

## Ministerstvo financí

Č.j. 181 – 101888/2001

Vyřizuje: Ing. Paikert

1.2290

V Praze dne 31. ledna 2002

### **Pokyn D- 227 o uplatňování DPH u osobních automobilů**

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 o DPH možné uplatňovat nárok na odpočet daně při nákupu některých druhů osobních automobilů kategorie M1 vyjmenovaných v tomto odstavci (vozidel požárnických, vozidel záchranných, 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 o DPH, údaj uvedený v technickém průkazu (TP) vozidla a pokud zápis chybí, je rozhodující vymezení kategorie podle zvláštního předpisu.

Po zrušení vyhlášky č. 102/1995 Sb., o schvalování technické způsobilosti a technických podmínkách provozu silničních vozidel na pozemních komunikacích je z hlediska procesního práva zvláštním právním předpisem zákon č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění zákona č. 307/1999 Sb., podle kterého Ministerstvo dopravy a spojů schvaluje vozidla.

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

**kategorie M1, druh - požárnické, - záchranné, - montážní, - sportovní, - technicky zásahové, - technicky vyprošťovací, - technické pomoci.**

Jak vyplývá:

1. z přechodných ustanovení § 29 vyhlášky Ministerstva dopravy a spojů č. 243/2001 Sb., o registraci vozidel, zůstávají nadále v platnosti technické průkazy vydané před účinností vyhlášky (17.7.2001),
2. z přechodných ustanovení § 28 vyhlášky Ministerstva dopravy a spojů č. 301/2001 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích,
3. z přechodných ustanovení § 89 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za

škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění zákona č. 307/1999 Sb.,

může být nárok na odpočet uplatněn i u osobních vozidel požárnických, záchranářských, montážních, sportovních, technicky zásahových a vyprošťovacích a technické pomoci, jejichž technická způsobilost byla schválena podle dříve platných, nyní již zrušených právních předpisů u 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.

Podle nových právních předpisů může být v případě druhu **montážní** výchozím vozidlem osobní automobil s uzavřenou karosérií se společným prostorem pro cestující a pro náklad (typu osobní kombi, kombi) v provedení s max. dvěma řadami sedadel. Vozidlo musí být vybaveno:

- posuvnou přepážkou za druhou řadou sedadel, která umožňuje posuv do prostoru vzniklého sklopením druhé řady sedadel a dočasné zvětšení prostoru pro přepravovaný náklad nebo speciální výbavu. Požadavky na technické parametry vlastní přepážky jsou shodné s požadavky kladenými na přepážku určenou pro skříňová vozidla kategorie N1,
- prostor pro náklad a speciální výbavu musí mít případná boční okna v tomto prostoru zajištěna proti snadnému poškození (pokud je okno pevně umístěno v karosérii postačuje bezpečnostní folie),
- prostor pro speciální výbavu musí mít vhodný počet úchytů pro připevnění následně doplněné speciální výbavy.

Nárok na odpočet daně může plátce uplatnit podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, pokud pořízené vozidlo zahrne do obchodního majetku a použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání pokud není podnikatelským subjektem. Tyto skutečnosti jsou posuzovány podle základních zásad daňového řízení ve smyslu § 2 zákona č. 337/92 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

## 2. Technické zhodnocení motorového vozidla

Za zdanitelné plnění se považuje také, ve smyslu § 7 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, 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 o DPH při jeho pořízení nelze uplatnit. Pojem technické zhodnocení není pro účely DPH speciálně vymezen, vychází se z jeho vymezení podle zákona o daních z příjmů.

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, 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) zákona o daních z příjmů.

V tomto případě je plátce povinen ve zdaňovacím období, ve kterém došlo ke schválení technické způsobilosti motorového vozidla vystavit doklad o použití a uplatnit daň na výstupu. Základem daně je podle § 14 odst. 18 zákona o DPH 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 o DPH 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 o DPH 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 o DPH 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 o DPH 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 všechny znaky podnikání.

Za zdanitelné plnění se ve smyslu § 7 odst. 2 písm. a) zákona o DPH považuje použití pohonných hmot, u kterých byl při pořízení uplatněn nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 9

zákona o DPH, 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 o DPH dnem jejich použití.

## **6. Použití soukromého vozidla pro služební účely**

Podle § 19 odst. 7 zákona o DPH 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, pokud si uplatnil náhrady za použití motorového vozidla podle zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění pozdějších předpisů, a to z toho důvodu, že tyto náhrady, jak základní (amortizace), tak za spotřebované pohonné hmoty, představují náhrady včetně DPH. Pokud si plátce náhrady podle zákona o cestovních náhradách neuplatňuje a motorové vozidlo, resp. PHM použije pro podnikání, resp. činnost vykazující znaky podnikání ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet při pořízení pohonných hmot uplatnit může.

## **7. Nárok na odpočet daně uplatňovaný k najatým nebo vypůjčeným motorovým vozidlům**

Z ustanovení § 19 odst. 11 zákona o DPH 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) zákona o DPH/, také podnájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu/.

V případě majetku užívaného na základě smlouvy o výpůjčce (§ 659 a následujících občanského zákoníku) nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění k tomuto majetku se vázících, plátce uplatňovat nemůže. Odpočty se ale týkají pouze tohoto majetku, tj. např. oprav, údržby apod., nikoli nákupu PHM, pokud plátce PHM použije pro podnikání, resp. činnost vykazující všechny znaky podnikání ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH.

## **8. Předváděcí vozidla**

Pokud je prodejce vlastníkem vozidla a to je pořízeno za účelem prodeje, zaúčtuje je jako zboží. Pokud se vlastník rozhodne užívat auto ve vlastní činnosti (k užívání vlastníkem, resp. právnickou osobou) je povinen přeúčtovat vozidlo ze zboží na dlouhodobý hmotný majetek za předpokladu přidělení standardní nebo zvláštní registrační značky. 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 ve smyslu § 7 odst. 2 písm. f) zákona o DPH. Základem daně je cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Tímto účelem je např. předváděcí jízda vozidla uskutečněná prodejcem.

Pokud plátce nakoupil osobní automobil za účelem dalšího prodeje a účtoval o jeho pořízení jako o zboží, může uplatnit podle § 19 odst. 5 zákona o DPH nárok na odpočet daně. Jestliže ale došlo ke změně účelu jeho použití a začal jej používat jako předváděcí vůz pro zákazníky, vzniká mu podle § 7 odst. 2 písm. f) zákona o DPH povinnost provést dodanění osobního automobilu. Základem daně je v tomto případě podle § 14 odst. 3 písm. f) cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Při následném prodeji tohoto osobního automobilu není splněna podmínka § 8 písm. e) zákona o DPH, protože u vozidla

byl uplatněn nárok na odpočet daně (následné dodanění na této skutečnosti nic nemění) a při prodeji vzniká prodejci povinnost uplatnit daň na výstupu ze sjednané ceny.

Prodej předváděcího vozidla, u kterého nebyl uplatněn nárok na odpočet daně, podle § 19 odst. 4 zákona o DPH je považován za prodej ojetého vozidla ( § 14 odst. 15 zákona o DPH), protože prvním majitelem a provozovatelem byl prodejce.

Tento pokyn nahrazuje pokyn D – 208 vydaný Ministerstvem financí 13. listopadu 2000 pod č. j. 181 – 8 202/2000.

Ing. Yvona Legierská v.r.  
náměstkyně ministra financí