

4.4 Nárok na odpočet daně

Správné uplatnění nároku na odpočet daně je z pohledu PO jedním z největších problémů v celém systému DPH.

Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije na stanovené účely. Velkým problémem bude u PO, které jsou plátcí DPH, krácení nároku na odpočet daně. Pokud plátce použije přijatá zdanitelná plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně, kterým se právě rozumí odpočet daně v částečné výši.

V § 75 ZDPH je upraven způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši pro případy, kdy plátce použije přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesusouvisející. Potom má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.

V § 76 ZDPH je upraven způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši pro případy, kdy plátce daně použije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko. Potom má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

Nárok na uplatnění odpočtu daně má plátce (vztaženo na PO) u těch přijatých zdanitelných plnění, které použije v rámci své ekonomické činnosti:

- pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, dodání zboží a poskytování služeb s místem plnění v tuzemsku,
- pro účely uskutečňování plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- pro účely uskutečňování plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by plátce měl u těchto plnění nárok na odpočet daně, pokud by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- pro účely uskutečňování plnění, která nejsou v souladu s § 13 odst. 8 ZDPH považovány za dodání zboží a v souladu s § 14 odst. 5 ZDPH za poskytování služeb.

U přijatých zdanitelných plnění, která PO jako plátce daně použije výhradně na výše uvedené účely, má plný nárok na odpočet daně.

Dále je nutné zdůraznit, že daní na vstupu je vždy výhradně daň uplatněná podle ZDPH, což znamená, že pokud by na daňovém dokladu byla uplatněna chybně vyšší sazba, plátce by byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet pouze ve výši odpovídající

dani, která měla být správně uplatněna, tj. v nižší sazbě. Tato skutečnost vyplývá z úpravy § 72 odst. 2 ZDPH.

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou potom vymezeny v § 73 ZDPH. Důležité je, že podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně je dispozice příslušným daňovým dokladem, což může znamenat posunutí okamžiku, kdy plátce může nárok na odpočet uplatnit. Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem, tj. zejména dokazováním podle DŘ.

A další úprava, která není ve prospěch plátce, je obsažena v § 73 odst. 6 ZDPH. Pokud je na přijatém daňovém dokladu vyšší částka daně, než která může být uplatněna podle ZDPH, potom plátce může uplatnit pouze nižší částku. Pokud je tomu naopak a na dokladu je nižší částka, plátce daně může uplatnit pouze tuto nižší částku z přijatého daňového dokladu.

Z pohledu PO jako plátců daně bude významné ustanovení § 75 ZDPH, které upravuje postup při stanovení odpočtu daně u přijatých plnění použitých jak v rámci ekonomické činnosti, tak i pro účely s ní nesouvisející.

Odpočet daně v poměrné výši lze uplatnit dvěma základními způsoby:

- Odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění bude uplatněn v plné výši a část přijatého zdanitelného plnění, kterou plátce použije pro účely nesouvisející se svými ekonomickými činnostmi, se poté považuje za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH, tedy se vznikem povinnosti uplatnit daň na výstupu. Tento postup nelze uplatnit v případě dlouhodobého majetku, ovšem je otázkou, zda se jedná o samotný nákup dlouhodobého majetku ve smyslu § 4 odst. 3 písm. d) ZDPH nebo také o jeho technické zhodnocení nebo i jeho opravy, údržbu a provoz, případně také jeho nájem. ZDPH a ani předpisy EU jednoznačný závěr nedávají, ale výklady se kloní spíše k závěru, že omezení se vztahuje pouze na samotné pořízení dlouhodobého majetku a jeho technické zhodnocení, a to i vzhledem k definici obsažené v § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH
- Druhou možností je uplatnění odpočtu daně v poměrné výši dle skutečného využití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost. Příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se potom vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce, tento podíl ZDPH označuje jako poměrný koeficient. Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru. Pokud nelze v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem.

PŘÍKLAD 74

PO zřízená krajem, střední škola, plátce DPH, obdržela fakturu – daňový doklad za spotřebu tepelné energie v budově školy. Budovu používá jak pro účely výuky, která je financovaná z dotací a příspěvků od zřizovatele, tak pro účely ekonomické činnosti, a to realizací komerčních kurzů v oblasti informačních a komunikačních technologií. Přijaté zdanitelné plnění (tepelná energie) tak bylo použito jak pro účely ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, odpočet daně lze uplatnit pouze v poměrné výši. Daňový doklad za spotřebu tepelné energie byl vystaven na částku 150 000 Kč + 22 500 Kč DPH. Využití budovy pro účely ekonomické činnosti činí 20 %, zbývajících 80 % je pro účely nesouvisející s ekonomickou činností, v tomto případě tedy na výuku, která je hrazena z dotací od zřizovatele a je poskytována bezúplatně.

Plátce může postupovat tak, že uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, tedy 22 500 Kč a na část spotřebovanou pro účely nesouvisející s ekonomickou činností, tedy na výuku, bude vystaven doklad o použití a následně odvedena daň, doklad bude vystaven na 120 000 Kč + 18 000 Kč DPH.

Druhou možností je, že plátce uplatní nárok na odpočet přímo v odpovídajícím poměru, tedy pouze 20 %, což odpovídá využití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost. Znamená to tedy, že plátce rovnou uplatní nárok na odpočet daně ve výši 4 500 Kč, poměrný koeficient činí 20 %.

Co se týká první varianty, domnívám se, že v tomto případě její uplatnění nemá žádný zvláštní význam, vhodná by byla v případě, pokud následně dojde ke konkrétnímu vyčíslitelnému použití pro účely ekonomické činnosti (např. fakturace nájemcům dle skutečné spotřeby) nebo pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. Ale v případě, kdy plátce dopředu ví, v jakém poměru bude odpočet daně uplatňovat, protože předem zná výši poměrného koeficientu, bez ohledu na to, zda se jedná či nejedná o kvalifikovaný odhad, potom zřejmě nemá význam uplatnit plný nárok na odpočet daně a následně hned dodanit odpovídající část.

PŘÍKLAD 75

PO nakoupí zahradní traktor, který bude používat zejména k údržbě veřejné zeleně (financováno z dotace, není ekonomická činnost), ale předpokládá i jeho použití k poskytování služeb občanům za úplatu (údržba zeleně na zakázku na soukromých pozemcích), případně jeho zapůjčení za úplatu zájemcům z řad veřejnosti. Zahradní traktor je pořízen za cenu 80 000 Kč + 21 % DPH.

Protože v tomto případě se jedná o pořízení dlouhodobého majetku, nelze v tomto případě postupovat tak, že by byl uplatněn plný nárok na odpočet daně a následně by bylo dodaněno použití traktoru pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. PO musí postupovat tak, že v okamžiku uplatnění odpočtu daně jej uplatní v poměrné výši na základě poměrného koeficientu stanoveného kvalifikovaným odhadem.