**Novela DPH od 1.4.2011**

**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**

*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*

*zákonným podmínek bude moci na základě tohoto dokladu uplatnit odpočet daně pouze ve výši 10 000 Kč.*

**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.*

**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.*

*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**

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**.

*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)**

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 neodvíjí 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 plátci 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 plátci B. Následně*

*vystaví opravný daňový doklad a dne 8. července 2011 jej doručí plátci 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 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).

**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*  *(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.*

**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)

**4.2. 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.

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 \** *(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 \** *(40 % - 60 %)/5 = -3 200, tuto*

*částku úpravy odpočtu daně je plátce povinen vykázat v přiznání k DPH za prosinec 2015.*

**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

11

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 nabyl 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 plátci, 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 vykázání 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.

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