

Informace

Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011

Cílem této informace je upozornit **na zásadní změny**, ke kterým s účinností od 1. 4. 2011 dochází v pravidlech pro rozsah, vznik a uplatnění nároku na odpočet daně.

Kromě některých formálních změn, například přestrukturování jednotlivých paragrafů v dílu 10 hlavy II zákona o DPH a úpravy terminologie, se do pravidel týkajících se nároku na odpočet daně promítá řada věcných změn. Především se do těchto pravidel nově zakotvují některé zásady vyplývající ze zavedené judikatury Soudního dvora EU a zásady vycházející ze směrnice 2009/162/EU, která mění směrnici o DPH (směrnice 2006/112/ES) s účinností od 1. 1. 2011. Dále se do nově navrhované úpravy promítají některé postupy, které jsou pro členské státy volitelné a které odpovídají zásadě neutrality daňového zatížení.

I. Nová struktura ustanovení upravujících nárok na odpočet daně

- § 72 - **základní zásady** týkající se rozsahu a vzniku nároku na odpočet daně
- § 73 - podmínky pro **uplatnění nároku** na odpočet daně
- § 74 - **oprava odpočtu daně** v případě opravy základu daně a výše daně
- § 75 - nárok na odpočet daně **v poměrné výši** v případě plnění použitých jak v rámci ekonomických činností plátce, tak pro jiné účely
- § 76 - nárok na odpočet daně **v krácené výši** v případech, kdy plátce použije přijaté zdanitelné plnění v rámci své ekonomické činnosti částečně pro plnění s nárokem na odpočet daně a částečně pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně
- § 77 - **vyrovnání odpočtu daně** - korekční mechanismus pro obchodní majetek krátkodobého charakteru
- § 78 až 78c - **úprava odpočtu daně** - korekční mechanismus pro dlouhodobý majetek
- § 79 - nárok na odpočet daně **při registraci a zrušení registrace** plátce

II. Nejvýznamnější věcné změny v jednotlivých ustanoveních

V pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně došlo zejména k těmto zásadním změnám:

- stanoví se jednoznačná zásada, že nárok na odpočet daně vzniká pouze u daně, která byla **stanovena v souladu se zákonem o DPH** (§ 72 odst. 1 a 2 - viz bod 1.1.);
- **možnost uplatnit nárok** na odpočet daně u většiny tuzemských plnění se posouvá na zdaňovací období, ve kterém plátce má příslušný **daňový doklad** (§ 73 odst. 1 a 2 – viz bod 1.2.);
- mění se rozsah nároku na odpočet daně u plnění pro **poskytnutí dáreků malé hodnoty nebo obchodních vzorků** (§ 72 odst. 1- viz bod 1.3.);
- **oprava odpočtu daně** se provádí jen v případech opravy základu daně a výše daně podle § 42, zpřísňují se podmínky pro stanovení období, ke kterému je plátce povinen opravu provést (§ 74 - viz bod 2.);

- vymezují se podrobnější **prováděcí pravidla** pro uplatnění a výpočet nároku na **odpočet daně v poměrné výši** v případě plnění použitých jak v rámci ekonomických činností plátce, tak pro jiné účely (§ 75 - viz bod 3.1.);
- nastavují se **korekční mechanismy** při změnách v uplatněném nároku na odpočet daně s důsledku změn v použití obchodního majetku, a to zvláště u majetku krátkodobého charakteru (**vyrovnání odpočtu daně** podle § 77 – viz bod 4.1.) a u dlouhodobého majetku (**úprava odpočtu daně** podle § 78 až 78c – viz bod 4.2.);
- zavádí se specifická pravidla pro uplatňování daně u **dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností** (viz bod 6.).

Podrobněji k jednotlivým zásadním změnám:

1. Rozsah a vznik nároku na odpočet daně, podmínky pro jeho uplatnění (§ 72 a 73)

1.1. Nárok na odpočet daně pouze v případě daně uplatněné podle zákona o DPH

Nadále již nebude možné uplatnit nárok na odpočet daně, která byla uplatněna chybně¹⁾. Tato jednoznačná zásada vyplývá z § 72 odst. 1 ve vazbě na novou definici daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění v § 72 odst. 2, podle které je daní na vstupu výhradně **daň uplatněná podle zákona o DPH**.

Tuto zásadu je nutné respektovat ve všech případech nesprávně stanovené daně, včetně uplatnění **nesprávné výše sazby daně**.

Výši nároku na odpočet daně, kterou je plátce oprávněn si uplatnit v případech nesprávně stanovené daně uvedené na daňovém dokladu, vymezuje § 73 odst. 6:

- je-li částka daně uvedená na dokladu nižší než podle zákona (např. při uplatnění snížené sazby namísto základní sazby daně), plátce si může na základě takového dokladu uplatnit nárok na odpočet daně jen do výše odpovídající výši daně uvedené na daňovém dokladu;
- je-li částka daně uvedená na dokladu vyšší, než která měla být uplatněna, je plátce oprávněn k odpočtu daně jen do výše, která měla být uplatněna.

Jestliže například dodavatel při dodání zboží namísto snížené sazby daně uplatní sazbu základní, má jeho odběratel nárok na odpočet daně jen do výše, která odpovídá snížené sazbě daně, a to přestože na daňovém dokladu je vypočtena daň podle základní sazby.

Příklad:

Plátce v květnu 2011 nakoupí od jiného plátce zboží za 100 000 Kč plus daň. Dodavatel chybně uplatní základní sazbu daně 20 %, tj. na dokladu uvede daň ve výši 20 000 Kč, přičemž měla být uplatněna snížená sazba daně ve výši 10 %. Odběratel si při splnění zákonných podmínek bude moci na základě tohoto dokladu uplatnit odpočet daně pouze ve výši 10 000 Kč.

¹⁾ Do pravidel pro nárok na odpočet daně se tak důsledně promítá zásada podle zavedené judikatury Soudního dvora EU (zejména rozsudku C-342/87 ve věci *Genius Holding*), podle které chybně uvedená daň na dokladu nezakládá nárok na odpočet daně.

1.2. Podmínka daňového dokladu pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně

Z časového hlediska se možnost uplatnit vzniklý nárok na odpočet daně posouvá až na zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky vymezené v § 73 odst. 1 (podle zásady v § 73 odst. 2).

V případě tuzemských zdanitelných plnění, u kterých daň uplatnil podle zákona o DPH **poskytovatel plnění**, je plátce oprávněn si uplatnit nárok na odpočet této daně nejdříve až **za zdaňovací období, ve kterém má příslušný daňový doklad** (podle § 73 odst. 1 písm. a)) ²⁾.

Příklad:

Plátci s měsíčním zdaňovacím obdobím dodá jiný plátce v tuzemsku zboží (jiné než vymezené v § 92b nebo v příloze č. 5). Odběratel převezme zboží 29. dubna 2011, příslušný daňový doklad obdrží 2. května 2011.

K uskutečnění zdanitelného plnění došlo k 29. dubnu 2011, odběratel je však oprávněn nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit nejdříve v přiznání k DPH za květen 2011.

Jestliže **doklad neobsahuje všechny náležitosti** podle zákona, zůstává i nadále v platnosti **možnost nárok prokázat jiným způsobem**, tj. v rámci obecného prokazování podle daňového řádu (podle § 73 odst. 5). Výjimkou jsou případy, kdy chybějící náležitosti jsou DIČ, a to až již poskytovatele či příjemce plnění, pokud zákon ukládá DIČ příjemce na příslušném dokladu uvádět. Jiným způsobem nelze prokazovat nárok na odpočet rovněž v případě, kdy jsou neúplné údaje rozhodné pro výpočet daně, například základ daně, popř. celková částka s daní v případě zjednodušeného daňového dokladu.

U přijatých zdanitelných plnění, u kterých je **příjemce plnění osobou povinnou přiznat daň** ve svém přiznání k DPH, **není** držení daňového dokladu **nutnou podmínkou** pro uplatnění nároku na odpočet daně (podle § 73 odst. 1 písm. b)). Jde o přijatá plnění, u kterých se uplatňuje tzv. reverse-charge princip, tj. při poskytnutí přeshraniční služby osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo tuzemských plnění podle § 92a až 92e, a o pořízení zboží z jiného členského státu. V těchto případech je nutnou podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně skutečnost, že plátce příslušnou daň přizná. Nemá-li daňový doklad, je oprávněn nárok prokázat jiným způsobem podle daňového řádu.

Příklad:

Plátci s měsíčním zdaňovacím obdobím dodá jiný plátce v tuzemsku železný odpad. Odběratel převezme zboží 29. dubna 2011, příslušný daňový doklad obdrží 2. května 2011.

Jde o zboží uvedené v příloze č. 5, při jehož dodání se podle § 92c uplatní režim přenesení daňové povinnosti. K uskutečnění zdanitelného plnění došlo k 29. dubnu 2011.

Plátce je povinen přiznat příslušnou daň v přiznání k DPH za duben 2011 (na ř. 10) a pokud tak učiní, je oprávněn si ve stejném přiznání uplatnit nárok na odpočet daně (na ř. 43).

Přechodná ustanovení

Z bodů 1 a 2 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb. vyplývá, že nárok na odpočet daně, který **vznikl před 1. 4. 2011** a který plátce uplatní za některé ze zdaňovacích období před tímto datem, se řídí podmínkami stanovenými v § 73 zákona o DPH ve znění platném do konce března 2011.

Příklad:

Plátci se čtvrtletním zdaňovacím obdobím dodá jiný plátce v tuzemsku zboží. Odběratel převezme zboží 30. března 2011, příslušný daňový doklad obdrží 8. dubna 2011.

²⁾ Zásada podle zavedené judikatury Soudního dvora EU - rozsudku C-152/02 ve věci *Terra Baubedarf*.

K uskutečnění zdanitelného plnění a ke vzniku nároku na odpočet daně došlo před účinností novely zákona. Plátce může nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit již v přiznání k DPH za I. čtvrtletí 2011.

1.3. Dílčí změny v rozsahu nároku v některých případech

V důsledku změn ve výčtu účelů použití, které zakládají plný nárok na odpočet daně (v § 72 odst. 1 a 5), se v některých případech mění rozsah nároku na odpočet daně.

Podstatnější změna se týká nároku na odpočet daně u plnění pro případy poskytnutí **dárků malé hodnoty nebo obchodních vzorků** vymezených v § 13 odst. 8 písm. c), které nejsou předmětem daně. Předchozí úprava v těchto případech přiznávala vždy plný nárok na odpočet daně. Nově se nárok na odpočet daně u plnění pro poskytnutí dárků malé hodnoty nebo obchodních vzorků určí podle obecně platných principů, tj. celkové souvislosti s uskutečňovanými plněními podobně jako u jiných přijatých plnění.

Plátce bude muset při uplatnění nároku na odpočet daně v těchto případech zvažovat, pro jaké účely dárky malé hodnoty nebo obchodní vzorky poskytuje, resp. posuzovat míru souvislosti přijatých plnění s celkovou ekonomickou činností a uskutečňovanými plněními. Například jestliže plátce poskytne dárek malé hodnoty nebo bezúplatně obchodní vzorky v souvislosti se svou ekonomickou činností, v jejímž rámci uskutečňuje jak zdanitelná plnění, tak osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, je u příslušných přijatých plnění povinen nárok na odpočet daně krátit.

1.4. Délka lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně

Délka lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně činí **3 roky**, přičemž tato lhůta počne běžet od zdaňovacího období následujícího po vzniku nároku na odpočet daně. **Tříletá lhůta je prolomena** v případě přijatých zdanitelných plnění, u kterých je plátce osobou povinnou přiznat daň ve svém přiznání k DPH (§ 73 odst. 3).

2. Oprava odpočtu daně (§ 74)

Oprava odpočtu daně se nově nastavuje **pouze pro případy opravy základu daně a výše daně podle § 42**. V návaznosti na změny v základních pravidlech pro rozsah nároku na odpočet daně v § 72, kdy již nebude možné uplatnit nárok na odpočet daně v případě, že tato daň byla uplatněna chybně, se novelou zákona vypouští všechna ustanovení, která řešila opravy nároku na odpočet daně z titulu oprav výše daně chybně uplatněné. Podrobněji o změnách v pravidlech pro opravy základu daně a výše daně – viz informace - [Oprava základu daně a výše daně a oprava výše daně v jiných případech § 43 a § 43 - od 1. 1. 2011](#).

Ke změnám dochází rovněž ve stanovení **období, ke kterému je plátce povinen opravit uplatněný nárok na odpočet daně při opravě základu daně a daně**, která má za následek snížení odpočtu daně (§ 74 odst. 1). Toto období se již nadále neodvívá od obdržení příslušného daňového dokladu, ale od okamžiku, **ve kterém se plátce dozvěděl o okolnostech rozhodných pro opravu**. Jinak řečeno, jestliže dojde ke snížení základu daně a daně z důvodů uvedených v § 42, je plátce povinen opravit uplatněný nárok na odpočet daně za zdaňovací období, ve kterém je mu známo, že k takovému snížení došlo, a kdy je mu známa výše opravy základu daně a výše daně, a to bez ohledu na to, zda mu byl či nebyl doručen opravný daňový doklad. Oprava odpočtu se prokazuje dokladem nebo jiným způsobem podle daňového řádu.

Příklad:

Plátce A dodá v tuzemsku zboží plátcí B. Plátce B převezme zboží 29. dubna 2011. Posléze zboží reklamuje z důvodu špatné kvality - zboží vrátí a požaduje vrácení zaplacené úplaty. Plátce A dne 20. června 2011 reklamaci uzná, sepíše protokol a předá jej plátcí B. Následně vystaví opravný daňový doklad a dne 8. července 2011 jej doručí plátcí B. Zdaňovací období obou plátců je měsíční.

Postup plátce A po reklamaci: Je oprávněn snížit základ daně a daň na výstupu v přiznání k DPH za červenec 2011, tj. za období, ve kterém plátce B obdržel opravný daňový doklad (podle § 42 odst. 3 písm. b)).

Postup plátce B po reklamaci: Je povinen provést opravu odpočtu daně v přiznání k DPH za červen 2011, tj. za období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro opravu na základě předaného protokolu o reklamaci (podle § 74 odst. 1).

3. Nárok na odpočet daně v částečné výši (§ 72 odst. 6, § 75 a 76)

Obecný princip, podle kterého použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely s nárokem na odpočet daně, tak pro účely bez nároku na odpočet daně, přísluší mu nárok na odpočet daně pouze v částečné výši, zůstává nezměněn. Stanoví se v základních zásadách týkajících se rozsahu nároku na odpočet daně v § 72 odst. 6.

Konkrétní **postup pro výpočet** příslušné výše odpočtu daně v jednotlivých typech částečného nároku vymezuje:

1. **§ 75** pro případ odpočtu daně v poměrné výši při použití jak v rámci ekonomických činností plátce, tak mimo ně;
2. **§ 76** pro případy odpočtu daně v krácené výši při použití v rámci ekonomických činností plátce jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

3.1. Nárok na odpočet daně v poměrné výši (§ 75)

Novela zákona zakotvuje podrobnější prováděcí pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně v případě plnění použitých **zčásti pro uskutečňování ekonomických činností plátce a zčásti pro účely s nimi nesouvisejícími**.

Při uplatnění nároku na odpočet daně v případě takových plnění plátce může postupovat dvěma různými způsoby:

- a) uplatnit odpočet daně přímo **v poměrné výši**;
- b) uplatnit odpočet daně **v plné výši** a použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností průběžně **zdaňovat** obdobně jako doposud; tento postup od 1. 4. 2011 již však **nelze uplatnit u dlouhodobého majetku** (vymezení dlouhodobého majetku podrobněji viz bod 6.1. této informace).

Výpočet odpočtu daně v poměrné výši

Postupy pro výpočet a způsob uplatnění nároku na odpočet daně v poměrné výši v některých aspektech kopírují postupy, které jsou v zákoně již zavedené pro nárok na odpočet daně v krácené výši v § 76 s tím rozdílem, že konkrétní výše tohoto nároku, resp. podíl použití pro účely s nárokem na odpočet daně, se určuje vždy ve vztahu k danému přijatému zdanitelnému plnění.

Při výpočtu výše odpočtu daně v poměrné výši plátce zohlední podíl použití daného přijatého zdanitelného plnění pro své ekonomické činnosti. Tento podíl se vyjadřuje **poměrným koeficientem** stanoveným jako procentní podíl.

Zákon nepředepisuje žádnou specifickou **metodu pro stanovení podílu** použití daného přijatého zdanitelného plnění pro ekonomické činnosti. Volba této metody je na rozhodnutí plátce. Lze použít jakoukoli objektivní metodu, která může být založena například na:

- využití daného majetku podle zvláštních záznamů, např. knihy jízd nebo záznamu o časovém využití;
- rozsahu, v jaké je daný dlouhodobý majetek využíván, např. podílu podlahové plochy budovy;
- podílu uskutečněných činností, např. u veřejnoprávních subjektů podíl příjmů a výnosů za plnění uskutečněná v rámci ekonomických činností na součtu všech příjmů a výnosů, včetně příjmů z výkonů veřejné správy a dotací a příspěvků, které jsou určeny na výkony veřejné správy.

Veškeré záznamy, které slouží pro výpočet tohoto podílu, je plátce povinen vést v evidenci pro účely daně podle § 100.

Pokud v okamžiku uplatnění odpočtu daně plátce ještě nezná skutečný podíl použití daného přijatého plnění, postupuje následujícím způsobem (§ 75 odst. 4):

- stanoví tento podíl, tj. výši poměrného koeficientu, kvalifikovaným **odhadem**;
- na konci příslušného kalendářního roku, ve kterém došlo k uskutečnění přijatého plnění, je povinen, popř. oprávněn, výši uplatněného odpočtu daně **opravit podle skutečného podílu** použití pro své ekonomické činnosti, pokud se poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití odchýlí od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů;
- opravu výše uplatněného odpočtu daně je plátce povinen provést, jestliže je vypočtená částka opravy záporná, tj. skutečný podíl použití pro ekonomické činnosti plátce je nižší než plátce původně odhadoval; naopak tuto opravu plátce může provést, je-li vypočtená částka opravy kladná.

Vykazování odpočtu daně v poměrné výši v přiznání k DPH

V přiznání k DPH se obdobně jako doposud uvádí u přijatých zdanitelných plnění **pouze poměrná výše údajů o základu daně a dani na vstupu**, tj. údaje přepočtené poměrným koeficientem, a to vždy na příslušném řádku (ř. 40 až 46) podle charakteru přijatých plnění a sazby daně.

Jestliže plátce stanovil podíl použití na základě odhadu a na konci příslušného kalendářního roku výši uplatněného nároku opravuje podle § 75 odst. 4, uvede částku této korekce odpočtu daně v přiznání k DPH za poslední zdaňovací období příslušného kalendářního roku na ř. 45.

Příklad:

Plátce v květnu 2011 pořídí automobil, který bude používat zčásti pro osobní potřebu a zčásti pro svou ekonomickou činnost (výhradně zdanitelná plnění). Automobil zařadí do svého obchodního majetku (dlouhodobý majetek). V květnu 2011 obdrží daňový doklad: základ daně 400 000 Kč a daň 80 000 Kč.

a)

Při pořízení automobilu plátce stanoví poměrný koeficient odhadem ve výši 80 %. V přiznání k DPH za květen 2011 uvede na ř. 40 údaje: ve sloupci „Základ daně“ částku 320 000, ve sloupci „V plné výši“ částku 64 000.

b)

V průběhu roku plátce eviduje jízdy (v rozdělení pro služební a soukromé účely), na základě této evidence zjistí, že skutečný poměr použití tohoto automobilu pro své ekonomické činnosti v roce 2011 činí 60 %. Na konci roku 2011 je plátce povinen provést opravu:

Výpočet částky opravy: $80\,000 \cdot (60\% - 80\%) = -16\,000$.

V přiznání k DPH za prosinec 2011 plátce uvede na ř. 45 v rámci údajů ve sloupci „V plné výši“ částku -16 000.

3.2. Nárok na odpočet daně v krácené výši (§ 76)

Základní principy postupů pro výpočet odpočtu daně v krácené výši uvedené v § 76 se nemění.

Díličí formální změnou je **vyjádření hodnoty koeficientu jako procentního podílu**. Tato změna se promítá rovněž v novém formuláři přiznání k DPH na ř. 52 (koeficient pro výpočet nároku v krácené výši ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku) a ř. 53 (vypořádací koeficient).

Významnější věcná změna se týká nároku na odpočet daně v krácené výši u **dlouhodobého majetku**, pokud před jeho pořízením plátce uplatnil odpočet daně **ze záloh v předchozích kalendářních rocích**. Plátce je v takovém případě povinen dorovnat případný rozdíl ve výši nároku vyplývajícího z rozdílné výše koeficientů v příslušných kalendářních rocích, ve kterých nárok uplatňoval (§ 76 odst. 10). Rozdíl v nároku na odpočet daně zahrne do částky vypořádání odpočtu daně za kalendářní rok, ve kterém po uskutečnění plnění je oprávněn nárok na odpočet daně u daného dlouhodobého majetku uplatnit. V přiznání k DPH za poslední zdaňovací období tohoto roku vykáže částku rozdílu v rámci částky vypořádání odpočtu daně na ř. 53.

Přechodná ustanovení

Z bodu 4 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb. vyplývá, že při vypořádání odpočtu daně za rok 2011 se postupuje podle § 76 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011.

Znamená to, že plátce zahrne do výpočtu vypořádacího koeficientu za rok 2011 i do výpočtu celkového vypořádání odpočtu daně za rok 2011 všechna zdaňovací období tohoto roku, včetně ledna až března, popř. I. čtvrtletí 2011.

Při vypořádání odpočtu daně za rok 2011 již plátce musí splnit povinnost danou § 76 odst. 10 zákona o DPH účinném od 1. 4. 2011 a do částky vypořádání zahrnout případný rozdíl ve výši nároku na odpočet daně z poskytnutých úplat v předchozích kalendářních letech, pokud se vztahují k dlouhodobému majetku pořízenému v roce 2011.

4. Korekční mechanismy pro změny v nároku na odpočet daně v důsledku změn v použití obchodního majetku (§ 77 a 78 až 78c)

Pro změny v nároku na odpočet daně v důsledku změn v použití daného obchodního majetku zákon o DPH zavádí dva korekční mechanismy:

1. vyrovnání odpočtu daně u obchodního majetku jiného než dlouhodobého (§ 77);
2. úpravu odpočtu daně u dlouhodobého majetku (§ 78 až 78c)

4.1. Vyrovnání odpočtu daně (§ 77)

V § 77 zákona o DPH se zavádí nový korekční mechanismus pro změny v nároku na odpočet daně u obchodního **majetku krátkodobého charakteru** (drobný majetek, zásoby). Řeší rozdíly v nároku na odpočet daně v případech, kdy plátce poté, co nárok uplatnil, tento majetek v rámci svých ekonomických činností použije pro jiné účely, než které při uplatnění nároku původně zohlednil.

Využití tohoto korekčního mechanismu je časově omezeno v rámci tříleté lhůty stanovené pro uplatnění odpočtu daně.

Částka vyrovnání se vypočte jako rozdíl mezi výší nároku na odpočet daně k okamžiku použití majetku a výší původního uplatněného odpočtu daně. Vyrovnání odpočtu daně je plátce povinen provést, jestliže je vypočtená částka záporná, tj. je-li skutečný nárok na odpočet daně nižší, než který plátce původně uplatnil. Naopak vyrovnání odpočtu daně plátce může provést, je-li vypočtená částka kladná, tj. zvyšuje-li svůj nárok na odpočet daně.

Vyrovnání odpočtu je plátce povinen, popř. oprávněn provést, **jednorázově** za zdaňovací období, ve kterém příslušný majetek **poprvé použil/spotřeboval**.

V přiznání k DPH se vyrovnání odpočtu vykazuje v rámci ř. 45 (korekce odpočtů daně).

Vyrovnání odpočtu daně podléhá rovněž **původní odpočet daně uplatněný** u obchodního majetku krátkodobého charakteru v období **před 1. 4. 2011**, jestliže k prvnímu použití daného majetku dojde po účinnosti zákona č. 47/2011 Sb.

Příklad:

Ústav zdravotní péče, který je plátcem daně, provozuje nemocniční lékárnu/výdejnu. Lékárna léčiva jednak prodává veřejnosti a jednak je vydává pro jednotlivá pracoviště ústavu, která je používají v rámci zdravotnických služeb osvobozených od daně (§ 58).

K prodeji v lékárně plátce v květnu 2011 nakoupí léky v ceně 50 000 Kč plus daň (5 000 Kč), ve stejném období obdrží příslušný daňový doklad. V přiznání k DPH za květen uplatní plný nárok na odpočet daně: uvede na ř. 41 ve sl. „Základ daně“ částku 50 000 a ve sl. „V plné výši“ částku 5 000.

V červenci 2011 vydá část těchto léků (za 20 000 Kč bez daně) pro jedno z pracovišť ústavu, které je v tomto období použije v rámci zdravotnických služeb. V přiznání k DPH za červenec 2011 je plátce povinen provést vyrovnání odpočtu daně, resp. snížit původně uplatněný nárok na odpočet daně: uvede na ř. 45 ve sl. „V plné výši“ částku -2 000.

4.2. Úprava odpočtu daně (§ 78 až 78c)

V § 78 až 78c se vymezují pravidla pro úpravu odpočtu daně při změnách v použití **dlouhodobého majetku** s tím, že ve srovnání s předchozí úpravou se mění některé zásady a postupy výpočtu tohoto korekčního mechanismu (vymezení dlouhodobého majetku podrobněji - viz bod 6.1. této informace).

Původní odpočet daně uplatněný u dlouhodobého majetku podléhá úpravě, pokud v některém **z následujících kalendářních roků** poté, co byl nárok uplatněn, dojde ke změně výše tohoto nároku v důsledku **změny rozsahu použití pro účely, které zakládají nárok** na odpočet

daně (§ 78 odst. 1 a 2). Nově se úprava odpočtu **rozšiřuje** rovněž na případy změn v použití dlouhodobého majetku částečně pro ekonomické činnosti plátce a částečně pro jiné účely.

Lhůta pro úpravu odpočtu daně (§ 78 odst. 3) se prodlužuje u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor na 10 let, u ostatního dlouhodobého majetku zůstává 5 let. Lhůta 5 let se vztahuje také na technické zhodnocení, které se i nadále pro účely úpravy odpočtu považuje za samostatný dlouhodobý majetek. Lhůta pro úpravu odpočtu daně počíná běžet kalendářním rokem, v němž byl dlouhodobý majetek pořízen.

Zavádí se nový způsob **výpočtu částky úpravy** odpočtu daně. Významnější věcnou změnou je, že roční úprava odpočtu daně se provádí jen ve výši jedné pětiny, popřípadě jedné desetiny, příslušného rozdílu v nároku na odpočet daně (§ 78a odst. 1) a do částky úpravy odpočtu daně se zohlední, jestliže byl majetek používán pro změněné účely pouze po část příslušného kalendářního roku (§ 78a odst. 5). Pouze při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby v rámci lhůty pro úpravu odpočtu daně se do výpočtu částky úpravy odpočtu daně zohlední počet roků zbývajících do konce této lhůty.

Při výpočtu částky úpravy odpočtu daně (§ 78a) se i nadále vychází z **ukazatele nároku na odpočet daně**, kterým je číselně vyjádřený procentní podíl. Nemá-li plátce nárok na odpočet daně, je ukazatel nároku na odpočet daně 0 %, má-li nárok na odpočet daně v plné výši, je tento ukazatel 100 %. Má-li plátce nárok na odpočet daně v částečné výši, ukazatel nároku na odpočet daně odpovídá výši poměrného koeficientu (podle § 75) nebo vypořádacího koeficientu (podle § 76), popřípadě součinu obou koeficientů při souběhu nároku na odpočet daně v poměrné výši a v krácené výši. Úprava odpočtu daně se provede pouze v případě, že rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně je větší než 10 procentních bodů.

Úprava odpočtu daně se i nadále uvádí v **přiznání k DPH** za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém nastaly skutečnosti zakládající povinnost nebo možnost úpravu provést, vykazuje se na ř. 60.

Příklad:

(vychází z příkladu k nároku na odpočet daně v poměrné výši uvedeného pod bodem 3.1.)

Plátce v květnu 2011 pořídí automobil (za 400 000 Kč plus daň 80 000 Kč), který bude používat zčásti pro osobní potřebu a zčásti pro svou ekonomickou činnost, v rámci které uskutečňuje výhradně zdanitelná plnění. Automobil zařadí do svého obchodního majetku (dlouhodobý majetek) a uplatní nárok na odpočet daně v poměrné výši.

Poměrný koeficient stanovený podle skutečného poměru použití tohoto automobilu pro ekonomické činnosti v roce 2011 činí 60 %. Výchozím ukazatelem nároku na odpočet daně k roku 2011, ve kterém byl původní odpočet daně uplatněn, je tedy 60 %.

Plátce eviduje jízdy pro služební a soukromé účely rovněž v dalších letech v rámci 5-ti leté lhůty pro úpravu odpočtu daně. Podle této evidence je skutečný poměr použití automobilu pro služební účely, tj. pro ekonomické činnosti: v roce 2012: 68 %, v roce 2013: 85 %, v roce 2014: 57 % a v roce 2015: 40 %.

V letech 2012 a 2014 je rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet daně menší než 10 procentních bodů, úprava odpočtu daně se proto neprovede.

Výpočet částky úpravy odpočtu daně za rok 2013: $80\,000 \cdot (85\% - 60\%) / 5 = +4\,000$, tuto částku úpravy odpočtu daně je plátce oprávněn uplatnit v přiznání k DPH za prosinec 2013.

Výpočet částky úpravy odpočtu daně za rok 2015: $80\,000 \cdot (40\% - 60\%) / 5 = -3\,200$, tuto částku úpravy odpočtu daně je plátce povinen vykázat v přiznání k DPH za prosinec 2015.

Přechodná ustanovení

Bod 5 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb. stanoví, že na odpočet daně uplatněný u majetku pořízeného před 1. 4. 2011 se vztahují pravidla platná pro úpravu odpočtu daně, jakož i pro vyrovnání odpočtu daně, podle zákona o DPH ve znění účinném do konce března 2011. **Nová pravidla** pro úpravu odpočtu daně se budou uplatňovat pouze u odpočtu daně uplatněného u **majetku pořízeného od 1. 4. 2011**. Plátcí budou povinni, popř. oprávněni, podle těchto nových pravidel provést úpravu odpočtu daně **poprvé v přiznání k DPH za poslední zdaňovací období roku 2012**.

5. Nárok na odpočet daně při registraci a zrušení registrace (§ 79)

Ve srovnání s předchozími pravidly stanovenými pro nárok na odpočet daně při změně režimu v § 74 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 dochází ke změně ve způsobu výpočtu částky nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku při registraci (§ 79 odst. 2). Plátce je povinen postupovat podle pravidel stanovených v § 78a odst. 6 pro úpravu odpočtu daně.

Přechodná ustanovení

V návaznosti na bod 5 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb. se rovněž v tomto případě nová pravidla pro výpočet částky nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku při registraci budou uplatňovat pouze u majetku pořízeného od 1. 4. 2011.

6. Uplatňování daně u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností

Zákon o DPH zavádí specifická pravidla pro uplatňování daně na výstupu a odpočtu daně na vstupu u majetku, který splňuje tyto podmínky:

1. je dlouhodobým majetkem,
2. vytvořeným vlastní činností a
3. je určen pro použití částečně pro účely s nárokem na odpočet daně a částečně pro účely bez nároku na odpočet daně.

6.1. Vymezení majetku, na který se specifická pravidla vztahují

Definice dlouhodobého majetku pro účely DPH

Zákon o DPH zavádí definici dlouhodobého majetku v § 4 odst. 3 písm. d), a to v případě pozemků ve vazbě na zákon o účetnictví a v případě ostatního majetku dlouhodobého charakteru ve vazbě na obsahové vymezení v zákoně o daních z příjmů.

Dlouhodobým majetkem pro účely DPH se rozumí:

- hmotný majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- odpisovaný nehmotný majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- pozemky, pokud nejsou zbožím,

za podmínky, že jsou obchodním majetkem plátce, tj. slouží nebo jsou určeny k uskutečňování jeho ekonomických činností.

Definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností

Zákon o DPH definuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností v § 4 odst. 3 písm. e) jako dlouhodobý majetek, který plátce vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil, a to v rámci svých ekonomických činností. Podle obecného výkladu se za majetek vytvořený vlastní

činností považuje majetek, který plátce vytvořil nově v tom smyslu, že výsledný takto vytvořený majetek vykazuje jiné podstatné charakteristické znaky než přijatá plnění použitá k jeho vytvoření. V praxi je nutné při posuzování, zda daný majetek splňuje kritéria majetku vytvořeného vlastní činností, postupovat případ od případu.

Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností **například není** dlouhodobý majetek, který jako takový plátce nabyt koupí nebo vkladem od jiné osoby. Obdobně za majetek vytvořený vlastní činností nelze považovat dlouhodobý majetek, který si plátce jako takový nechal vyrobit, postavit nebo vytvořit jinou osobou a na jehož vytváření se nepodílel (např. při stavbě tzv. „na klíč“ od jednoho dodavatele). V této souvislosti není relevantní, zda tento majetek byl či nebyl pořizován na základě dílčích plnění. Kritéria majetku vytvořeného vlastní činností nejsou splněna ani v případě, kdy odběratel nakoupí stroj, u kterého montáž na místě provedou jeho vlastní zaměstnanci, popřípadě jiná osoba, za podmínky, že montáží nejsou změněny podstatné charakteristické znaky nakoupeného stroje.

Naopak dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností **je například** dlouhodobý majetek vytvořený na základě dílčích subdodávek, jestliže předměty těchto subdodávek vykazují jiné podstatné charakteristické znaky než výsledný dlouhodobý majetek (např. při výstavbě nové stavby jeden dílčí dodavatel vybuduje základy, jiný jednotlivá patra a jiný stavbu zastřeší).

Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností **je rovněž technické zhodnocení** hmotného i nehmotného majetku vymezené zákonem o daních z příjmů (§ 32a a 33), je-li splněna výchozí podmínka, že je plátce vytvořil v rámci svých ekonomických činností. Takové technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností.

6.2. Princip specifických pravidel

Plátce při uplatňování daně u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, který bude dále používat pro účely zakládající nárok na odpočet daně v částečné výši, postupuje následujícím způsobem:

1. ze vstupů, tj. přijatých zdanitelných plnění, která použije pro vytvoření tohoto majetku, je oprávněn si uplatňovat nárok na odpočet daně v plné výši (podle § 72 odst. 1 písm. a) ve vazbě na § 72 odst. 2 písm. c));
2. uvedení do stavu způsobilého k užívání se považuje za zdanitelné plnění dodání zboží nebo převodu nemovitosti (podle § 13 odst. 4 písm. b)), plátce je povinen toto zdanitelné plnění přiznat ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém k uvedení do stavu způsobilého k užívání došlo (podle § 21 odst. 6 písm. d)), přičemž základ daně se stanoví podle § 36 odst. 6 písm. a);
3. ke stejnému období bude plátce oprávněn si z tohoto plnění uplatnit nárok na odpočet daně; výše tohoto nároku se bude odvíjet od účelu použití tohoto majetku podle obecně platných principů, v tomto případě podle § 72 odst. 6, tj. v částečné výši.

Princip nově zavedeného opatření spočívá v tom, že si plátce v podstatě vytvořený dlouhodobý majetek po jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání „sám sobě dodá“. Odstraní se možný negativní dopad různých výší koeficientů v letech, kdy majetek vytvářel.

Následné změny v použití dlouhodobého majetku, případně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely zakládající nárok na odpočet daně se budou nadále řešit výhradně prostřednictvím

úpravy daně na vstupu (podle pravidel pro úpravu odpočtu daně podle § 78) a ne na straně daně na výstupu.

Nová specifická pravidla se nevztahují na ostatní případy vytváření majetku vlastní činností. U majetku, který bude plátce používat pouze pro účely bez nároku na odpočet daně, tj. výhradně pro účely nesouvisející se svými ekonomickými činnostmi nebo výhradně pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, plátce nemá nárok na odpočet daně ze vstupů a fikce dodání zboží nebo převodu nemovitosti nevznikne. U majetku, který bude plátce používat jen pro účely s nárokem na odpočet daně, je oprávněn uplatňovat plný nárok na odpočet daně ze všech vstupů a fikce dodání zboží nebo převodu nemovitosti při uvedení tohoto majetku do stavu způsobilého k užívání rovněž nevznikne.

Přechodná ustanovení

Bod 3 přechodných ustanovení zákona č. 47/2011 Sb. umožňuje plátcům, aby si dorovnal nebo dodatečně uplatnil nárok na odpočet daně ze vstupů, které použije pro vytvoření dlouhodobého majetku vlastní činností, u kterého se uplatňují nová specifická opatření, jestliže tyto vstupy pořídil před 1. 4. 2011 a nárok si neuplatnil nebo jej krátil. Tento dodatečný nárok bude plátce oprávněn si uplatnit až za zdaňovací období, kdy bude příslušný dlouhodobý majetek uveden do stavu způsobilého k užívání a kdy mu vznikne povinnost z tohoto titulu přiznat daň na výstupu.

V tomto případě se prolamuje tříletá lhůta pro uplatnění odpočtu daně stanovená v § 73 odst. 3, jakož i omezující podmínka pro způsob vykazání nároku na odpočet daně stanovená v § 73 odst. 4. Znamená to, že plátce bude moci dodatečně uplatnit nárok na odpočet daně nebo případně nárok dorovnat také ze vstupů před tříletou lhůtou, a to v rámci běžného daňového přiznání.

III.

S účinností od 1. 4. 2011 pozbývají platnosti tyto informace z oblasti nároku na odpočet DPH:

1. [Obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty](#) (z 24. 8. 2005)
2. [Uplatňování nároku na odpočet daně v poměrné výši u veřejnoprávních subjektů](#) (z 25. 1. 2005)