daňovém přiznání.

B. Úprava odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odstavec 2

Nemohl-li uplatnit plátce nárok na odpočet daně podle § 19a odst. 2 a přijatá zdanitelná plnění bude používat pro účely uvedené v § 19a odst. 1 nebo 3, provede úpravu odpočtu podle § 22 odstavců 4 až 6. Úpravu odpočtu daně uvede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém ke změně použití došlo a v tomto zdaňovacím období vzniká plátcovi nárok na odpočet daně. V tomto případě provede plátce úpravu odpočtu daně tak, že u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odstavec 2 sníží částku uplatněnou v daňovém přiznání o vypočtenou částku, tj. uvede tuto částku záporně do příslušného řádku 321 až 325 (ve kterém byla naposledy v daňovém přiznání uvedena). Současně stejnou částku uvede kladně do příslušného řádku 301 až 305 nebo do řádku 331 až 335, který odpovídá změně použití tohoto přijatelného zdanitelného plnění.

Jedná-li se o úpravu odpočtu pro účely uvedené v § 19a odst. 3, vypočítá plátce z této částky poměrnou část odpočtu daně podle § 20. Výpočet poměrné části odpočtu daně se provede v řádku 360 daňového přiznání, spolu s ostatními přijatými zdanitelnými plněními uvedenými v této části daňového přiznání.

Částka, kterou plátce snižuje dříve uplatněnou výši daně v té části daňového přiznání ve které ji uvedl, se vypočítá jako součin zůstatkové ceny pořízeného hmotného a nehmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, kterým je § 29 odstavec 2 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a koeficientu, neuplynulo-li od jejich pořízení více než 5 let, a u nemovitostí více než 10 let.

Tuto částku vypočítá také jako součin ceny pořízených hmotných a nehmotných investic, zůstatkové ceny pořízeného drobného hmotného a nehmotného investičního majetku zjištěné

podle zvláštního právního předpisu nebo ceny pořízených zásob zjištěné podle zvláštního právního předpisu a koeficientu, neuplynulo-li od jejich pořízení více než 5 let. Zvláštním předpisem je v tomto případě § 25 zákona ČNR č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Koeficient se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je výše sazby daně uplatněné při pořízení a ve jmenovateli součet čísla 100 a příslušné výše sazby daně. Koeficient se zaokrouhlí podle § 46a odstavců 3 a 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a to na dvě desetinná místa. Hodnota koeficientu je podle sazby daně uplatněné při pořízení 0,05 nebo 0,18.

Obdobně plátce postupuje při provedení úpravy odpočtu daně v dodatečném daňovém přiznání.

C. Úprava odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 19a odstavec 3

Postupoval-li plátce při uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19a odstavec 3, tj., že přijatá zdanitelná plnění použil k dosažení obratu za jím uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v § 19a odstavci 1 i k dosažení příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění uvedená v odstavci 2 nebo nebylo-li jejich použití pro uvedené případy zřejmé a krátil-li nárok na odpočet daně podle § 20, neumožňuje zákon úpravu odpočtu daně provést. Z toho plyne, že následně nelze uplatnit odpočet daně v plné výši ani odpočet nulový. U těchto plnění se pak postupuje tak, že úprava odpočtu daně se již neprovádí i když dochází ke změně v použití.

Z toho vyplývá, že byla-li provedena úprava odpočtu podle § 22, a to i na základě změny použití pro účely stanovené v § 19a odstavec 3, nelze následně uplatnit odpočet daně v plné výši podle § 19a odstavec 1, ani odpočet daně nulový podle § 19a odstavec 2.

IV. Zrušení registrace

U přijatých zdanitelných plnění, u kterých plátce uplatnil odpočet daně v daňovém přiznání za zdaňovací období do 31.12.2000 včetně (při uplatnění odpočtu postupoval podle § 19), odvede daň při zrušení registrace metodou krácení odpočtu daně (postupuje tak podle dosavadních předpisů, podle čl. II bod 3 přechodných ustanovení k zákonu č. 17/2000 Sb). Daň uvede v části druhé daňového přiznání za poslední zdaňovací období do řádku 203, který je určen k uvedení odpočtu daně při změně režimu u přijatých plnění, u kterých je povinen krátit nárok na odpočet podle § 19a odstavec 3 nebo 4.

U přijatých zdanitelných plnění, u kterých plátce uplatnil odpočet daně v daňovém přiznání za zdaňovací období od 1.1.2001, přičemž postupoval při uplatnění odpočtu podle § 19a, uvede daň v části druhé daňového přiznání v členění, v jakém byl odpočet daně uplatněn, pokud nebyl správcem daně vyměřen jinak. Došlo-li ke změně použití, uvede daň v členění po poslední úpravě odpočtu daně, pokud nebylo správcem daně vyměřeno jinak.

U nákupů pořízených od osob, které nejsou plátcí daně, u kterých je plátce povinen odvést daň při zrušení registrace, uvede vypočtenou výši daně do součtu v řádku 210 v druhé části daňového přiznání, určené pro odpočet daně při změně režimu.

Vypořádání nároku na odpočet daně při zrušení registrace nebo ukončení podnikání, v období od 1.1.2001 do 31.12.2001, provede v souladu s čl. II bod 2 přechodných ustanovení k zákonu č. 17/2000 Sb., za období od 1.1.2001 do data uvedeného na rozhodnutí o zrušení registrace. Při zrušení registrace nebo ukončení podnikání po uplynutí tohoto přechodně upraveného období, provede vypořádání nároku na odpočet daně od 1.ledna roku předcházejícího do data uvedeného na rozhodnutí o zrušení registrace.

Ing. Ladislav Pitner v.r.
ředitel odboru nepřímých daní