

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

Odpočet DPH a odpisy majetku u osobních automobilů v r. 2024

V souvislosti s novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a novelou zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, které byly provedeny zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (konsolidační balíček), dochází od 1. 1. 2024 ke změnám v oblasti nároku na odpočet daně a způsobu uplatnění odpisů u tzv. vybraného osobního automobilu. Smyslem těchto změn je omezení výše nároku na odpočet daně a omezení výše daňových odpisů u této kategorie výrobků v případech, kdy je dlouhodobý majetek používán k ekonomické činnosti.

Úprava je konstruovaná ve formě stanovení **limitní výše částky DPH na vstupu 420 000 Kč** u přijatého zdanitelného plnění (vybraného osobního automobilu) a výše **limitní částky daňových odpisů 2 000 000,- Kč**.

V této souvislosti není podstatné, zda je vybraný osobní automobil nakoupen v tuzemsku, pořízen z jiného členského státu nebo dovezen ze třetí země.

Definice vybraného osobního automobilu je uvedena v novém ustanovení § 30g ZDP a je totožná i pro účely zákony o DPH (§ 72 odst. 9 zákona o DPH) – jedná se o vozidlo kategorie M1 dle pravidel EU.

Uvedená omezující ustanovení se **nevztahují na sanitní automobily, pohřební automobily nebo automobily používané k provozování silniční motorové dopravy** dle koncese.

Uvedená ustanovení se **nevztahují ani na poplatníka poskytujícího finanční leasing**.

Při uplatnění nároku na **odpočet DPH** je plátce oprávněn u vybraného osobního automobilu, který použije **výhradně pro účely** zakládající nárok na odpočet daně, k odpočtu daně na vstupu, její výše je však omezena limitní částkou 420 000 Kč.

Pokud vybraný osobní automobil plátce používá jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v částečné výši postupem podle § 75 nebo § 76 zákona o DPH, pokud tento zákon nestanoví jinak. Limitní částka 420 000 Kč se v takovém případě odpovídajícím způsobem krátí.

Příklad:

Při zakoupení vozidla v hodnotě 2 500 000,- Kč a DPH 525 000,- Kč, které je používáno pouze pro ekonomickou činnost plátce, uplatní se odpočet DPH pouze ve výši 420 000,- Kč.

Při použití téhož vozidla poplatníkem i pro jiné účely (nezakládající nárok na odpočet DPH) a stanovení poměrného koeficientu pro ekonomickou činnost ve výši 60%, uplatní se odpočet DPH pouze 252 000,- Kč (60% z 400 000,- Kč).

Pro úplnost uvádíme, že **neuplatněná částka nároku** na odpočet DPH se stává součástí **vstupní ceny pořizovaného osobního automobilu**.

V případě, kdy je z důvodu aplikace nové právní úpravy § 72 odst. 3 a 4 zákona o DPH uplatňován nárok na odpočet daně nižší, než je výše daně uvedená na daňovém dokladu, bude v **daňovém přiznání k DPH** v části IV Nárok na odpočet daně daňového přiznání uveden dle Informace GFŘ ze dne 18.1.2024:

- **základ daně v plné výši**, tj. ve výši uvedené na daňovém dokladu (bez limitu)
- **odpočet daně** (sloupce v plné výši i krácený odpočet) **maximálně ve výši limitu** částky DPH na vstupu.

V případě **poměrného nároku** na odpočet daně podle § 75 zákona o DPH bude uvedena v daňovém přiznání **poměrná výše základu daně** a k tomu **příslušný odpočet daně**.

Shodným způsobem bude přijaté zdanitelné plnění vykázané i v rámci části B.2 kontrolního hlášení.

V případě provádění technického zhodnocení uvedeného vozidla se **limitní částka DPH** na vstupu uplatní i u **technického zhodnocení** vybraného osobního automobilu.

Součet daně na vstupu při pořízení vybraného osobního automobilu a daně na vstupu u technického (případně technických) zhodnocení na tomto automobilu provedených **nesmí pro účely uplatnění nároku na odpočet daně překročit částku 420 000 Kč**.

Uvedená omezení nároku na odpočet DPH se však **nevztahují na** pořízení vybraného osobního automobilu, který **není pořizován jako dlouhodobý majetek**. Může se jednat o pořízení zboží za účelem dalšího prodeje.

V daném případě plátce při stanovení daně na vstupu postupuje i nadále v souladu s ustanovením § 72 odst. 2 zákona o DPH.

Pokud však plátce vybraný osobní automobil, který nebyl původně pořízen jako dlouhodobý majetek, **zahrne následně** do dlouhodobého majetku, je v souladu s ustanovením nového § 77a zákona o DPH v případě, kdy při pořízení tohoto automobilu částka daně na vstupu překročila 420 000 Kč, **povinen snížit uplatněný odpočet daně o část odpočtu daně převyšující odpočet daně, na který by měl nárok, pokud by byl tento automobil pořizován jako dlouhodobý majetek**.

Nová úprava spočívající ve stanovení limitní výše částky daně na vstupu u pořízení vybraného osobního automobilu, se vztahuje i na osobní automobily pořízené formou tzv. **finančního leasing** (ve smyslu § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH).

Za dlouhodobý majetek uživatele se považuje hmotný **majetek přenechaný k užití na základě smlouvy**, pokud je ujednáno a ke dni uzavření této smlouvy je zřejmé, že **vlastnické právo k užívanému majetku bude za obvyklých okolností převedeno na jeho uživatele**.

V případě finančního leasingu k **omezení výše daně na vstupu dochází u leasingového nájemce (uživatele)**, pro kterého je vybraný osobní automobil pro účely zákona o DPH dlouhodobým majetkem. Leasingová společnost tak nemá při pořízení vybraného osobního automobilu pro účely finančního leasingu omezení daně na vstupu, a tedy má nárok na odpočet daně bez omezení.

Jiný postup je však uplatňován u tzv. **operativního leasingu** – v tomto případě leasingová společnost pořizuje vybraný osobní automobil – předmět leasingu jako svůj dlouhodobý majetek. Operativní leasing se pro účely zákona o DPH považuje za poskytnutí služby – nájem movité věci.

Při pořízení tohoto majetku se na leasingovou společnost vztahuje úprava spočívající ve stanovení limitní výše částky daně na vstupu ve výši 420 000 Kč.

Při poskytnutí vybraného osobního automobilu nájemci se jedná o poskytnutí služby, kde výše daně na vstupu u nájemce již není omezena.

V případě následného prodeje vybraného osobního automobilu, u kterého byla uplatněna uvedená omezení z hlediska nároku na odpočet DPH při jeho pořízení, nemá tato skutečnost žádný vliv na výši DPH na výstupu při jeho prodeji. V tomto případě je základ DPH dle ustanovení § 36 zákona o DPH vše, co jako úplatu prodávající obdržel nebo má obdržet.

Prodej osobního automobilu, který byl pro prodávajícího vybraným osobním automobilem a byl využíván pouze pro zdanitelná plnění, **není případem, kdy plátce provádí úpravu odpočtu daně dle § 78 až § 78e zákona o DPH**, neboť v daném případě **nejde o změnu rozsahu použití dlouhodobého majetku** pro účely, které zakládají možnost navýšit původní daň na vstupu.

Nelze tedy dodatečně uplatnit nárok na odpočet daně nad částku 420.000 Kč uvedenou na přijatém daňovém dokladu.

Při výpočtu hodnoty **daňových odpisů** vybraného osobního automobilu je nutno vycházet ze skutečnosti, že limitace částkou 2 000 000,- Kč se netýká vstupní ceny, ale částky daňových odpisů. ZDP v novém ustanovení § 39e odst. 1 stanoví, že do výdajů k zajištění zdanitelných příjmů se zahrne pouze **poměrná část odpisů**, vypočítaná podle poměru částky omezení výdajů a úhrnu výdajů vynaložených na pořízení vybraného osobního automobilu M1.

Příklad:

*Při použití údajů z příkladu uvedeného u DPH (hodnota vozidla 2 500 000,- Kč, DPH 525 000,- Kč), bude činit pořizovací cena **2 605 000,- Kč** (2 500 000 + 105 000 nadlimitní DPH).*

Poměr limitní částky (2 000 000) a pořizovací ceny (2 605 000) činí 0,7678.

Při použití rovnoměrných odpisů bude daňový odpis v 1. roce používání (11%) vypočtený takto:

$$(2\,605\,000 : 100 \times 11) \times 0,7678 = 220\,013$$

Při použití zrychlených odpisů bude daňový odpis v 1. roce používání (koef. 5) vypočtený takto:

$$(2\,605\,000 : 5) \times 0,7678 = 400\,024$$

V dalších letech pak budou vypočteny daňové odpisy obdobným způsobem, přičemž za dobu 5ti let odpisování bude uplatněna hodnota daňových odpisů pouze ve výši 2 000 000,- Kč.

Obdobně jako v zákoně o DPH z hlediska nároku na odpočet DPH, **platí limitní hodnota daňových odpisů** i pro případné odpisy následného technického zhodnocení tohoto odpisovaného vybraného osobního automobilu.

Propočet daňových odpisů musí být uplatněn i v případě, že uvedené vozidlo je předmětem spoluvlastnictví dvou nebo více osob. V tomto případě se limitní výše daňových odpisů stanoví z celkové limitní hodnoty a procentní hodnoty spoluvlastnického podílu.

Příklad:

Pokud by předmětné vozidlo bylo ve spoluvlastnictví 2 osob a každý vlastnil 50% podíl, potom pro každého spoluvlastníka činí limitní hodnota daňových odpisů 1 000 000,- Kč (50% z 2 mil. Kč).

Při pořizování vybraného osobního automobilu M1 na **finanční leasing** může být daňovým výdajem pouze částka 2 000 000,- Kč a to **ve formě poměrné výši podle poměru 2.000.000 Kč a úhrnu úplat za celou dobu finančního leasingu**. Z tohoto důvodu je nutno stanovit poměr u všech splátek a postupně uplatňovat jako daňový výdaj jen jejich část.

Nelze uplatňovat daňově celé splátky až do nakumulované výše 2.000.000 Kč a pak přestat uplatňovat daňové výdaje.

Propočtená částka daňových nákladů souvisejících s pořizování vybraného osobního automobilu formou finančního leasingu **bude tedy vždy uplatněna za celou dobu finančního leasingu rovnoměrně až do maximální výše 2 mil. Kč**.

V případě **prodeje vybraného osobního automobilu** se **daňová zůstatková cena** vypočte ze vstupní ceny, která bude snížena o hodnotu odpisů vypočtených pro účely daňových odpisů standardním způsobem (rovnoměrné nebo zrychlené odpisy dle § 31 nebo 32 ZDP), tj. bez jejich poměrného krácení.

V této souvislosti upozorňujeme na **zvláštní úpravu pro stanovení zůstatkové ceny pro jiné účely než pro odpisování**. Tato zvláštní úprava stanoví, že daňová zůstatková cena pro jiné účely než odpisování se stanoví tak, **jako by toto vozidlo bylo odepisováno bez přerušování po minimální dobu odepisování způsobem, jaký si společnost zvolila**. A pokud u vozidla nebyly odpisy vůbec stanovovány, ačkoliv mohly být, pak se pro výpočet daňové zůstatkové ceny využije rovnoměrné odepisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odepisování (nový [§ 30g odst. 3 ZDP](#)). Toto je zásadní zejména ve dvou případech, a to:

- v případě přerušování uplatňování daňových odpisů
- při uplatnění nižší odpisů než maximálně stanovených dle ZDP

V takových případech je **zavedena fikce** pro výpočet daňové zůstatkové ceny v případě vyřazení majetku. **Výpočet bude proveden tak, jako by k přerušování odpisů nedošlo a pokud odepisování ani nebylo zahájeno, pak se vypočte daňová zůstatková cena, jako by byly uplatněny rovnoměrné odpisy bez zvýšení odpisu v prvním roce odepisování**.

Obdobně to pak platí v případě, kdy byly uplatněny rovnoměrné odpisy v nižší výši a daňová zůstatková cena bude spočtena jako by byly uplatněny v maximální možné výši.

Výše uvedené tedy znamená, že o **neuplatněné odpisy (v jejich poměrné výši) z důvodu přerušení odepisování či z důvodu neuplatnění maximální výše rovnoměrných odpisů, by společnost přišla definitivně a nemohla by je uplatnit v daňové zůstatkové ceně při vyřazení automobilu, např. při jeho prodeji.**

Důvodem zavedení této úpravy je právě zabránění situacím, kdy by u vybraných osobních automobilů byly přerušeny daňové odpisy či uplatněny rovnoměrné odpisy v nižší než maximální výši a v okamžiku jejich prodeje byla do nákladů promítnuta vysoká daňová zůstatková cena.

Na základě výše uvedených změn ZDP lze doporučit, aby u vybraných osobních automobilů („nadlimitních“) nebyly daňové odpisy přerušovány a rovnoměrné odpisy byly uplatňovány v jejich maximální výši dle [ZDP](#).

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 23.1.2024