



**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR00205524  
ESS

**Sekce metodiky daní**

Č. j.: 2032/24/7100-30116-010207

## **Informace GFR k uplatňování DPH u vybraného osobního automobilu od 1. 1. 2024**

### **1. Úvod**

V souvislosti s novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, dochází od 1. 1. 2024 ke změnám v oblasti nároku na odpočet daně u tzv. vybraného osobního automobilu. Smyslem těchto změn je omezení výše nároku na odpočet daně u této kategorie výrobků v případech, kdy je dlouhodobým majetkem plátce<sup>1</sup>. Navrhovaná úprava je konstruovaná ve formě stanovení **limitní výše částky daně na vstupu 420 000 Kč** u přijatého zdanitelného plnění (vybraného osobního automobilu). V této souvislosti není podstatné, zda je vybraný osobní automobil nakoupen v tuzemsku, pořízen z jiného členského státu nebo dovezen ze třetí země.

### **2. Vybraný osobní automobil**

Vybraným osobním automobilem se nově v souladu s ustanovením § 72 odst. 9 zákona o DPH rozumí vozidlo kategorie M1 vymezené odkazem na definici vozidla kategorie M1 v přímo použitelném předpisu Evropské unie, kterým je nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2018/858 ze dne 30. května 2018 o schvalování motorových vozidel a jejich přípojných vozidel<sup>2</sup>. Podle článku 4 odst. 1 písm. a) bodu i) tohoto nařízení do této kategorie spadají motorová vozidla s nejvýše osmi místy k sezení kromě místa k sezení řidiče a bez prostoru pro stojící cestující, bez ohledu na to, zda je počet míst k sezení omezen na místo k sezení řidiče.

Uvedené vymezení vybraného osobního automobilu se nevztahuje na vozidla kategorie M1, která jsou dle svého určení sanitním nebo pohřebním automobilem, a ani na vozidla kategorie M1, která jsou pořízena a používána za účelem provozování silniční motorové dopravy na základě koncese (např. vozidla určená k provozování taxislužby, rozvozu zboží apod.).

### **3. Nárok na odpočet daně při pořízení vybraného osobního automobilu**

Podle ustanovení § 72 odst. 3 písm. a) zákona o DPH se u pořízení vybraného osobního automobilu jako dlouhodobého majetku pro účely daně z přidané hodnoty za částku daně

<sup>1</sup> § 4 odst. 4 písm. d) a e) zákona o DPH

<sup>2</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2018/858 ze dne 30. května 2018 o schvalování motorových vozidel a jejich přípojných vozidel, jakož i systémů, konstrukčních částí a samostatných technických celků určených pro tato vozidla a o dozoru nad trhem s nimi, o změně nařízení (ES) č. 715/2007 a č. 595/2009 a o zrušení směrnice 2007/46/ES, ve znění pozdějších předpisů.

na vstupu považuje maximálně **částka 420 000 Kč**, pokud je základem daně hodnota 2 000 000 Kč a vyšší.

Plátce je tedy 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.

Limitní částka daně na vstupu maximálně ve výši 420 000 Kč se také obdobně použije při úpravě odpočtu daně dle § 78 zákona o DPH a při nároku na odpočet daně při registraci a zrušení registrace dle § 79 a následujících zákona o DPH.

#### Příklad 1 – plný nárok na odpočet daně

Plátce zakoupil vybraný osobní automobil v hodnotě 4 500 000 Kč + DPH ve výši 945 000 Kč. Tento automobil se stal dlouhodobým majetkem plátce, který jej bude využívat výhradně pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně.

Daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění (osobního automobilu) je limitována částkou 420 000 Kč. Nárok na odpočet daně má v daném případě plátce tedy pouze ve výši 420 000 Kč a nikoli ve výši 945 000 Kč, která je uvedena na daňovém dokladu.

#### Příklad 2 – nárok na odpočet daně v poměrné výši

Plátce zakoupil vybraný osobní automobil v hodnotě 3 000 000 Kč + DPH ve výši 630 000 Kč. Tento automobil se stal dlouhodobým majetkem plátce, který jej bude využívat jak pro účely svých uskutečněných plnění, tak i pro jiné účely, u kterých nemá nárok na odpočet daně. Poměrný koeficient dle 75 odst. 3 zákona o DPH stanovil plátce ve výši 40 %.

Pro účely stanovení částečné výše odpočtu daně plátce vychází z limitní částky daně na vstupu 420 000 Kč, přičemž tuto částku zkrátí příslušným poměrným koeficientem. Nárok na odpočet daně má v daném případě plátce tedy ve výši 168 000 Kč (součin částky 420 000 Kč a poměrného koeficientu 0,4).

### **4. Nárok na odpočet daně u technického zhodnocení**

V souladu s ustanovením § 72 odst. 4 zákona o DPH se limitní částka daně 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.

#### Příklad aplikace § 72 odst. 4 zákona o DPH

*Základní východiska dále uváděných variant – plátce pořídil vybraný osobní automobil, který se stal jeho dlouhodobým majetkem a je využíván výhradně pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně.*

#### Varianta postupu dle § 72 odst. 4 písm. a)

Plátce zakoupí 15. 1. 2024 vybraný osobní automobil v hodnotě 2 000 000 Kč + DPH ve výši 420 000 Kč. Při zakoupení uplatnil nárok na odpočet daně v částce 420 000 Kč. Na tomto osobním automobilu bude v roce 2025 provedeno technické zhodnocení v hodnotě

400 000 Kč + DPH ve výši 84 000 Kč. Plátce si u daného technického zhodnocení neuplatní žádný nárok na odpočet daně, protože uplatněním daně na vstupu při zakoupení vybraného osobního automobilu v částce 420 000 Kč již bylo dosaženo limitní částky daně na vstupu, kterou lze při pořízení vybraného osobního automobilu a u jeho všech provedených následných technických zhodnocení uplatnit.

Varianta postupu dle § 72 odst. 4 písm. b)

Plátce zakoupí 15. 1. 2024 vybraný osobní automobil v hodnotě 1 000 000 Kč + DPH ve výši 210 000 Kč. Při zakoupení uplatnil nárok na odpočet daně v částce 210 000 Kč (ve výši daně uvedené na dokladu). V roce 2025 bude provedeno technické zhodnocení v hodnotě 400 000 Kč + DPH ve výši 84 000 Kč. U daného technického zhodnocení může plátce uplatnit nárok na odpočet daně v částce 84 000 Kč (ve výši daně uvedené na dokladu), protože součet částky daně na vstupu při zakoupení vybraného osobního automobilu a daně na vstupu u technického zhodnocení provedeného v roce 2025 nepřesáhne limitní částku 420 000 Kč (210 000 Kč + 84 000 Kč = 294 000 Kč). V roce 2026 bude provedeno druhé technické zhodnocení v hodnotě 500 000 Kč + DPH ve výši 105 000 Kč. I u tohoto technického zhodnocení může plátce uplatnit nárok na odpočet daně v částce, která je uvedena na dokladu, protože součet daně na vstupu při zakoupení vybraného osobního automobilu a daně na vstupu u všech provedených technických zhodnocení dosud nepřesáhl limitní částku 420 000 Kč (210 000 Kč + 84 000 Kč + 105 000 Kč = 399 000 Kč). U případně dalších provedených technických zhodnocení bude možno uplatnit nárok na odpočet daně maximálně ve výši 21 000 Kč (tj. zbývající částku do limitu 420 000 Kč).

Varianta postupu dle § 72 odst. 4 písm. c)

Plátce zakoupí 15. 1. 2024 vybraný osobní automobil v hodnotě 1 500 000 Kč + DPH ve výši 315 000 Kč. Při zakoupení uplatnil nárok na odpočet daně v částce 315 000 Kč (ve výši daně uvedené na dokladu). V roce 2025 bude provedeno technické zhodnocení v hodnotě 700 000 Kč + DPH ve výši 147 000 Kč DPH. U tohoto technického zhodnocení může plátce uplatnit nárok na odpočet daně pouze v částce 105 000 Kč, protože součet daně na vstupu při zakoupení vybraného osobního automobilu a daně na vstupu u provedeného technického zhodnocení přesáhl limitní částku 420 000 Kč (315 000 Kč + 147 000 Kč = 462 000 Kč). U případně provedených dalších technických zhodnocení již nebude mít možnost uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, jelikož limitní částka daně na vstupu již byla překročena při prvním technickém zhodnocení.

## **5. Pořízení vybraného osobního automobilu, který není dlouhodobým majetkem**

Novelou zákona zavedené omezení daně na vstupu se nevztahuje na pořízení vybraného osobního automobilu, který není pořizován jako dlouhodobý majetek. 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.

Snížení nároku na odpočet provede plátce v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se stal tento vybraný osobní automobil součástí jeho dlouhodobého majetku.

## 6. Finanční a operativní leasing

Nová úprava spočívající ve stanovení limitní výše částky daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění (vybraného osobního automobilu) se vztahuje i na osobní automobily pořízené formou tzv. finančního leasingu. Finančním leasingem se pro účely zákona o DPH rozumí dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH.

V souladu s § 4 odst. 4 písm. d) bod 1. zákona o DPH se za **dlouhodobý majetek uživatele** 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. Z daného ustanovení lze dovodit, že z pohledu zákona o DPH je předmět finančního leasingu považován za dlouhodobý majetek pouze u jednoho z účastníků transakce, a to u nájemce (uživatele). To znamená, že 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 nemá při pořízení vybraného osobního automobilu – předmětu leasingu, kdy je při uzavření leasingové smlouvy zřejmé, že půjde o dodání zboží dle § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH – omezení daně na vstupu, a tedy má nárok na odpočet daně.

Odlišná situace je u operativního leasingu, kdy leasingová společnost pořizuje vybraný osobní automobil – předmět leasingu jako svůj dlouhodobý majetek. Operativním leasingem se pro účely zákona o DPH rozumí poskytnutí služby (nájem movité věci) ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. 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 není již omezena.

## 7. Přechodná ustanovení

V souladu s bodem 2 přechodných ustanovení se výše uvedená ustanovení zákona o DPH týkající se vybraného osobního automobilu a omezení výše daně na vstupu při jeho pořízení použijí ode dne nabytí účinnosti předmětné novely zákona, pokud první okamžik vzniku nároku na odpočet daně, tedy okamžik, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost danou daň přiznat, nastane ode dne nabytí účinnosti této novely.

Jedná se tedy zejména o okamžik povinnosti přiznat daň při dodání zboží nebo povinnosti přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění (zálohy). Pokud tedy např. povinnost přiznat daň z přijaté úplaty (zálohy) na pořízení vybraného osobního automobilu vznikla před 1. 1. 2024, nebude při jeho pořízení po 1. 1. 2024 omezena částka daně na vstupu. Toto se netýká přijaté úplaty (zálohy) na pořízení automobilu z jiného členského státu nebo na dovoz automobilu ze třetí země, protože v případě této úplaty nevzniká povinnost přiznat daň. Ta vzniká až okamžikem vymezeným v § 23 zákona o DPH (dovozem zboží) nebo § 25 zákona o DPH (pořízením zboží z jiného členského státu).

Záloha v minimální výši, které neodpovídá v praxi běžně uplatňované výši zálohy u příslušného vybraného osobního automobilu při standardních obchodních vztazích, by mohla být považována buď za určitou formu poplatku nebo za snahu získání daňové výhody<sup>3</sup>. Taková záloha by pak nezakládala první okamžik vzniku nároku na odpočet daně uvedený v bodu 2 přechodných ustanovení.

---

<sup>3</sup> Zásada zákazu zneužití práva, jež se vztahuje na oblast DPH, tudíž zapovídá výhradně čistě vykonstruovaná plnění postrádající hospodářskou podstatu, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by odporovalo cílům směrnice o DPH (viz rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, bod 26, a ze dne 27. října 2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, bod 51, jakož i usnesení ze dne 9. ledna 2023, A. T. S. 2003, C-289/22, EU:C:2023:26, bod 41).

Omezení výše daně na vstupu u technického zhodnocení se v souladu s přechodnými ustanoveními vztahuje na technická zhodnocení provedená na vybraných osobních automobilech, které byly pořízeny po 1. 1. 2024. Pokud vznikla u vybraného osobního automobilu povinnost přiznat daň při jeho pořízení nebo z přijaté úplaty (zálohy) do 31. 12. 2023, pak se na technická zhodnocení na něm provedená po 1. 1. 2024 vztahují pravidla platná přede dnem nabytí účinností této novely.

## 8. Vykázání v daňovém přiznání a kontrolním hlášení

Protože v případě pořízení vybraného osobního automobilu dochází k omezení výše daně na vstupu pro uplatnění odpočtu daně, je nezbytné toto promítnout i v rámci daňového přiznání a kontrolního hlášení.

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 části IV Nárok na odpočet daně daňového přiznání uveden:

- 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 daně 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 vykázáno i v rámci části B.2 kontrolního hlášení.

V případě, kdy je plátce povinen snížit původně uplatněný odpočet daně dle § 77a zákona o DPH (viz bod 5), bude částka korekce (se záporným znaménkem) vykázána na ř. 45 daňového přiznání. Tento řádek nevstupuje do kontrolního hlášení.

### Příklad uvedení v daňovém přiznání

#### Příklad 1 – plný nárok na odpočet daně

Plátce zakoupil vybraný osobní automobil jako dlouhodobý majetek v ceně 10 000 000 Kč (základ daně) + 2 100 000 Kč (daň). V daňovém přiznání bude na řádku 40 ve sloupci „Základ daně“ vykázána částka 10 000 000 a ve sloupci „V plné výši“ 420 000 Kč. Stejně částky budou vykázány i na řádku 47 daňového přiznání.

#### Příklad 2 – nárok na odpočet daně v poměrné výši

Plátce zakoupil vybraný osobní automobil jako dlouhodobý majetek v ceně 3 000 000 Kč (základ daně) + 630 000 Kč (daň). Nárok na odpočet daně má pouze v poměrné výši 40 %, tj. v částce 168 000 Kč. V daňovém přiznání bude na řádku 40 ve sloupci „Základ daně“ vykázána částka 1 200 000 Kč a ve sloupci „V plné výši“ 168 000 Kč. Shodně bude vykázáno i na řádku 47 daňového přiznání.

Informace jsou rovněž uvedeny v pokynech pro vyplnění výše uvedených formulářů, které byly zveřejněny ve vyhlášce č. 368/2023 Sb., kterou se mění vyhlášky o formulářových podáních při správě daní pro rok 2024.

## 9. Prodej vybraného osobního automobilu

Nová úprava spočívající ve stanovení limitní výše částky daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění (vybraného osobního automobilu) nemá vliv na výši daně na výstupu při jeho prodeji. Základem daně je ve smyslu § 36 zákona o DPH i v tomto případě vše, co jako úplatu plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění (osobní automobil).

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

Ing. Radek Novotný  
ředitel sekce