

Ministerstvo financí  
České republiky  
Č.j. 181/ 74 392/1993  
Vyřizuje: Ing. Benda

V Praze dne 30. prosince 1993

**Pokyn č. D - 62**

**o vypořádání odpočtu daně z přidané hodnoty  
a návaznosti na metodiku účetnictví a přímé daně**

Při uplatňování odpočtu daně z přidané hodnoty se vychází z ustanovení hlavy VI části druhé zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen "zákon"). V tomto metodickém pokynu jsou vymezeny zejména návaznosti na uplatňování přímých daní, metodiku účetnictví a otázky vypořádání zkráceného nároku na odpočet daně za celý kalendářní rok.

Plátcům daně z přidané hodnoty je stanovena § 11 zákona v návaznosti na § 39 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, povinnost vést záznamy, ve kterých jsou uvedeny údaje rozhodné pro stanovení daně. Pro daň z přidané hodnoty je při jejím účtování rozhodující, že je založena na průběžném zdaňování rozdílů mezi cenami přijatých zdanitelných plnění na vstupu a uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu. Daň z přidané hodnoty není obecně pro plátce součástí ocenění majetku zachycovaného v účetnictví, což prakticky znamená, že nakoupený majetek a služby jsou v účetnictví vedeny v cenách bez daně. S výjimkou případů, kdy nelze uplatnit nárok na odpočet daně např. nákup osobních automobilů vratných lahví ze skla nebo v případě, že plátce nárok na odpočet daně neuplatnil. V tomto případě se daň zaplacená na vstupu stává součástí ocenění majetku nebo vstupuje v případě služeb do provozních nákladů.

V soustavě podvojného účetnictví se daň z přidané hodnoty účtuje jako zúčtovací vztah ve třetí účtové třídě na syntetickém účtě 343 - Daň z přidané hodnoty podle daňových dokladů. V následující části metodického pokynu jsou upřesněny některé

návaznosti uplatňování zákona o dani z přidané hodnoty na daň z příjmu a metodiku účetnictví zejména z hlediska odpočtu daně.

1) Daň z obrátu, kterou byl povinen podle § 50 odst. 4 zákona odvést plátce daně z obrátu, který se k 1. lednu 1993 nezaregistroval jako plátce daně z přidané hodnoty se považuje za náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Daň z obrátu nezvyšuje pořizovací cenu zásob. U odpisovaného majetku je možno zvýšit vstupní cenu způsobem stanoveným v příloze č. 1 tohoto pokynu, za předpokladu, že nebude jednorázově zahrnuta jako náklad (výdaj).

2) Daň z obrátu, kterou si plátce daně z přidané hodnoty podle § 51 a § 52 zákona, uplatňoval v rámci odpočtu daně v daňovém přiznání, podaném za první zdaňovací období po 1. lednu 1993, se z hlediska stanovení základu daně z příjmu považuje za výnos (příjem). Daň nesnižuje pořizovací cenu zásob. U odpisovaného majetku je možno v tomto případě snížit vstupní cenu způsobem stanoveným v příloze č. 2 tohoto pokynu.

3) Příslušenství daně z obrátu se neuznává jako náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

4) V případě zrušení registrace je podle § 5 odst. 6 zákona plátce povinen odvést daň ze zůstatkové ceny investičního majetku ve smyslu § 29 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů a z pořizovací ceny zásob, u nichž uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty, případně daně z obrátu nebo dovozní daně, a to k datu zrušení registrace. Tuto daň uvadí do řádku 2 daňového přiznání za poslední zdaňovací období před datem zrušení registrace, a to se záporným znaménkem. Tato daň je z hlediska stanovení základu daně z příjmu považována za náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Daň nezvyšuje pořizovací cenu zásob.

U odpisovaného majetku je možno zvýšit vstupní cenu způsobem stanoveným v příloze č. 1 tohoto pokynu, za předpokladu, že nebude jednorázově zahrnuta jako náklad (výdaj) .

5) V případě nové registrace osoby podléhající dani za plátce daně má podle § 5 odst. 7 zákona tato osoba možnost uplatnit nárok na odpočet daně zaplacené nebo zaúčtované na vstupu, a to podle zůstatkové ceny investičního majetku ve smyslu § 29 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů a pořizovací ceny zásob k datu účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci za podmínek stanovených tímto odstavcem § 5 zákona. Tuto daň uvadí do řádku 2 daňového přiznání za první zdaňovací období po datu účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci, a to s kladným znaménkem. Tato daň je z hlediska stanovení základu daně z příjmu považována za výnos (příjem). Daň nesnižuje pořizovací cenu zásob. U odpisovaného majetku je možno v tomto případě snížit vstupní cenu způsobem stanoveným v příloze č. 2 tohoto pokynu.

6) Součástí vstupní ceny majetku odpisovaného pro účely stanovení základu daně z příjmu a součástí pořizovací ceny zásob je i daň z přidané hodnoty

- a) u osoby, která není plátcem daně z přidané hodnoty,
- b) u plátce daně z přidané hodnoty, který neuplatnil nárok na odpočet daně podle § 19 nebo § 20 zákona,
- c) u osobních automobilů a vratných lahví ze skla, při jejichž pořízení nemá ani plátce daně z přidané hodnoty podle § 19 odst. 4 nárok na odpočet daně.

Na inventární kartě investičního majetku nebo sestav je nahrazujících musí být uvedeno, zda vstupní cena jako základ pro odpisování je v úrovni bez daně nebo včetně daně z přidané hodnoty způsobem stanoveným v postupech účtování pro jednotlivé typy účetních jednotek. Zvolený základ nelze během doby odpisování změnit s výjimkou zrušení registrace plátce daně. Pokud plátce, který si neuplatnil nárok na odpočet daně, prodává majetek, je povinen uplatnit daň na výstupu podle příslušných ustanovení zákona. Tento postup se za podmínek stanovených

v § 19 odst. 6 a § 49 odst. 2 netýká osobních automobilů a vratných lahví ze skla.

7) Část daně z přidané hodnoty, kterou nemůže plátce uplatnit jako odpočet daně podle § 20 zákona v příslušném zdaňovacím období, případně celá částka daně, pokud nemá plátce nárok na odpočet daně podle § 20 odst. 2 je považována za náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

8) Plátce, který alespoň v jednom zdaňovacím období v průběhu kalendářního roku prováděl zkracování nároku na odpočet daně podle § 20 odst. 1 zákona, je povinen podle § 20 odst. 4 vypořádat odpočet daně za celý kalendářní rok, a to v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období v kalendářním roce, popřípadě v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období před zrušením registrace. Do řádku 41 daňového přiznání se v tomto případě uvádí rozdíl mezi uplatněným odpočtem daně za celý kalendářní rok nebo jeho část v případě zrušení registrace, a to z jednotlivých daňových přiznání z řádku 12 do 31. 7. 1993 a řádku 20 a 21 od 1. 8. 1993 a mezi vypočteným nárokem na odpočet daně z údaje za celý kalendářní rok nebo jeho část v případě zrušení registrace. Pokud uplatněný odpočet daně z jednotlivých daňových přiznání převyšuje nárok vypočtený za celý kalendářní rok nebo jeho část, snižuje vypočtený rozdíl nárok na odpočet daně a do řádku 41 se uvede se záporným znaménkem. V opačném případě se uvádí se znaménkem kladným.

Osvobozená plnění (např. osvobozený pronájem nemovitostí), která se do 31. července 1993 podle zákona č. 588/1992 Sb. nezapočítávala do součtu jmenovatele koeficientu, kterým se zkracuje nárok na odpočet daně se i při výpočtu nároku na odpočet daně za celý kalendářní rok neuvádějí za období leden až červenec do jmenovatele tohoto koeficientu. Od platnosti zákona č. 196/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 588/1992 Sb., tedy od 1. srpna 1993, se do jmenovatele koeficientu i při

výpočtu nároku na odpočet daně za celý kalendářní rok uvádějí

Osvobozená plnění (např. osvobozený převod staveb nebo osvobozený prodej poštovních cenin a kolků), která se do 31. července 1993 podle zákona č. 588/1992 Sb. započítávala do součtu jmenovatele koeficientu, kterým se zkracuje nárok na odpočet daně se i při výpočtu nároku na odpočet daně za celý kalendářní rok uvádějí za období leden až červenec do jmenovatele tohoto koeficientu. Od platnosti zákona č. 196/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 588/1992 Sb., tedy od 1. srpna 1993, se do jmenovatele koeficientu i při výpočtu nároku na odpočet daně za celý kalendářní rok neuvádějí

Pokud uplatněný odpočet daně z jednotlivých daňových přiznání převyšuje nárok vypočtený za celý kalendářní rok nebo jeho část zaúčtuje se tento rozdíl na vrub nákladů, které se považují za náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Pokud uplatněný odpočet daně z jednotlivých daňových přiznání je nižší než nárok vypočtený za celý kalendářní rok nebo jeho část zaúčtuje se tento rozdíl jako storno nákladů s promítnutím do základu daně z příjmů a na vrub účtu pro zúčtování DPH.

9) Dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty finančním orgánem nebo dodatečně stanovená plátcem se považuje za náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Daň nezvyšuje pořizovací cenu zásob. U odpisovaného majetku je možno zvýšit vstupní cenu způsobem stanoveným prováděcím předpisem k uplatňování daně z příjmu.

10) Příslušenství daně z přidané hodnoty se neuznává jako náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ve znění pozdějších předpisů.

11) Nárok na odpočet daně uplatňuje plátce podle § 19 odst. 2 zákona v daňovém přiznání za zdaňovací období, do kterého daň na vstupu zaúčtoval nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Pokud nemá plátce k dispozici daňový doklad, který by mu umožnil uplatnit nárok v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž se uskutečnilo zdanitelné plnění, uplatní nárok v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž obdržel daňový doklad.

12) V případě, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v závěru kalendářního roku a plátce nemá k dispozici daňový doklad včas, aby si na jeho základě mohl uplatnit nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období v tomto kalendářním roce uplatní nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za to zdaňovací období, v němž obdržel daňový doklad bez ohledu na to, do kterého byla daň zaúčtována.

13) V případě, že plátce používá pro dosažení obratu za svá zdanitelná plnění majetek, který mu slouží zároveň i pro osobní potřebu, má nárok na odpočet daně v poměrné části, a to pouze do poměru v jakém uplatňuje odpisy pro účely daně z příjmu.

14) V případě dovozu zboží plní ve smyslu § 43 odst. 4 zákona funkci daňového dokladu písemné celní prohlášení. Nárok na odpočet daně při dovozu musí plátce doložit tímto písemným celním prohlášením (tj. Jednotnou celní deklarací) potvrzeným příslušným celním úřadem. Nárok na odpočet daně přitom uplatňuje v daňovém přiznání za zdaňovací období, do kterého daň zaúčtoval, nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období v němž obdržel potvrzenou Jednotnou celní deklaraci. Z toho tedy vyplývá možnost časového nesouladu mezi uplatněním daně a účtováním daně a nárokem na odpočet daně. Nárok na odpočet daně nebude finančními úřady z tohoto důvodu zpochybňován.

15) V případě vývozu zboží plní ve smyslu § 45 odst. 3 zákona funkci daňového dokladu písemné celní prohlášení (tj. Jednotná celní deklarace), které musí být při konečném dopravení do zahraničí potvrzeno příslušným pohraničním celním úřadem nebo celním úřadem v případě jeho propuštění nebo umístění do svobodného celního skladu nebo svobodného celního pásma. Pokud nebylo plátcí příslušným celním úřadem včas vráceno potvrzené celní prohlášení tak, aby obrat za vyvážené zboží mohl promítnout do daňového přiznání za zdaňovací období, v němž se vývoz uskutečnil, daňová povinnost z tohoto titulu plátcí nevzniká. Obrat za vývoz v tomto případě uvede do daňového přiznání za zdaňovací období, v němž obdržel od celního úřadu potvrzenou Jednotnou celní deklaraci, bez ohledu nato, že obrat za vývoz se zaúčtuje do jiného zdaňovacího období. O dani se v tomto případě neúčtuje, protože vývoz zboží je osvobozen od daňové povinnosti.

16) V případě, že plátcí podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy jsou povinni podle § 11 odst. 3 zákona vést daňovou evidenci za sdružení odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení. Daňové přiznání jsou povinni podávat všichni členové sdružení, byť může být u některých z nich negativní. Účetnictví za sdružení může vést určený účastník nebo může být účetnictví vedeno samostatně jednotlivým účastníky sdružení a ti si rozdělují výnosy (příjmy) a náklady (výdaje) sjednaným podílem. Pro účely odpočtu daně za sdružení budou uznány pouze daňové doklady vystavené na člena sdružení, který vede daňovou evidenci, pokud slouží pro dosažení obratu za zdanitelné plnění tohoto sdružení. Daňové doklady vystavené na ostatní členy sdružení mohou být použity k uplatnění nároku na odpočet daně u plátce, na něhož byly vystaveny.

17) Při použití soukromého osobního automobilu pro služební účely nelze uplatnit nárok na odpočet daně. V tomto případě se účtuje cestovní náhrada ve smyslu zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, která je uznávána jako náklad (výdaj) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších

předpisů.

18) Při použití služebního osobního automobilu pro soukromé účely musí být v případě, že jsou použity pohonné hmoty, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně vystaven doklad o použití a odvedena daň na výstupu.

Účinnost tohoto pokynu je od 1. ledna 1993. Postup podle tohoto pokynu se uplatní při stanovení základu daně z příjmu již za zdaňovací období roku 1993.

  
Ing. Jan Kláček  
I. náměstek ministra financí



## Příloha č. 1

V případě zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty se u odpisovaného hmotného a nehmotného majetku stanoví vstupní cena, do jejíž výše lze majetek odpisovat, jako součet původní vstupní ceny a daně z přidané hodnoty vztahující se k účetní hodnotě odpisovaného hmotného a nehmotného majetku k datu zrušení registrace. Roční odpis se pak u již odpisovaného hmotného a nehmotného majetku stanoví takto:

### a) u rovnoměrného odpisování

$$\text{roční odpis} = 0,01 \cdot \text{VCP} \cdot \text{ROS}$$

$$\text{VCP} = P \cdot (\text{ZC} + \text{DPH})$$

$$P = \text{VC} / \text{ZC},$$

kde

VCP = vstupní cena propočtová (použije se pouze pro účely stanovení ročního odpisu)

ROS = roční odpisová sazba "v dalších letech odpisování" (§ 31 zákona o daních z příjmů), případně "pro zvýšenou vstupní cenu", pokud bylo do doby zrušení registrace provedeno technické zhodnocení

VC = vstupní cena původní (§ 29 zákona o daních z příjmů)

ZC = zůstatková cena (§ 29 zákona o daních z příjmů)

DPH = daň z přidané hodnoty vztahující se k účetní hodnotě odpisovaného majetku,

P = podíl vstupní ceny a zůstatkové ceny zaokrouhlený na dvě desetinná místa

### b) u zrychleného odpisování

$$\text{roční odpis} = \frac{(\text{ZC} + \text{DPH}) \cdot 2}{K-x},$$

K-x

kde

ZC = zůstatková cena (§ 29 zákona o daních z příjmů)

DPH = daň z přidané hodnoty vztahující se k účetní hodnotě odpisovaného majetku

K = příslušný koeficient pro zrychlené odpisování "v dalších letech odpisování" (§ 32 zákona o daních z příjmů), případně "pro zvýšenou zůstatkovou cenu", pokud bylo do doby zrušení registrace provedeno technické zhodnocení

x = počet let, po které byl majetek odpisován (§ 32 zákona o daních z příjmů).

Obdobně se postupuje v případě, kdy je plátce daně z obrátu povinen odvést daň z obrátu.

V případě nové registrace osoby podléhající dani za plátce daně z přidané hodnoty se u odpisovaného hmotného a nehmotného majetku stanoví vstupní cena, do jejíž výše lze majetek odpisovat, jako rozdíl původní vstupní ceny a daně z přidané hodnoty vztahující se k účetní hodnotě odpisovaného hmotného a nehmotného majetku k datu registrace. Roční odpis se pak u již odpisovaného hmotného a nehmotného majetku stanoví takto :

a) u rovnoměrného odpisování

$$\text{roční odpis} = 0,01 \cdot \text{VCP} : \text{ROS}$$

$$\text{VCP} = P \cdot (\text{ZC} - \text{DPH})$$

$$P = \text{VC} / \text{ZC},$$

kde

VCP = vstupní cena propočtová (použije se pouze pro účely stanovení ročního odpisu)

ROS = roční odpisová sazba "v dalších letech odpisování" (§ 31 zákona o daních z příjmu), případně "pro zvýšenou vstupní cenu", pokud bylo do doby zrušení registrace provedeno technické zhodnocení

VC = vstupní cena původní (§ 29 zákona o daních z příjmu)

ZC = zůstatková cena (§ 29 zákona o daních z příjmu)

DPH = daň z přidané hodnoty vztahující se k účetní hodnotě odpisovaného majetku,

P = podíl vstupní ceny a zůstatkové ceny zaokrouhlený na dvě desetinná místa

b) u zrychleného odpisování

$$\text{roční odpis} = \frac{(\text{ZC} - \text{DPH}) \cdot 2}{K-x},$$

kde

ZC = zůstatková cena (§ 29 zákona o daních z příjmu)

DPH = daň z přidané hodnoty vztahující se k účetní hodnotě odpisovaného majetku

K = příslušný koeficient pro zrychlené odpisování "v dalších letech odpisování" (§ 32 zákona o daních z příjmu), případně "pro zvýšenou zůstatkovou cenu", pokud bylo do doby zrušení registrace provedeno technické zhodnocení

x = počet let, po které byl majetek odpisován (§ 32 zákona o daních z příjmu).

Obdobně se postupuje v případě, kdy si plátce daně z přidané hodnoty uplatnil nárok na odpočet daně z obratu nebo dovozní daně.