

KAPITOLA 7

Odpočet daně a vracení daně

7.1 Odpočet daně

7.1.1 Základní podmínky pro uplatnění odpočtu daně

§ 72 odst. 1 ZDPH

Nárok na odpočet daně má pouze plátce daně za předpokladu, že přijatá zdanitelná plnění použije pro své ekonomické činnosti, a pro účely uskutečnění plnění tímto ustanovením vymezeným.

Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dle § 72 odst. 3 ZDPH plátcem, který přijal zdanitelné plnění, až dnem, ke kterému vznikla plátci, jenž toto zdanitelné plnění uskutečnil, povinnost přiznat daň na výstupu. Toto ustanovení nelze vykládat tak, že by znamenalo možnost uplatnění nároku na odpočet daně až ve vazbě na uplatnění daně na výstupu u přijatého zdanitelného plnění plátcem, který jej přijal, např. ve vazbě na prodej nakoupeného zboží.

Odpočet daně se uplatňuje v rámci daňového přiznání.

§ 72 odst. 4, 5 a 6 ZDPH

Podle účelu použití uplatňuje plátce nárok na odpočet daně:

1) **V plné výši**

Nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění v plné výši, bez krácení, vzniká:

- při použití přijatých zdanitelných plnění pro účely uskutečnění zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, např. pro účely tuzemského dodání zboží nebo poskytování služeb,
- při použití přijatých zdanitelných plnění pro účely plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, např. pro účely dodání zboží do jiného členského státu nebo pro účely vývozu zboží,
- při použití přijatých zdanitelných plnění pro účely plnění v rámci jeho ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl u těchto přijatých zdanitelných plnění plátce nárok na odpočet daně, jestliže by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, např. přijatá zdanitelná plnění použitá pro reklamní služby, které jsou poskytnuty osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- při použití přijatých zdanitelných plnění pro vyjmenované finanční činnosti (§ 54 ZDPH) a pro pojišťovací činnosti (§ 55 ZDPH) s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,
- při použití přijatých zdanitelných plnění pro účely vyjmenovaných plnění, která nejsou předmětem daně. Plátce má tedy nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění výše uvedených plnění.

2) **V částečné výši**

Povinnost krátit nárok na odpočet daně koeficientem má plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije jak pro svá uskutečněná zdanitelná plnění, u kterých má nárok na odpočet daně, tak i pro svá uskutečněná plnění, u kterých nemá nárok na odpočet daně. Pojem nárok na odpočet daně v částečné výši zahrnuje jak uplatnění odpočtu daně v poměrné výši (§ 75 ZDPH), tak i krácený nárok na odpočet daně (§ 76 ZDPH).

3) Nárok nemůže uplatnit vůbec

Nárok na odpočet daně nemůže plátce uplatnit u přijatých zdanitelných plnění, která použije zpravidla pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Ovšem odpočet daně neuplatní ani v případě použití pro plnění mimo ekonomickou činnost.

Zákaz odpočtu daně se vztahuje nadále na pořízení přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, které nelze podle ZDP zahrnout do daňové uznatelných výdajů, s výjimkou pořízení dárků v rámci ekonomické činnosti.

Jestliže plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost.

§ 72 odst. 6 a § 75
ZDPH

Jestliže plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci ekonomické činnosti jak pro plnění s plným nárokem na odpočet, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, uplatňuje odpočet daně v krácené výši dle § 76 ZDPH.

! § 72 odst. 6 a §
76 ZDPH

PŘÍKLAD

Pokud plátce pořídí např. kameru (nejedná se o dlouhodobý majetek), kterou bude používat jak pro ekonomickou činnost, tak i pro osobní potřebu, uplatní nárok na odpočet daně např. pouze ve výši 50 % daně na vstupu, tj. ve výši předpokládaného rozsahu jejího používání pro ekonomickou činnost. Druhou možností je, že plátce při pořízení této kamery uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, potom ale bude muset používání kamery pro osobní potřebu jako pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností považovat za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností a bude muset v těchto případech uplatňovat daň na výstupu.

Novela zákona od 1. 4. 2011 neumožňuje použít u dlouhodobého majetku druhou možnost (tj. nárokování na vstupu v plné výši a následné dodanění). U dlouhodobého majetku je od 1. 4. 2011 nutné provádět krácení odpočtu již při pořízení majetku. V následujících letech je potom nutné sledovat, zda nedojde ke změně poměru využití o více než 10 %, a pokud ano, je třeba provádět úpravu odpočtu daně za podmínek stanovených v § 78 ZDPH.

JUDIKATURA

Daň na vstupu z plnění ve formě nákladů na rekonstrukci nemovitosti zařazené do obchodního majetku plátce, která je zčásti využívána pro soukromé použití plátce, je plně odčitatelná. Na druhé straně vzniká plátcovi daňová povinnost k dani na výstupu odpovídající hodnotě nákladů přiřaditelných míře využívání nemovitosti pro soukromé účely. Využívání takovéto nemovitosti pro účely soukromého bydlení nemůže být považováno za osvobozené plnění, tj. poskytnutí a pronájem nemovitého majetku.

Rozsudek Evropského soudního dvora (C-269/00 W. Seeling)

JUDIKATURA

Nárok na odpočet daně vzniká, jestliže byl správcem daně považován za plátce daně subjekt, který zamýšlel v budoucnu uskutečnit zdanitelná plnění a činnost tohoto subjektu před uskutečněním zdanitelných plnění naplňovala znaky ekonomické aktivity, tj. v případech počáteční investice za účelem úmyslu uskutečnění zdanitelného plnění, i když ve skutečnosti plátce následně zdanitelné plnění neuskutečnil. Jedná se o ekonomickou činnost podle čl. 4 Šesté směrnice a v uvedeném případě nelze retroaktivně přehodnotit postavení plátce daně, a tím znemožnit uplatnění nároku na odpočet DPH. Jinou interpretací čl. 4 a 17 direktivy by došlo k svévolnému znevýhodnění podnikatelů ve smyslu zamezení nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění před uskutečněním zdanitelného plnění vůči zdanitelným plněním s nárokem na odpočet přijatých v okamžiku uskutečňování zdanitelného plnění.

Rozsudek Evropského soudního dvora (C-110/94 INZO)

JUDIKATURA

Nárok na odpočet daně lze v principu uplatnit pouze v případě, že pořízené zboží a služby mají přímou a bezprostřední vazbu se zdanitelným plněním na výstupu. U režijních nákladů souvisejících s ekonomickou činností však nárok na odpočet uplatnit lze.

Rozsudek Evropského soudního dvora (C-409/98 Abbey National)

JUDIKATURA

Plátce daně se může rozhodnout, zda při pořízení investičního majetku zařadí tento majetek do obchodního majetku plně, částečně nebo nezařadí vůbec v případě, že tento majetek bude využívat jak pro ekonomickou činnost, tak pro činnost nesouvisející s podnikáním. Je-li takto pořízený majetek využitelný jak pro ekonomickou činnost, tak pro účely nesouvisející s podnikáním zařazen do obchodního majetku, existuje vždy nárok na úplný a bezprostřední odpočet daně na vstupu. Na možnost uplatnění plného odpočtu daně na vstupu při pořízení majetku nemá vliv podíl jeho následného využití pro ekonomickou činnost a pro činnost nesouvisející s podnikáním. Následné soukromé využití majetku je považováno za poskytnutí služby, která je předmětem daně, kdy základ daně tvoří veškeré náklady plátce související s touto činností, jež nesouvisí s podnikáním.

Rozsudek Evropského soudního dvora (např. C-97/90 Lennartz)

7.1.2 Prokazování nároku na odpočet daně

§ 73 odst. 1 a 2 ZDPH **Prokazování nároku na odpočet daně** se řídí následujícími pravidly.

U **přijatých tuzemských plnění** musí plátce prokázat **oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně** daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem daně. Z časového hlediska je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve za zdaňovací období, ve kterém má k dispozici daňový doklad.

PŘÍKLAD

Daňový doklad vystavený dne 25. 6. 2014 se dnem uskutečnění zdanitelného plnění rovněž 25. 6. 2014 byl plátcí doručen dne 2. 7. 2014. Nárok na odpočet může být plátcem uplatněn v daňovém období za červenec 2014 (respektive za 3. čtvrtletí 2014, pokud by plátcem měl čtvrtletní zdaňovací období).

Základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně **při poskytnutí služby osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo při pořízení zboží z jiného členského státu** či v případě režimu přenesení daňové povinnosti je, že plátcem vznikla povinnost přiznat daň. Plátcem prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, a pokud jej nemá, tak jiným způsobem. Z časového hlediska je možno nárok na odpočet daně uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátcem vznikla povinnost přiznat daň.

Nárok na odpočet daně **při dovozu zboží** vzniká plátcem nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla daň vyměřena nebo přiznána. Nárok na uplatnění odpočtu daně je povinen doložit daňovým dokladem.

Nárok na odpočet daně je možno uplatnit nejdéle **do 3 let** od konce zdaňovacího období, v němž mohl být nárok uplatněn nejdříve, tj. zdaňovacího období, kdy se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo byla přijata platba za něj. Uplatnění odpočtu daně i po uplynutí této lhůty je možné v případech, kdy je plátcem u přijatých zdanitelných plnění, u kterých si uplatňuje nárok na odpočet daně, současně osobou, která je z těchto plnění povinna přiznat a zaplatit daň na výstupu, tj. např. při pořízení zboží z jiného členského státu, nebo poskytnutí služby, ze které plátcem přiznává daň na principu reverse-charge.

§ 73 odst. 3 ZDPH

Plátcem, který je povinen krátit odpočet daně, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně u krácených plnění nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v jehož některém ze zdaňovacích období mohl být nárok uplatněn nejdříve. Prakticky to znamená, že povinnost podat dodatečné daňové přiznání tedy nemá plátcem, jemuž vznikl u příslušného zdanitelného plnění plný nárok na odpočet daně, ale tuto povinnost má vždy plátcem, který je povinen krátit nárok na odpočet daně koeficientem. Tím by mělo být zajištěno, aby uplatňoval nárok s použitím koeficientu příslušného roku, v němž nárok na odpočet daně vznikl.

§ 73 odst. 4 ZDPH

Současně však pro výše uvedený postup platí výjimka pro plátcem, kteří mají vypořádací koeficient vyšší než 95 %, kdy však tato výjimka neplatí, pokud by předmětem daného odpočtu byl dlouhodobý majetek.

Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny zákonem předepsané údaje. Pokud doklad všechny údaje neobsahuje nebo jsou uvedeny chybně, může plátcem prokázat oprávněnost odpočtu daně jiným způsobem. Od 1. 4. 2011 do 31. 12. 2011 však tento postup nebylo možné uplatnit, pokud chybějícími náležitostmi byly údaje rozhodné pro výpočet daně nebo DIČ.

§ 73 odst. 5 ZDPH

Pokud částka uvedená na daňovém dokladu převyšuje výši daně, která měla být uplatněna dle zákona, tj. poskytovatel plnění na daňovém dokladu omylem uvedl vyšší daň, je plátcem oprávněn uplatnit nárok na odpočet pouze ve výši daně, která měla být správně uplatněna. V opačném případě, tj. jestliže poskytovatel plnění uvedl na daňovém dokladu nesprávně nižší daň, má plátcem nárok na odpočet ve výši daně uvedené na daňovém dokladu.

§ 73 odst. 6 ZDPH