

Úprava odpočtu DPH podle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Igor Pantůček

Šárka Bubeníková

Brno 2015

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé bakalářské práce panu Ing. Igoru Pantůčkovi za jeho cenné a odborné rady a připomínky, které mi pomohly při zpracování této práce. Také bych ráda poděkovala rodině a přátelům za jejich podporu.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Úprava odpočtu DPH podle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty**

vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 15. května 2015

Abstract

Bubeníková, Š. Adjustment of VAT deduction according to § 78 of the Law on Value Added Tax. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2015.

Bachelor thesis deals with the problem which is connected with VAT deduction adjustment. In 2011 the amendment to the Law on VAT was approved, which the whole mechanism changed. In the first part of the work the basic terms are analysed and then the changes, which are related to VAT deduction, coefficients and finally VAT deduction adjustment, are described. During the working on this part of the work the existing problematic parts are drafted. In the second part of the work the changes are applied to the practical example. In the final phase the tax effects of changes towards to subjects of the VAT system will be evaluated. The possible solutions of problems are suggested and also the procedure, which helps to do VAT deduction adjustment the right way.

Keywords

Value added tax, the explanatory memorandum, the amendment to the Law on VAT, VAT payer, VAT deduction, coefficients, VAT deduction adjustment.

Abstrakt

Bubeníková, Š. Úprava odpočtu DPH podle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Bakalářská práce se zabývá problematikou spojenou s úpravou odpočtu daně. V roce 2011 byla schválena novela zákona o DPH, která celý mechanismus pozměnila. V první části práce v rámci teoretického zpracování dochází k analýze základních pojmů a následně jsou rozebrány a popsány změny týkající se odpočtu daně, s ním souvisejících koeficientů a nakonec samotné úpravy odpočtu daně. V průběhu zpracování této části jsou nastíněny existující problematické oblasti. V druhé části práce jsou změny aplikovány na praktickém příkladu. V konečné fázi dojde k vyhodnocení daňových dopadů změn na subjekty v systému DPH. Dále jsou vysloveny možná řešení analyzovaných problémů a stanoven postup, který pomůže provést úpravu odpočtu daně správně.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, důvodová zpráva, novela zákona o dani z přidané hodnoty, plátce DPH, odpočet daně, koeficienty, úprava odpočtu daně.

Obsah

1	Úvod a cíle práce	10
1.1	Úvod	10
1.2	Cíle práce	10
2	Metodika	12
3	Teoretická část	13
3.1	Základní pojmy	13
3.1.1	Daň	13
3.1.2	Přímé a nepřímé daně.....	13
3.1.3	Dlouhodobý a krátkodobý majetek.....	14
3.1.4	Technické zhodnocení	14
3.2	Osoby povinné k dani a plátce DPH	15
3.3	Novela zákona č. 47/2011.....	15
3.4	Odpočet daně	16
3.4.1	Význam odpočtu daně.....	16
3.4.2	Nárok na odpočet daně na vstupu	17
3.5	Odpočet daně a s ním související koeficienty.....	18
3.5.1	Poměrný koeficient k 1. 4. 2011, respektive současný stav	18
3.5.2	Krátící koeficient k 1. 4. 2011, respektive současný stav	19
3.5.3	Stav k 31. 3. 2011	20
3.5.4	Hlavní rozdíly v používání koeficientů	20
3.6	Úprava odpočtu daně podle § 78	21
3.6.1	Srovnání § 78 před a po 1. 4. 2011	21
3.6.2	Hlavní rozdíly	25
3.6.3	Další změny po 1. 4. 2011	25
3.6.4	Lhůta pro úpravu odpočtu daně	25
3.6.5	Poměrný koeficient versus krátící koeficient.....	26
3.6.6	Období po vypršení lhůty z § 78	27
3.7	Vyrovnaní odpočtu daně podle § 77	28

3.7.1	Vyrovnnání odpočtu daně u majetku	28
3.7.2	Porovnání úpravy odpočtu daně podle § 77 a § 78	29
4	Praktická část	30
4.1	Firma A s.r.o.	30
4.1.1	Pořízení automobilu v březnu roku 2011	31
4.1.2	Pořízení automobilu v květnu roku 2011	38
4.2	Zhodnocení výsledků praktické části a jejich interpretace	48
4.2.1	Soukromá spotřeba	49
4.2.2	Plnění bez nároku na odpočet.....	50
4.2.3	Kombinace	50
4.3	Řešení otázek kladených v teoretické části.....	51
4.3.1	Posouzení problému s lhůtou pro úpravu odpočtu daně	51
4.3.2	Problematika krátícího koeficientu.....	52
4.3.3	Prodej dlouhodobého majetku	53
4.3.4	Využití majetku po uplynutí lhůty určené dle § 78.....	54
4.4	Návrh správného postupu pro plátce DPH.....	55
4.4.1	Zápis koeficientů	55
4.4.2	Správná evidence dokumentů.....	56
4.4.3	Správně nastavené směrnice	56
4.4.4	Úprava účetních programů.....	57
5	Závěr	58
6	Literatura	60
6.1	Knižní publikace	60
6.2	Elektronické zdroje.....	60
6.3	Právní předpisy	61
A	Část daňového přiznání pro rok 2011	63
B	Část daňového přiznání pro rok 2013	64
C	Část daňového přiznání pro rok 2015	65

Seznam obrázků

Obr. 1	Daňová soustava v ČR	14
Obr. 2	Časový interval pro úpravu odpočtu daně	26
Obr. 3	Krátící koeficient a jeho úprava v dalších letech	27
Obr. 4	IV., V. a VI. oddíl originálního DP k DPH pro rok 2011 Zdroj: business.center.cz/business/sablony/s8-priznani-k-dani-z-pridane-hodnoty-dph.aspx	63
Obr. 5	IV., V. a VI. oddíl originálního DP k DPH pro rok 2013 Zdroj: business.center.cz/business/sablony/s8-priznani-k-dani-z-pridane-hodnoty-dph.aspx	64
Obr. 6	IV., V. a VI. oddíl originálního DP k DPH pro rok 2015 Zdroj: business.center.cz/business/sablony/s8-priznani-k-dani-z-pridane-hodnoty-dph.aspx	65

Seznam tabulek

Tab. 1	Krátící koeficienty pro jednotlivé roky	31
Tab. 2	DP k DPH za 1Q/2011	32
Tab. 3	DP k DPH za 1Q/2011	32
Tab. 4	DP k DPH za 1Q/2011	33
Tab. 5	DP k DPH za 4Q/2011	34
Tab. 6	DP k DPH za 4Q/2012	35
Tab. 7	DP k DPH za 4Q/2015	36
Tab. 8	DP k DPH za 1Q/2011	37
Tab. 9	Výsledně uplatněné odpočty společností Firma A s.r.o.	38
Tab. 10	Evidence ujetých kilometrů OA	39
Tab. 11	DP k DPH za 2Q/2011	39
Tab. 12	DP k DPH za 4Q/2013	40
Tab. 13	DP k DPH za 2Q/2011	41
Tab. 14	DP k DPH za 4Q/2011	41
Tab. 15	DP k DPH za 4Q/2012	42
Tab. 16	DP k DPH za 2Q/2011	44
Tab. 17	DP k DPH za 4Q/2011	44
Tab. 18	DP k DPH za 4Q/2012	45
Tab. 19	DP k DPH za 2Q/2011	46
Tab. 20	DP k DPH za 4Q/2011	46
Tab. 21	DP k DPH za 4Q/2012	47
Tab. 22	Výsledně uplatněné odpočty společností Firma A s.r.o. po novele	48
Tab. 23	Souhrnný přehled výsledků	49

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
DP	daňové přiznání
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
ESD	Evropský soudní dvůr
SS	soukromá spotřeba

1 Úvod a cíle práce

1.1 Úvod

Tato bakalářská práce bude věnována daňové problematice konkrétně DPH. Na úvod práce podám vysvětlení základních pojmů, které se s daní a daněmi obecně pojí. Následně se zaměřím právě na DPH. Budu zpracovávat novelu zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH) z 1. 4. 2011, která je stěžejním bodem této bakalářské práce. Změny, které s sebou novela přinesla a jejich daňové dopady na plátce DPH, jsou předmětem mé analýzy. Nebudu se však věnovat celému zákonu, ale pouze oddílu 10 tedy Odpočtu daně, který prošel významnými změnami, a jehož součástí je i úprava odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen úprava odpočtu daně) v § 78 zákona o DPH. Kromě samotné schválené novely zákona o DPH budu pracovat i s důvodovou zprávou, která byla součástí vládního návrhu zákona a jejím cílem bylo zdůvodnit a objasnit navrhované změny.

Novelou došlo jak k formálním změnám jako je změna paragrafů a jejich pořadí, tak i k významným věcným změnám, které ovlivnily řadu plátců DPH. Dále se budu zabývat touto problematikou ve spojení s dlouhodobým majetkem. V rámci úpravy odpočtu daně je důležité také vymezení koeficientů, které jsou nedílnou součástí úprav týkajících se dlouhodobého majetku. Rozhodující bude určení zásadních rozdílů ať už v úpravě odpočtu daně nebo v koeficientech vyplývajících ze zákona před a po novele. Kromě dlouhodobého majetku zmíním v návaznosti na úpravu odpočtu daně také drobný majetek a tyto postupy srovnám.

V druhé polovině práce přejdu k praktické části, abych mohla změny vyhodnotit. Pro její vytvoření využiji modelovou firmu a konkrétního příkladu nákupu jednoho druhu dlouhodobého majetku v prvním případě před novelou v druhém případě po novele. Aby bylo možné následné srovnání, budu využívat stejných koeficientů a variant využití majetku.

Také se ke konci tohoto úseku budu vracet k problematickým oblastem § 78 zákona o DPH, které budou definovány už v teoretické části. Oblasti dle vlastního názoru a na základě prostudované literatury, popřípadě praktického zpracování zhodnotím. Pokud to bude nutné, navrhu způsob řešení například úpravou v zákonu.

Díky těmto zpracováním jak z pohledu teoretického, tak praktického, dospěji ke konečným závěrům a doporučením směřovaných hlavně k plátcům DPH, ale také k zákonodárcům. Postupně tak dojde k naplňování cílů, které byly stanoveny už při sestavení zadání pro tuto bakalářskou práci. V následující podkapitole 1.2 vymežím tyto cíle konkrétněji.

1.2 Cíle práce

Bakalářská práce má hned několik cílů, ke kterým bych se ráda postupně dopracovala. V první řadě se jedná o posouzení a vyhodnocení daňových dopadů změn

v úpravě odpočtu daně dle § 78 zákona o DPH, které s sebou novela přinesla. K jejich posouzení bude sloužit převážně teoretické zpracování. Změny více rozvedu a srovnám původní znění a znění po novele. Pro vyhodnocení daňových dopadů je stěžejní praktická část, ve které k tomuto vyhodnocení využiji konkrétního příkladu včetně výpočtů. K vyhodnocení dojde jak z praktického hlediska, tak teoretického, protože veškeré výstupy praktické části okomentuji a to včetně uvedení vlastního stanoviska.

Dalším cílem práce je analýza problematických oblastí v § 78. Zde se budu věnovat už novému znění zákona. V teoretické části práce tyto problémy budu nalézat, rozvádět a klást otázky. Ty budou zodpovězeny ke konci celé práce včetně mého doporučení pro jejich eliminaci.

Kromě dlouhodobého majetku zmíním také okrajově problematiku jiného než dlouhodobého majetku, tedy majetku drobného. V tomto ohledu se bude jednat pouze o teoretické zpracování, uvedení jednoduchého praktického příkladu a následné srovnání s úpravou u majetku dlouhodobého.

Po zpracování všech těchto závěrů, doporučení a návrhů případných změn je cílem navrhnout takový způsob postupu pro plátce DPH při úpravě odpočtu daně, který zaručí minimalizaci chyb a jeho správnost.

2 Metodika

V první části práce se budu věnovat teoretickému zpracování odpočtu daně a s ním související úpravě odpočtu daně. Analyzuji různé zdroje, jako jsou knižní publikace, zákony, směrnice anebo internetové zdroje. Prostudováním a zpracováním všech těchto zdrojů vytvořím teoretický podklad pro svou bakalářskou práci. Ten bude sloužit k přiblížení a lepšímu pochopení celé problematiky, které se budu v práci věnovat.

Druhá část bude zaměřená na praktické zpracování dat modelové firmy. Prostřednictvím praktických příkladů budu schopná znázornit a vyslovit závěry týkající se změn v úpravě odpočtu daně. Bude mi umožněna analýza a srovnání určitých pasáží a také vyslovení konkrétních závěrů. Dále budu odpovídat na otázky kladené v průběhu zpracovávání teoretické části. Tato část práce mi tedy umožní naplnění všech ostatních cílů, které jsem na počátku vyslovila.

3 Teoretická část

V teoretické části práce budou uvedeny a vysvětleny základní pojmy, které se pojí s analyzovanou problematikou. Také bude v jedné z podkapitol zmíněna důvodová zpráva, která vykládá důvody k provedení tak zásadních změn v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH) konkrétně v dílu 10, který je stěžejní pro tuto práci. Další část bude věnována terminologii související s odpočtem daně z přidané hodnoty (dále jen odpočet daně) a jeho použití, existujícím koeficientům, jejich mechanismu výpočtu a úpravě odpočtu daně.

3.1 Základní pojmy

3.1.1 Daň

Daň jako taková je vysvětlena svými vlastnostmi. Je známo, že daň je stanovena zákonem a je tedy povinná. Zároveň se jedná o nenávratnou platbu – pro poplatníka neexistuje adekvátní ekvivalent za zaplacení daně (Kubátová, 2009, s. 9).

Daně jsou placeny do veřejného rozpočtu a dále pak přerozdělovány, což je jedna z funkcí daní. Jedná se o redistribuční funkci. Další je alokační funkce, která umožňuje umístit peníze tam, kde jsou zrovna potřeba a jejím cílem je dosáhnout efektivnosti trhu v alokaci zdrojů. V neposlední řadě je důležitá funkce stabilizační. Omezuje cyklické výkyvy a stabilizuje celou ekonomiku a hospodářství daného státu (Kubátová, 2009, s. 16–17).

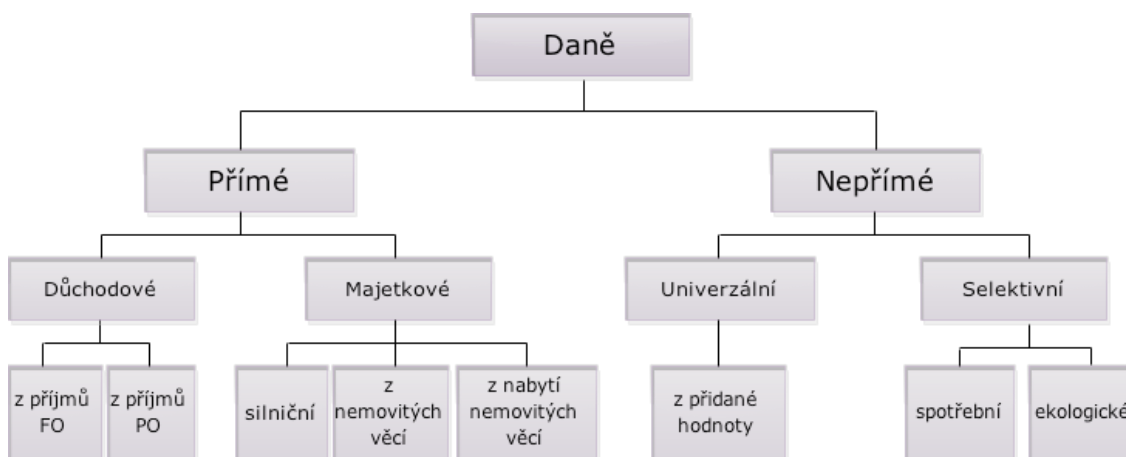
3.1.2 Přímé a nepřímé daně

Dále je vhodné vysvětlit rozdíl mezi poplatníkem a plátcem daně. Plátce daně je osoba, která daň vybere a odvede. Majetek plátce daně není zatížen. Na druhé straně poplatník je osoba, která daň zaplatí a je zatížen její rozpočet (Buřík, 2007).

Přímé daně jsou charakteristické svou určitelností osoby, která daň zaplatí, tedy poplatníkem. U přímých daní platí, že plátce a poplatník je ta stejná osoba. Mezi přímé daně patří daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob a silniční daň. Protože byl zrušen zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, už se tyto daně nemohou samostatně řadit mezi daně přímé. Daň darovací i daň dědická byly zahrnuty do daně z příjmů (Hájková, 2014). Mezi přímé daně pak řadíme ještě daň z nemovitých věcí podle zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

U nepřímých daní platí, že plátcem je osoba, která daň vybere a odvede. Na druhé straně stojí poplatník, který daň opravdu zaplatí. Tímto poplatníkem je konečný spotřebitel. Mezi hlavní nepřímé daně patří DPH, spotřební daň a daň ekologická (Rostecký, 2011).

Následující obrázek přehledně ukazuje současné rozčlenění daňové soustavy v České republice, které bylo právě popsáno.



Obr. 1 Daňová soustava v ČR

3.1.3 Dlouhodobý a krátkodobý majetek

Vymezení krátkodobého a dlouhodobého majetku je jednou z důležitých potřeb této práce. Tyto pojmy budou ještě mnohokrát v práci zmíněny a je tedy nutné znát jejich základní rozdíl a vymezení.

Pro účely DPH vymezuje § 4 odst. 2 zákona o DPH dlouhodobý majetek jako obchodní majetek, který je tvořen:

- hmotným majetkem – ten je dále upřesněn dle § 26 zákona č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů (dále jen ZDP). Mluví se zde o samostatné movité věci, popřípadě souboru movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a funkčnost delší jak jeden rok. Dále se může jednat o budovy, domy, stavby atd.,
- odpisovaným nehmotným majetkem – ten je dle § 32a ZDP vymezen jako majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč, funkčnost delší jak jeden rok a byl nabyt buď úplatně, zděděním, darováním, nebo vlastní činností,
- pozemkem,
- technickým zhodnocením.

Krátkodobý majetek je také nazýván jako majetek oběžný. Obecně platí, že jeho spotřeba nastane do jednoho roku na rozdíl od dlouhodobého majetku. Mezi tento majetek se řadí:

- zásoby, hotové výrobky a nedokončená výroba,
- peníze a krátkodobý finanční majetek,
- pohledávky (Děrgel, 2014).

3.1.4 Technické zhodnocení

Dalším důležitým pojmem, který bude často zmiňován, je technické zhodnocení (dále jen TZ). Pro účely zákona o DPH je TZ samostatným majetkem dle § 78 odst. 5.

Samotné vymezení TZ je možné nalézt v ZDP, na který zákon o DPH odkazuje. Dle § 33 odst. 1 ZDP je řečeno, že TZ se rozumí výdaje, které přesáhly 40 000 Kč na dokončené výstavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. V případě, že se poplatník rozhodne, že dané výdaje ihned neuplatní jako náklady a budou nižší než zákonem stanových 40 000 Kč, také se pak považují za TZ (Martínková, 2013). Vymezení a odlišení pojmů rekonstrukce a modernizace je možné nalézt v následujících odstavcích 2 a 3 ZDP:

- rekonstrukce – jedná se o takový úkon, který způsobí změnu technických parametrů anebo se změní účel užití daného majetku,
- modernizace – v takovém případě dojde k rozšíření vybavení majetku anebo jeho použitelnosti.

3.2 Osoby povinné k dani a plátce DPH

Podle § 5 zákona o DPH je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba uskutečňující ekonomickou činnost. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena za účelem podnikání.

Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH se z osoby povinné k dani tedy neplátce stane plátce při splnění konkrétní podmínky. Podmínkou je překročení obratu ve výši 1 mil. Kč za dobu dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Výjimku tvoří a plátcem se tedy nestanou osoby, které poskytují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Dle § 6 odst. 2 zákona o DPH se osoba povinná k dani oficiálně stane plátcem od prvního dne druhého měsíce, který následuje po měsíci, kdy překročila obrat. Dále dle § 94 odst. 1 zákona o DPH má osoba povinná k dani povinnost se k DPH registrovat do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, kdy překročila příslušnou částku obratu. Nakonec podle § 94a je možné, aby se osoba povinná k dani zaregistrovala dobrovolně, aniž by překročila obrat.

Příklad: Obrat je překročen v měsíci dubnu. Povinnost registrace má osoba povinná k dani do 15. května. Plátcem se pak stává od 1. června.

Může také dojít k situaci, kdy si osoba povinná k dani nevšimne, že už překročila obrat a nezaregistruje se. Jakmile bude tato záležitost zjištěna, dojde ke zpětné registraci správcem daně k datu, kdy se měla stát plátcem DPH. Zpětně bude muset podat řádná daňová přiznání, kde bude uvádět jak daň na vstupu, tak také nárok na odpočet daně, jestliže má k dispozici daňové doklady a ty splňují své náležitosti. Zpětně tuto osobu čeká pokuta za opožděné podání DP a dále úroky z prodlení za nečasné zaplacení daně (Sinecký, 2015).

3.3 Novela zákona č. 47/2011

Součástí vládního návrhu zákona podaný v roce 2010, kterým se mění zákon o DPH a dochází k zásadní novele z dubna roku 2011, je i důvodová zpráva, která má podat vysvětlení připravovaných změn.

Obecně jsou změny v souvislosti s dílem 10 zákona o DPH, který se týká odpočtu daně a další problematiky s tím související, zdůvodněny jako povinnost implementovat směrnice Rady Evropské Unie (dále jen Rady EU) do právního řádu ČR. Jedná se o směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen Směrnice) a směrnicí Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince (dále jen Směrnice Rady), kterou se mění některá ustanovení Směrnice. Dalšími důvody jsou zpřesňování a doladování textu nebo reakce na nově získané zkušenosti z praxe. Cílem má být vysoký stupeň harmonizace s právem EU a snadnější vyložení některých pasáží zákona (Důvodová zpráva, 2010).

Ve zvláštní části důvodové zprávy už je konkrétnější specifikum důvodů. Hlavním důvodem pro přeskupení a obsáhlou úpravu dílu 10 zákona o DPH jak po formální, tak věcné stránce, je transparentnější a jednoznačnější výklad práva a konkrétně práva týkajícího se odpočtu daně. Problémem tedy bylo, že předchozí (původní) úprava této části zákona se setkávala s interpretačními problémy v praxi. (Důvodová zpráva, 2010).

Stěžejní částí této bakalářské práce je § 78 zákona o DPH, ve kterém došlo ke změnám některých zásad či úpravě mechanismů výpočtu. Z důvodu lepší přehlednosti těchto upravených pravidel byl § 78 rozdělen do čtyř dílčích paragrafů. Jednotlivým konkrétním změnám se budu věnovat v dalších částech mé práce. Avšak jednou ze změn je zakotvení úpravy odpočtu daně v dalších letech v případě použití plnění pro účely ekonomické nebo soukromé. To bylo zdůvodněno právě nutností přijetí zásad a pravidel Směrnice Rady. V další části důvodové zprávy týkající se § 78 zákona o DPH jsou uvedeny spíše věcné či formální změny, nikoliv jejich důvody (Důvodová zpráva, 2010).

Z textu důvodové zprávy vyplývá, že důvodem pro značné úpravy dílu 10 zákona o DPH je povinnost přijetí nových zásad, které vyplývají ze Směrnice Rady, a které musely být přijaty do 1. ledna roku 2011. Dále bylo zamýšleno usnadnit orientaci v této části zákona tak, aby byl srozumitelný a nedocházelo už k nekorektnímu výkladu. Ke zhodnocení těchto cílů dojde v závěru práce.

3.4 Odpočet daně

Následuje kapitola věnovaná klíčovému pojmu bakalářské práce. Odpočet daně je zpracován v zákonu o DPH v díle 10.

3.4.1 Význam odpočtu daně

Základním principem je, že DPH se vybírá v každém stupni hospodářského řetězce. Aby nedocházelo k její kumulaci, je umožněn odpočet daně na vstupu pro osoby povinné k dani. Pokud plátce například nakupuje materiál pro svou ekonomickou činnost, DPH, která na tento materiál byla uvalena v předešlém stupni procesu, bude plátcem zaplácena, ale zároveň si ji bude zpět nárokovat v podobě odpočtu daně (Berger, Kindl, Wakounig, 2010, s. 469–470).

Pokud by však možnost odpočtu v zákonu o DPH neexistovala, byli by znevýhodněni obchodníci, kteří by kupovali vstupy už zatížené daní a pak by znovu měli

povinnost prodávané výrobky zatížit svou DPH. Zjednodušeně řečeno by to znamenalo, že tento plátce (obchodník, podnikatel, řemeslník) by byl nejenom plátcem, ale i poplatníkem (Děrgel (a), 2012).

DPH u přijatého zdanitelného plnění využitého dále pro ekonomickou činnost ve většině případů nezatěžuje rozpočet plátce. Tento systém uplatňování nároku na odpočet daně potom odpovídá zásadě neutrality, na které je postaven celý systém DPH (Ledvinková (a), 2011, s. 436).

3.4.2 Nárok na odpočet daně na vstupu

Nárok na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH má plátce u přijatého zdanitelného plnění. Toto plnění však musí dále využít v rámci vlastní ekonomické činnosti jako:

- dodání zboží nebo poskytnutí služby dle § 72 odst. 1 písm. a),
- plnění, které bude osvobozeno, ale s nárokem na odpočet daně (místo plnění je v tuzemsku) dle § 72 odst. 1 písm. b),
- plnění, které bude mít místo plnění mimo tuzemsko, ale pokud by bylo v tuzemsku, tak by měl nárok na odpočet dle § 72 odst. 1 písm. c),
- a další dle § 72 odst. 1. písm. d) a e).

Může to být tedy právě nákup materiálu, který využije dále pro svou ekonomickou činnost. Tento nárok vzniká plátcovi v okamžiku, kdy plátce, který poskytuje zdanitelné plnění, vznikla povinnost daň přiznat dle § 72 odst. 3.

V § 72 odst. 6 je poprvé zmíněno, že pokud zdanitelné plnění, na které chce plátce nárokovat odpočet daně, není využito zcela pro jeho ekonomické účely, má nárok na odpočet daně jen z části neboli na odpočet v částečné výši.

Nejde však jen o to, mít nárok na odpočet. Plátce musí splnit i zákonem stanové podmínky, aby si tento odpočet daně mohl uplatnit. Podmínky jsou vymezené v § 73 zákona o DPH. Stěžejní podmínkou je mít daňový doklad od přijatého zdanitelného plnění. Tuto náležitost nemusí plátce splnit v případě, kdy dodavatelský subjekt je osoba neusazená v tuzemsku či jiný plátce a pořizuje zboží z jiného členského státu. V takovém případě je možné prokázat nárok na odpočet daně jiným způsobem. Toto změkčení pravidel je v souladu se Směrnicí a i s judikaturou ESD (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 480).

Dle § 73 odst. 3 existuje lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně, která trvá 3 roky. Po jejím uplynutí už nelze nárok uplatnit. Lhůta začne běžet v první den následujícího měsíce po zdaňovacím období, ve kterém nárok vznikl. Ovšem i po uplynutí této lhůty může mít plátce oprávnění k uplatnění nároku na odpočet. Jde o dva explicitně vymezené případy:

- vznikne mu povinnost tuto daň přiznat,
- dané plnění použije pro účely uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastními činnostmi do stavu způsobilého k užívání, kde nárok na odpočet má v částečné výši podle § 72 odst. 6.

3.5 Odpočet daně a s ním související koeficienty

Pro práci je stěžejní úprava § 78 zákona o DPH. Kromě toho však je potřeba poukázat i na změny týkající se koeficientů. Ty jsou neodlučitelnou součástí následné úpravy odpočtu daně.

Novela a současná úprava zákona o DPH rozlišuje 2 druhy koeficientů. Jedná se o poměrný koeficient (poměrný odpočet daně) upravený podle § 75 zákona o DPH a krátcí koeficient (odpočet daně v krácené výši) upravený dle § 76 zákona o DPH.

3.5.1 Poměrný koeficient k 1. 4. 2011, respektive současný stav

Poměrný koeficient je upraven v § 75 zákona o DPH a je koeficientem, kterým se krátí nárok na odpočet daně v případě, kdy přijaté zdanitelné plnění použije plátce nejen pro ekonomickou činnost, ale také pro své soukromé účely nebo soukromé účely zaměstnance. Kvůli této skutečnosti nemusí mít plátce nárok na odpočet v plné výši a může být povinen jej snížit právě podle tohoto koeficientu (Ledvinková (b), 2011, s. 184–185).

Existují dvě možnosti, jak postupovat při přijetí zdanitelného plnění. V první možnosti dojde ke krácení ihned při pořízení majetku. Zde je možné setkat se s problémem, protože plátce v danou chvíli ještě nemusí přesně vědět, v jakém poměru bude daný majetek využívat. Tento problém však zákon řeší v odstavci 4 tohoto paragrafu prostřednictvím kvalifikovaného odhadu. Jednou z dalších možností, jak danou situaci řešit namísto zkrácení odpočtu ihned při pořízení, je uplatnění plného nároku na odpočet i v případě použití pro soukromé účely, ale následná soukromá spotřeba musí být dodaněna podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Této možnosti však už nově od dubna 2011 nelze v určitém případě využít. Jedná se o zásadní změnu, kterou na konci této podkapitoly uvedu (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 497).

Daný způsob úpravy odpočitatelné části daně na vstupu byl používán i před novelou. Nyní došlo prakticky jen k formální změně, kdy tento podíl určující nárok na odpočet byl nazván koeficientem a stal se součástí úpravy odpočtu daně (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 500).

Poměrný koeficient se uvádí v procentech. Zaokrouhluje se na celé procento nahoru a jedná se o poměr využití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost a pro soukromé účely. Způsoby výpočtu nejsou zákonem ani Směrnici přesně stanoveny. Je na plátcích DPH, aby stanovil správný klíč (kritérium) k výpočtu koeficientu a hlavně, aby byl schopen si následně tento klíč u správce daně obhájit (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 495–496). Obecně se vychází z dat minulých let. U automobilu se může jednat například o knihu jízd. U dalších druhů majetku je možné využít poměr podlahové plochy, časové využití majetku anebo například poměr příjmů nebo výnosů (Sobotková, 2011). Pokud taková data neexistují a plátce daně nemůže koeficient přesně stanovit, je potřeba určit kvalifikovaný odhad a na konci kalendářního roku zohlednit reálný podíl využití majetku pro ekonomickou činnost. Odhad je porovnán se skutečným koeficientem. V případě rozdílu většího

než 10 procentních bodů má plátce buď povinnost, nebo je oprávněn k opravě. Záleží na tom, zda má dojít opravou ke snížení nároku na odpočet, anebo naopak ke zvýšení (Ledvinková (b), 2011, s. 184–185).

3.5.2 Krátící koeficient k 1. 4. 2011, respektive současný stav

Krátící koeficient a jeho základní principy byly také součástí zákona o DPH ještě před novelou z 1. 4. 2011. Tento koeficient je využit při krácení nároku na odpočet daně v případě, že plátce využívá přijaté zdanitelné plnění jak pro zdanitelná plnění, tak pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně a je upraven v § 76 zákona o DPH. Na rozdíl od poměrného koeficientu je v § 76 odst. 3 přesně stanoven způsob výpočtu. Koeficient se vypočítá jako podíl, kdy v čitateli jsou zdanitelná plnění a osvobozená plnění s nárokem na odpočet a ve jmenovateli je hodnota čitatele v součtu s osvobozeným plněním bez nároku na odpočet (Ledvinková (b), 2011, s. 186–187). Dle § 76 odst. 2 se samotná zkrácená výše odpočtu daně vypočítá jako součin celkového odpočtu daně u plnění, kde je potřeba nárok zkrátit s koeficientem.

Tento koeficient se také liší tím, že plátce má pouze jeden krátící koeficient za jeden kalendářní rok. Zatímco poměrných koeficientů může mít plátce celou řadu. Vzhledem k začlenění judikatury Směrnice a Směrnice Rady by mělo platit, že výpočet odpočtu i koeficientu by měl být shodný v členských státech EU (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 496, 503).

Dále tento paragraf v odst. 2 řeší situaci, kdy souběžně dojde k povinnosti krátit odpočet jak podle krátícího koeficientu, tak koeficientu poměrného. V tomto případě se koeficienty navzájem znásobí. V praxi však dochází k tomu, že nejprve je odpočet krácen poměrným koeficientem, protože do daňového přiznání se uvádí základ daně i daň, které jsou upravené podle § 75. Proto teprve až v dalším kroku dojde ke krácení krátícím koeficientem. Na výsledku to však nic nemění (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 504). Tento poznatek ohledně pouze teoretického násobení koeficientů byl posléze upraven i v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném k 1. 1. 2013. V § 76 odst. 2 tohoto zákona a následně i v dalších zněních až po rok 2014 včetně byl součin koeficientů nahrazen větou, která říká, že krátící koeficient se bude počítat z odpočtu daně, který je již zkrácený dle § 75 zákona o DPH. Tudíž popisují postup, kterým se řídí lidé v praxi.

Nyní se tento koeficient uvádí jako procentní podíl, což umožňuje mezinárodní srovnání. Původně se jednalo o číslo od jedné do nuly. Také je upraveno dle § 76 odst. 3 a 4, že výsledný koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru. Dále platí, že jestliže vyjde koeficient 95 % a výš, nárok na odpočet se rovná 100 % (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 505).

Aby nedocházelo ke zkreslení výpočtu koeficientu, jsou některá plnění z výpočtu vyloučena. Tato plnění jsou přesně definována zákonem o DPH v § 76 odst. 4. Jedná se o:

- dlouhodobý majetek, který byl využíván pro ekonomickou činnost,
- doplňková činnost související s finančními službami nebo s převodem či nájmem nemovitosti.

Stejnou novelou účinnou k 1. 1. 2013 dochází ke změně ve výčtu plnění, která jsou vyloučena z výpočtu krátkého koeficientu. Konkrétně byl přidán třetí bod, který je součástí i v úpravě roku 2014 včetně. Jedná se o:

- dlouhodobý majetek vytvořen vlastní činností, který byl uveden do užívání.

V neposlední řadě je důležité zmínit, že dle § 76 odst. 6 a 7 se v průběhu roku používá ke krácení zálohový koeficient, což je vypořádací koeficient za minulý kalendářní rok. Pokud dochází poprvé k využití krátkého koeficientu, opět se stanovuje kvalifikovaný odhad. Odhadem se krátí daná plnění každé zdaňovací období s výjimkou posledního. V posledním zdaňovacím období dojde teprve k výpočtu krátkého (vypořádacího) koeficientu zákonem stanoveným postupem. Takto získaný koeficient je násoben daní na vstupu za celý kalendářní rok, u které je možné si částečný odpočet nárokovat. Výsledek je následně porovnán s celkovým odpočtem daně, který byl za daný rok uplatněn. Vše včetně rozdílu je oznámeno prostřednictvím řádného DP posledního zdaňovacího období (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 510–512).

3.5.3 Stav k 31. 3. 2011

Zákon o DPH platný k 31. 3. 2011 rozlišoval pouze jeden koeficient. Mluví o povinnosti krátit odpočet daně dle § 72 odst. 4 zákona o DPH platného před novelou. Úprava byla provedena na základě § 76. Důvody úprav jsou shodné se současnými podmínkami pro úpravu dle krátkého koeficientu.

V následujícím odst. 5 § 72 zákona o DPH se mluví o krácení odpočtu v poměrné výši. Krácení je užito ve chvíli, kdy plátce daně nepoužije zdanitelné plnění zcela pro svou ekonomickou činnost. Podmínky užití připomínají poměrný koeficient, a jak už bylo zmíněno v kapitole 3.5.1, jedná se o poměrný koeficient s tím rozdílem, že do dubna 2011 se formálně nejednalo o koeficient a nepodléhal úpravě odpočtu daně (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 500).

3.5.4 Hlavní rozdíly v používání koeficientů

Z rozdílné úpravy koeficientů v zákoně o DPH před a po novele vyplývá jedna zásadní změna užití poměrného zkrácení odpočtu.

Rozdíl se týká krátkodobého a dlouhodobého majetku ve spojení s poměrným koeficientem. Ve znění zákona o DPH před novelou bylo možné, i přestože plátce využil zdanitelné plnění pro jiné účely než ty ekonomické, uplatnit plný nárok na odpočet. Dle § 75 odst. 2 zákona o DPH je možné stále uplatnit nárok na odpočet v plné výši u již specifikovaného zdanitelného plnění, avšak výjimku tvoří dlouhodobý majetek. Tím mohou být zejména dopravní prostředky, nemovitosti nebo jejich TZ. U tohoto majetku už v takovém případě není možné uplatnit plný nárok na odpočet a plátce je povinen jej krátit dle § 75 zákona o DPH.

A právě v případech dlouhodobého majetku, kde byl uplatněn plný nárok na odpočet, docházelo k problémům. Zákon říkal (dnes u majetku s výjimkou dlouhodobého majetku), že pokud se uplatní plný nárok na odpočet a následně dojde k soukromému využití, musí být tato spotřeba dodaněna. To v praxi znamenalo určit cenu

(nepeněžní příjem zaměstnance) soukromé spotřeby a tu zdanit. Tento základ daně je určen podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH jako výše celkových nákladů v poměru, v jakém zaměstnanec daný majetek (nejčastěji osobní automobil) využil (Běhounek, 2010). Nemuselo by se jednat o příliš velký problém, kdyby existovala přiměřená lhůta pro povinné dodanění soukromé spotřeby. Lhůta však neexistovala, a ani neexistuje. V praxi docházelo k situaci, kdy například 10 let za sebou bylo nutné zdanit soukromou spotřebu zaměstnance (každý měsíc), protože se na počátku o této možnosti neuvažovalo a uplatnil se plný odpočet. S touto situací je možné setkat se i dnes.

U ostatního majetku s výjimkou dlouhodobého zůstávají podmínky nezměněny jak podle § 72 zákona o DPH před novelou, tak dle § 75 zákona o DPH po novele. Je možné uplatnit plný nárok na odpočet i v případě, že jsou splněny důvody pro úpravu a následné snížení odpočtu daně. Část tohoto zdanitelného plnění se pak považuje buď za dodání zboží dle § 13, nebo poskytnutí služby dle § 14 zákona o DPH.

Krátící koeficient neprošel příliš velkou změnou. Základní struktura byla už součástí zákona o DPH před novelou. Změnou je uvedení koeficientu v procentech umožňující mezinárodní srovnání.

Změny týkající se zavedení povinnosti poměrného odpočtu u dlouhodobého majetku, který je využíván jen z části pro ekonomickou činnost, souvisí s další kapitolou, kterou je Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH.

3.6 Úprava odpočtu daně podle § 78

S novelou přichází řada změn, které se týkají právě úpravy odpočtu daně. Tato část změn výrazně ovlivnila činnost všech českých plátců, kteří používají ke své činnosti dlouhodobý majetek. Vzhledem k obsáhlosti tohoto paragrafu dojde k uvedení zásadních změn prostřednictvím jednoho přímého srovnávání v následující podkapitole.

3.6.1 Srovnání § 78 před a po 1. 4. 2011

Smyslem celého mechanismu úpravy odpočtu daně je, aby nedocházelo k daňovému zvýhodnění, které by bylo neoprávněné, anebo naopak ke znevýhodnění. Vše souvisí se změnou účelu použití přijatého zdanitelného plnění, ke kterému může v letech po uplatnění původního odpočtu dojít (Berger, Kindl a Wakounig, 2010, s. 517). Jak celý mechanismus funguje, bude rozvedeno v následujících odstavcích.

Pro lepší orientaci došlo v novele k rozdělení samotného § 78 zákona o DPH na čtyři dílčí paragrafy. V příští novele zákona o DPH byl vymezen ještě další dílčí paragraf. V současnosti k 1. 1. 2015 je úprava odpočtu vykládána pěti dílčími paragrafy, kterými jsou § 78, § 78a, § 78b, § 78c a § 78d.

Proces úpravy odpočtu daně se použije ve chvíli, kdy nastanou podmínky § 78 odst. 4 zákona o DPH. Jedná se o tyto možnosti:

- původně plátce měl nárok na plný odpočet – nyní, však využije majetek pro účely, které znamenají krácení nároku na odpočet, anebo na něj nemá nárok vůbec,

- původně plátce měl nárok na odpočet v částečné výši – nyní, majetek použije pro účely, které umožňují buď plný nárok na odpočet, anebo nulový nárok na odpočet,
- původně plátce neměl nárok na odpočet – nyní, má nárok na odpočet v plné výši, anebo v částečné výši,
- původně uplatní odpočet v částečné výši – nyní, plátci vznikl rozdíl mezi poměrnými či vypořádacími koeficienty.

Z dílčích bodů vyplývá, že při změně použití dlouhodobého majetku v opravné lhůtě, se mění nárok na odpočet. Dle ESD průběžná úprava odpočtu daně podporuje neutralitu DPH. Zároveň všechny tyto dílčí body byly předmětem úpravy odpočtu už před novelou v § 78 věnovaném Úpravě odpočtu daně a v § 79 nazývaném Vyrovnání odpočtu daně. Výjimku tvoří změna, týkající se provedení úpravy odpočtu daně i v případě použití majetku pro soukromé účely (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 516, 519).

Existuje lhůta (doba), po kterou je potřeba odpočet daně podle § 78 sledovat a upravovat. Při nahlédnutí do § 78 konkrétně odst. 3, plátce zjistí, že se jedná o lhůtu pro úpravu odpočtu a začíná běžet rokem, ve kterém daný majetek pořídil. Původně platila doba pěti let pro všechny dlouhodobý majetek. Novelou však došlo k prodloužení této lhůty na deset let u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor.

Na základě této informace vyvstává otázka, jak dlouho má plátce skutečně povinnost odpočet upravovat. Zákonem tuto otázku neřeší zcela přesně. Existují různé možnosti řešení, které budou zmíněny v kapitole 3.6.4.

Úprava odpočtu daně se v současnosti netýká pouze změn, které byly způsobeny v průběhu kalendářního roku v závislosti na použití plnění pro ekonomické účely, které vykazují nárok na odpočet, anebo pro zdanitelná plnění bez nároku na odpočet. Tak tomu bylo do 31. 3. 2011. Nyní je potřeba upravit odpočet i v případě, že se mění nárok na odpočet podle toho, zda majetek využíváme pro ekonomické účely nebo pro účely soukromé (Sobotková, 2011).

Úpravy odpočtu daně se provádí v posledním zdaňovacím období kalendářního roku ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně. Když jde o čtvrtletního plátce, úpravu provádí v DP za čtvrté čtvrtletí kalendářního roku. U měsíčního plátce to je za měsíc prosinec (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 517).

Povinnost upravit odpočet daně v posledním zdaňovacím období nastává i tehdy, pokud dojde ke změně použití dle § 75 nebo § 76 meziročně v průběhu kalendářního roku (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 517).

Příklad: Jestliže osobní automobil využívá na počátku pouze k ekonomickým účelům, dále během měsíce února až listopadu k soukromým účelům a v prosinci opět k ekonomickému účelu, pak má plátce povinnost provést úpravu odpočtu daně.

Zde nastává další odlišnost, protože původně byl důležitý pouze stav k 31. 12. a meziroční změny koeficientů nebyly brány v úvahu dle § 78 odst. 12 zákona o DPH před novelou. Z toho plyne, že poslední řešený příklad, kde došlo k využití osobního

automobilu během roku pro soukromé účely a v prosinci zase pro účely ekonomické, by pro plátce neneslo žádnou povinnost úpravy odpočtu.

Samotný výpočet částky úpravy odpočtu daně je upraven v nově vzniklém § 78a zákona o DPH. Významným věcným rozdílem je změna výpočtu korekčního mechanismu. Nyní dochází k úpravě pouze části odpočtu, který spadá na daný kalendářní rok. Jedná se o jednu pětinu v případě dlouhodobé majetku a jednu desetinu v případě dlouhodobé majetku – konkrétně u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. Pro výpočet je potřeba znát původně uplatněný koeficient a nově získaný koeficient za daný kalendářní rok. Je povinností po dobu trvání lhůty pro úpravu odpočtu daně porovnávat původně uplatněný koeficient s tím stávajícím (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 517–518). Pro povinnost výpočtu a provedení úpravy odpočtu daně v DP musí být rozdíl mezi těmito koeficienty větší než 10 procentních bodů dle § 78a odst. 3 zákona o DPH. Stejně pravidlo platilo i dle § 78 odst. 7 zákona o DPH před novelou. Vzhledem k současnosti, kdy existují dva různé koeficienty, může dojít k jejich současnému užití. V takovém případě jsou do výpočtetního vzorce zahrnovány oba dva při jejich součinu dle § 78a odst. 2 písm. c). V této situaci však vzniká kolize v zákoně, kterou je potřeba řešit. Pro správné pochopení bude na daný problém navázáno v praktické části práce v kapitole 4.1.2. Způsob výpočtu je stanoven v § 78a odst. 1 zákona o DPH. Po zapsání do vzorce vypadá následovně:

$$\text{ÚO} = \frac{\text{daň na vstupu} \times (\text{NK} - \text{PK})}{5 (10)} \quad (1)$$

ÚO = úprava odpočtu

NK = nový koeficient pro daný upravující rok

PK = původně uplatněný koeficient pro nárok na odpočet daně

V § 78 odst. 5. zákona o DPH před novelou byl postup také přesně určen. Po zapsání do vzorce vypadal výpočet následovně:

$$\text{ÚO} = \frac{\text{daň na vstupu} \times (\text{NK} - \text{K}) \times \text{PL}}{5} \quad (2)$$

K = původně uplatněný koeficient v prvním roce úpravy, anebo naposledy použitý koeficient pro úpravu

PL = počet let, která zbývají do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně včetně roku úpravy

Z předešlého vzorce lze vidět zásadní rozdíl úpravy. Nevycházelo se ze stále původního prvně uplatněného koeficientu, ale vždy se vracelo k tomu posledně použitému. Dále byl zohledňován počet let, která zbývala do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně.

Dle § 78a odst. 5 je řečeno, že je důležité brát v úvahu i to, kdy v průběhu kalendářního roku ke změně účelu došlo a tuto skutečnosti zohlednit v už vypočtené

úpravě odpočtu daně. Je tedy možné ještě snížit částku odpočtu. Jestli bude přepočítání provedeno v závislosti na měsících nebo dnech už záleží na plátcí, protože v zákoně to není přesně definováno. Lepší z variant se silnější důkazní pozicí bude varianta přepočtu ve dnech s důkazem v podobě smluv (nájemní smlouva v případě odpočtu u nemovitosti) aj. (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 526). Jako příklad může být uveden dlouhodobý majetek, na který byl uplatněn plný nárok na odpočet a byl pořízen v lednu. Od září do prosince včetně došlo ke změně účelu použití (například pronájem občanům). V tuto chvíli se klasicky vypočte úprava odpočtu daně dle § 78. Ta se následně ještě sníží, aby odpovídala daným 4 měsícům, po které ke změně došlo. Na toto snížení má plátcé nárok, protože ke změně nedošlo hned v lednu. Pokud ano, právo snižovat odpočet nemá (Ledvinková (b), 2011, s. 194).

Zajímavě se dá pohlédnout na TZ, které je považováno za samostatný majetek pro účely zákona o DPH a v samostatném výčtu, kde se prodlužuje doba korekce z pěti na deset let, chybí. Proto pro TZ po zavedení novely platila taktéž pětiletá lhůta pro úpravy (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 517–518).

Dále je třeba provést úpravu odpočtu i v případě prodeje dlouhodobého majetku ještě v průběhu období, ve kterém je povinností kontrolovat nárok na odpočet daně. Celková úprava se provede tak, že se jako první vypočte úprava odpočtu za daný kalendářní rok a následně je násobena roky, po které je nutné ještě tento majetek kontrolovat. V takovém případě není zohledňována část roku, ale rok jako celek (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 527). Stejně tak tomu bylo i před novelou, protože převod nemovitosti byl považován za změnu účelu dle § 78 odst. 8 zákona o DPH před novelou. Problémem, který zde vyvstává pro plátcé DPH, souvisí s povinností provést tuto úpravu teprve až na konci zdaňovacího období i v případě, kdy dojde k prodeji například v lednu. Je to dáno úpravou § 78. Vznikající proluka je nelogická a může velmi snadno způsobit vznik lidské chyby. Proto bude navržena změna zákona v kapitole 4.3.3.

Popisovaný postup úpravy odpočtu daně je použit u majetku pořízeného dnem 1. 4. 2011, tedy v den nabytí účinnosti zákona č. 47/2011 Sb. Tato informace vyvstává z přechodných ustanovení konkrétně bodu 5, který říká, že rozhodným dnem je den pořízení majetku. Pokud je majetek pořízen do 31. 3. 2011 včetně, pak se postupuje podle starých pravidel (Ledvinková (b), 2011, s. 192).

Další z paragrafů § 78b se věnuje majetku, který je vytvořen vlastní činností. Lhůta pro úpravu odpočtu daně začíná běžet v roce, kdy byl majetek převeden do užívání. U většiny dlouhodobého majetku je částka pro odpočet daně určena součtem všech zdanitelných plnění, které tvoří pořizovací cenu tohoto majetku vytvořeného vlastní činností.

Poslední nově vzniklý § 78c upravuje už implementovanou problematiku spojenou s například splynutím dvou společností, které využívaly dlouhodobý majetek a lhůty pro úpravu ještě nevypršely. V takovém případě bude nástupnická společnost v úpravě odpočtu daně dle zákona o DPH pokračovat až do vypršení lhůty (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 530).

3.6.2 Hlavní rozdíly

Z předešlé kapitoly vyvstává současná povinnost kontrolovat použití dlouhodobého majetku vždy na konci kalendářního roku k 31. 12., ale také během roku a případné změny v posledním zdaňovacím období řádně vypořádat. Tak se stává daný rok vzhledem k odpočtu daně uzavřen.

Pokud bude nárok na odpočet za dané období krácen, pak má plátce povinnost toto vypořádání provést. V opačném případě má právo (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 518).

Další významnou změnou je změna v mechanismu výpočtu úpravy odpočtu daně. Dochází k prodloužení lhůty pro úpravu odpočtu daně u pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor na 10 let. V souvislosti s touto problematikou je možné polemitovat nad pěti nebo desetiletou dobou u TZ. Jak se však ukáže v další podkapitole, tato nejasnost bude v zákoně o DPH přímo upravena v pozdějších obměnách zákona.

3.6.3 Další změny po 1. 4. 2011

V předešlé kapitole 3.6.1 byl naznačen problém určení lhůty u TZ při úpravě odpočtu DPH. Už v další novele zákona o DPH platné k 1. 1. 2012 dochází k nápravě této nepřesnosti. V § 78 odst. 3 je zmíněno, že se lhůta prodlužuje na 10 let z původních pěti a u staveb, bytů, nebytových prostor a jejich TZ a u pozemků. Na základě přechodných ustanovení se tato doba prodloužení lhůty týká TZ, které bylo pořízeno od 1. 1. 2012 (Děrgel, 2013).

Novela přinesla ještě jednu změnu. Ta souvisí s prodejem dlouhodobého majetku ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně původně upraveném v § 78a odst. 6. Tento odstavec byl od 1. 1. 2012 zrušen a celá problematika převedena do nového, v pořadí již pátého, dílčího paragrafu § 78d. Stále však není řešen problém nelogické proluky, která zde vzniká v případě prodeje dlouhodobého majetku během roku a úpravě odpočtu teprve až v posledním zdaňovacím období.

Zároveň se změnila formulace jmenovaného dlouhodobého majetku. Kde byty a nebytové prostory byly od novely platné k 1. 1. 2014 zákona o DPH nahrazeny jednotkou.

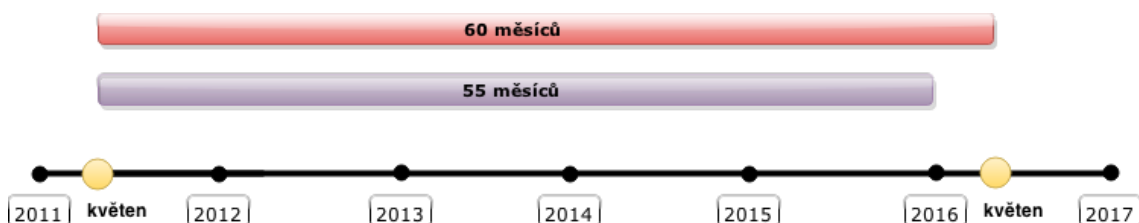
Žádné další změny, které by zásadním způsobem ovlivnily praktickou část anebo i teoretickou část této bakalářské práce, nebyly zaznamenány.

3.6.4 Lhůta pro úpravu odpočtu daně

Lhůta úpravy odpočtu daně je dle mého názoru nepřesně v zákoně uvedená. Proto zde problém podrobněji nastíním a v závěru práce určím správný způsob řešení tohoto problému.

Jestliže dlouhodobý majetek (osobní automobil používaný pro podnikání), bude pořízen k 1. 1. roku 2012, pak je odpověď vcelku jasná. Odpočet daně bude hlídán následujících pět let (celých 60 měsíců) do 31. 12. 2016. Když však bude automobil pořízen například v měsíci květnu roku 2011, nabízí se více variant řešení. V první z variant se skončí s úpravou přesně za 4 roky od roku pořízení, bez ohledu

na to, ve kterém měsíci bylo vozidlo koupeno. Proto lhůta pro úpravu končí posledním zdaňovacím obdobím roku 2015. Takto postupuje například i Ledvinková (Ledvinková (b), 2011, s. 192). Ve skutečnosti je odpočet hlídán pouze 55 měsíců, a nikoliv celých 60 měsíců. Správná může být proto i druhá varianta, ve které lhůta pro úpravu odpočtu bude platit až do května roku 2016. Zákon ani jednu z variant striktně nevymezuje.



Obr. 2 Časový interval pro úpravu odpočtu daně

Kromě uvedeného problému 5 let versus 60 měsíců a 10 let versus 120 měsíců existuje ještě jeden problém, kde si zákon částečně odporuje. V průběhu kapitoly 3.6.1 věnované § 78 a dílčím paragrafům, byla zmíněna nutnost upravit odpočet daně i v případě, že dojde ke změně účelu meziročně například od března do května, a přitom v prosinci je stav stejný jako před rokem. Také lze snížit případnou úpravu odpočtu daně, jestliže je prokázáno (důkazní břemeno je vždy na plátcích), že ke změně účelu došlo třeba až od září. Zákon tedy pracuje s měsíci – s částí roku. Proto vyvstává otázka, jestli by plátce DPH neměl upravit odpočet daně i za zbylých 5 měsíců v roce 2016.

3.6.5 Poměrný koeficient versus krátký koeficient

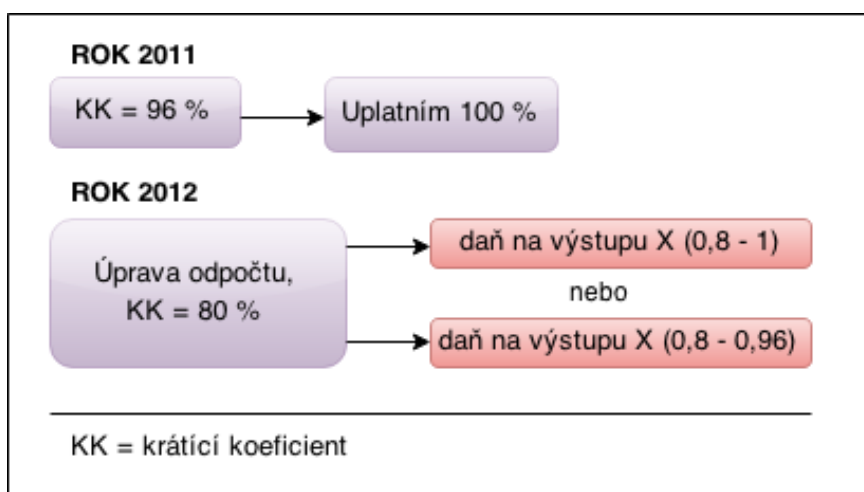
Kromě uvedených základních rozdílů mezi koeficienty, existuje ještě jeden významnější. Odlišnost má vliv na spravedlnost mezi plátcem ve využívání koeficientů.

Problémem je samotný krátký koeficient. V kapitole 3.5.2 bylo uvedeno, že vypočtený koeficient rovnající se 95 % a výš, je považován jako 100%. To pro poměrný koeficient (upravený v § 75 zákona o DPH) neplatí. Stačí proto, aby ze 100 % byl využíván dlouhodobý majetek jen jedním procentem pro soukromé účely, a okamžitě je povinností odpočet zkrátit. Otázkou je, zda tento nesoulad není nespravedlivý vůči plátcům DPH, kteří mají povinnost krátit odpočet poměrným koeficientem proti plátcům, kteří krátí krátkým koeficientem.

V souvislosti s problémem spravedlnosti lze narazit na další problém, který se týká správné úpravy odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH. Pro lepší pochopení je uveden ilustrační příklad.

Příklad: U motorového vozidla pořízeného v roce 2011 si může plátce uplatnit odpočet ve výši 50 000 Kč. Z důvodu využití pro osvobozené plnění bez nároku na odpočet musí v posledním zdaňovacím období vypočítat krátký koeficient. Ten bude 96 %. Dle § 76 odst. 5 platí, že takto vypočtený koeficient se rovná 100 %. I přes existenci osvobozených plnění bez nároku na odpočet uplatní odpočet v plné výši. V dalších letech má povinnost kontrolovat krátký koeficient, a když vznikne rozdíl

větší jak 10 procentních bodů, provést opravu. Otázkou je, jestli když dojde v dalším roce k povinnosti úpravy odpočtu daně, zda se bude pracovat s 96 %, nebo 100 %.



Obr. 3 Krátící koeficient a jeho úprava v dalších letech

Stejným způsobem lze uvažovat i naopak, kdy na počátku bude uplatněn krácený odpočet 80 %, a v dalším roce vznikne nárok na odpočet ve výši 96 %. Je otázkou, zda plátcí DPH vrátí celých 20 %, anebo pouze 16 % z testované pětiny pro daný rok.

Tato nejasná situace vyplývá ze zákona, protože zde není výslovně řešena. V kapitole 4.3.2 bude na problém navázáno.

3.6.6 Období po vypršení lhůty z § 78

Po uplynutí lhůty pro úpravu odpočtu daně je odpočet daně u daného majetku uzavřen a další úpravě už nepodléhá. Zásadní otázkou pro systém DPH je, co se bude dít s tímto majetkem dále. Každý plátcí má právo nakládat s majetkem podle vlastní vůle, ale některé zásahy mají vliv na DPH, a některé nikoliv. Například prodej majetku je považován za dodání zboží a je potřeba tuto operaci zatížit DPH. Výjimku tvoří dodání vybraných nemovitých věcí podle § 56 zákona o DPH, kde za splnění určité podmínky, je plnění od daně osvobozeno. Pokud majetek zůstane zařazen v OM a nadále bude využíván k podnikání, pak to na DPH žádný vliv nemá. Jestliže majetek vyřadí z OM do soukromého užívání, musí plátcí postupovat podle zákona o DPH.

S vyřazením majetku (například osobního automobilu) přichází nutnost dodání. Důvodem je § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, kde je řečeno, že za dodání zboží se rozumí i použití hmotného majetku pro účely, které nesouvisí s podnikáním. Dále je tento pojem rozveden v § 13 odst. 5 zákona o DPH, kde se nesouvisejícím podnikáním myslí trvalé užití majetku pro osobní spotřebu. Také je zmíněna podmínka, že se dodání týká majetku, u kterého byl z části nebo zcela uplatněn odpočet daně (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 131–134).

Pokud by odpočet daně plátce neuplatnil ani v průběhu pětiletého období úpravy odpočtu daně, dodanění se ho netýká. Jestliže odpočet uplatní a původně osobní automobil zařazený v OM vyloučí z OM – začne jej soukromě využívat, nachází se v situaci, kdy musí postupovat podle § 13 odst. 4 písm. a).

Cena se určí dle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH jako cena obvyklá vozidla ke dni, kdy dojde k uskutečnění tohoto tzv. fiktivního zdanitelného plnění dodání zboží. Daň se vypočte podle § 37 odst. 2 tak, že základem daně je částka základu daně snížená o daň vypočtenou shora koeficientem. V případě 21 % činí koeficient 0,1736. Daň je pak uvedena v DP klasicky na řádku č. 1 (Děrgel (b), 2012).

Může docházet k situacím, kdy se plátce snaží dodanění vyhnout. Proto nechá vozidlo v OM a několikrát za rok ho využije pro služební účely. Nedojde k přenechání majetku zcela pro soukromé využití podle § 13 odst. 4 písm. a), a protože už vypršela zmiňovaná lhůta pro úpravu odpočtu daně, není ani potřeba upravovat odpočet.

Z předešlých odstavců plyne otázka, zda je současná právní úprava správná a jestli není vůči některým subjektům nespravedlivá. Možná by měla být soukromá spotřeba u majetku zařazeného v OM hlídána nejen v době pětileté lhůty. Možná by bylo vhodné například lhůtu pro všechny dlouhodobý majetek zvýšit z 5 na 10 let. Správné řešení bude navrženo v závěrečné části práce v kapitole 4.3.4.

3.7 Vyrovnání odpočtu daně podle § 77

Doposud byla práce věnována dlouhodobému majetku a s ním spojené úpravě odpočtu daně, která je stěžejní součástí této bakalářské práce. V tuto chvíli bude zmíněna i problematika uplatňování odpočtu daně u jiného než dlouhodobého majetku a s příchodem novely také existenci zcela nového korekčního mechanismu.

3.7.1 Vyrovnání odpočtu daně u majetku

V § 77 zákona o DPH vzniká zákonodárci nově vytvořený systém korekčního mechanismu, který se využije u majetku krátkodobého charakteru. Ten byl podrobněji vymezen na úvod práce mezi základními pojmy. V pořadí se jedná o druhý korekční mechanismus hned po úpravě odpočtu daně upraveném v § 78 zákona o DPH. (Sobotková, 2011).

To, že se jedná o nové zpracování, znamená, že doposud v zákoně o DPH neexistovala možnost nebo naopak povinnost úpravy odpočtu daně u jiného než dlouhodobého majetku (Drábová, Holubová a Tomíček, 2011, s. 514).

U pořízeného zdanitelného plnění si plátce DPH uplatní odpočet daně za zdaňovací období, ve kterém obdrží daňový doklad dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Následně začne běžet tříletá lhůta, ve které je možné, aby došlo k vyrovnání podle § 77. Nový vyrovnávací mechanismus posuzuje pouze změny související se změnou ekonomické činnosti plátce DPH a řeší případy, kdy zdanitelné plnění je využito jiným způsobem, než se původně předpokládalo. Například společnost uplatnila plný nárok na odpočet, protože se domnívala, že nakoupené zásoby využije pro zdanitelná plnění. Při jejich použití však zjišťuje, že budou využity pro plnění bez

nároku na odpočet. Takto původně uplatněný odpočet je proto potřeba upravit prostřednictvím vyrovnávacího mechanismu. K úpravě je plátce povinen, nebo oprávněn ve zdaňovacím období, kdy dojde k použití přijatého zdanitelného plnění (Ledvinková (a), 2011, s. 457–459).

Jestliže dojde k soukromé spotřebě u tohoto typu majetku a byl uplatněn na počátku plný nárok na odpočet, pak tato činnost nesouvisí s činností ekonomickou, a proto nedochází k procesu vyrovnání dle § 77. V tomto případě dojde ke zdanění soukromé spotřeby a odvedení daně v klasickém řádném DP podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo § 14 odst. 3 (Děrgel (c), 2012).

3.7.2 Porovnání úpravy odpočtu daně podle § 77 a § 78

Z kapitoly 3.7.1 vyplývá hned několik zásadních rozdílů. Jedním z nich je majetek, kterého se úpravy týkají. U § 78 jde o majetek dlouhodobý, v § 77 o ostatní majetek s výjimkou majetku dlouhodobého.

Dalším rozdílem je období, ve kterém dochází k úpravě. V případě úpravy odpočtu daně dle § 78 dojde k úpravě vždy v posledním zdaňovacím období kalendářního roku. Při vyrovnání odpočtu nikoliv. Tento mechanismus je uplatněn v tom zdaňovacím období, ve kterém byl majetek použit, viz kapitola 3.7.1. Pro lepší pochopení uvedu příklad.

Příklad: V případě nemovitosti pořízené za cenu 1 000 000 Kč byl uplatněn plný nárok na odpočet, protože je zcela využívána pro podnikání (jsou v ní kanceláře). Od dubna následujícího roku bude nemovitost z části využívána i k pronájmu. Pronájem je činností osvobozenou bez nároku na odpočet, a proto má plátce povinnost odpočet krátit. Ke krácení však nedojde v dubnu, tedy měsíci, kdy se nemovitost začala k pronájmu využívat, ale až za poslední zdaňovací období. Tak tomu je, protože dlouhodobý majetek spadá do úprav podle § 78. Jinak se bude postupovat, pokud ve stejném měsíci pořídí plátce DPH ještě střešní krytinu a uplatní plný nárok na odpočet, protože předpokládá, že bude využita právě pro pořízenou nemovitost. Využita bude až další rok v květnu, kdy už je ale budova používána i pro pronájem. Dochází ke změně, kterou je potřeba vyrovnat za pomoci § 77 v DP za měsíc květen, respektive za druhé čtvrtletí roku.

V neposlední řadě je možné nalézt rozdíl v situaci, kdy dochází k soukromé spotřebě. U dlouhodobého majetku v rámci § 78 je tato záležitost ovlivněna § 75 a jeho poměrným koeficientem. V případě ostatního majetku, kde se plátce řídí § 77, uplatní hned na počátku odpočet v plné výši a teprve až v případě, kdy by došlo k soukromé spotřebě, dojde ke zdanění na základě § 13, nebo § 14, jak bylo řečeno v kapitole 3.7.1.

4 Praktická část

Následující část bakalářské práce je zaměřena na praktické zpracování analyzované problematiky, kterou je úprava odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH. Na základě praktických příkladů bude možné zhodnocení a konečné posouzení daňových dopadů na plátce DPH. Zároveň bude možné srovnání různých postupů, které byly nově schválenou novelou do značné míry pozměněny.

Dalším důvodem pro zpracování této části práce navazující na teoretickou část, je jednodušší a srozumitelnější porozumění změnám. Nakonec toto praktické zpracování umožní definitivní stanovení závěrů, ke kterým práce jako ke svým cílům spěje.

4.1 Firma A s.r.o.

Firma A s.r.o. je modelovou firmou, kterou využiji pro znázornění základních, ale i komplexnějších úprav týkajících se odpočtu daně. Ještě jednou upozorňuji, že se jedná o modelační (smyšlenou firmu) a i data, která použiji, budou smyšlená, avšak shodná s realitou. V případě tohoto zpracování nejsou důležitá konkrétní data proto, aby bylo možné posoudit změny, dopady a jejich vliv. Důležité je samotné praktické zpracování a správně použitý postup při výpočtech jednotlivých koeficientů a dalších propočtů.

Firma A s.r.o. je firmou, která byla založena v roce 2010. Má jednoho jednatele a průměrně 3 až 4 zaměstnance. Jedná se o menší firmu, která je čtvrtletním plátcem DPH. Firma se věnuje zpracování účetnictví menším podnikatelským subjektům. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn si v případě poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku uplatnit nárok na odpočet. U Firmy A s.r.o. je zpracování účetnictví vždy zdanitelným plněním s nárokem na odpočet. Kromě účetnictví Firma A zprostředkovává pojištění. Tato činnost je dle § 55 zákona o DPH jednou z činností, kde platí, že poskytovaná plnění jsou osvobozena bez nároku na odpočet.

Z výchozí namodelované situace je zřejmé, že plnění a s nimi související odpočty použité pro obě činnosti firmy budou podléhat úpravě.

Dlouhodobým majetkem, kterého se úpravy odpočtu budou týkat, je společnost zakoupený osobní automobil (dále jen OA) značky Škoda Octavia. Jedná se o dlouhodobý majetek dle kapitoly 3.1.3. Tento automobil byl pořízen v hodnotě 250 000 Kč + 50 000 Kč DPH (základní sazba daně v roce 2011 činila 20 %). Pro možnost porovnání budu simulovat dva základní případy:

- 1) OA pořízen (zakoupen) v březnu roku 2011,
- 2) OA pořízen (zakoupen) v květnu roku 2011.

Firma se nachází v situaci, kdy zhruba dvouměsíční rozdíl v době pořízení majetku ovlivní následné nakládání s odpočtem, výpočet koeficientů a následnou úpravu odpočtu daně. Tyto rozdíly ukážu v následující části práce na konkrétním příkladu.

Následuje tabulka krátkých koeficientů, které budou uplatňovány při výpočtech v jednotlivých letech. Pro možnost komparace výsledků budou stejné krátké koeficienty zachovány ve všech dalších příkladech. Protože se původně před novelou uváděl krátký koeficient jako desetinné číslo a následně po novele jako procento, mám v tabulce a i v jednotlivých částech praktického zpracování tuto změnu odlišenou.

Tab. 1 Krátké koeficienty pro jednotlivé roky

Rok	Krátký koeficient PŘED	Krátký koeficient PO [%]
2011	0,92	92
2012	0,80	80
2013	0,80	80
2014	0,80	80
2015	0,93	93

Hodnoty poměrného koeficientu, který jako koeficient byl zaveden s novelou, budou potřeba až v kapitole 4.1.2. Budou určeny přímo ujetými kilometry opět prostřednictvím tabulky.

4.1.1 Pořízení automobilu v březnu roku 2011

V prvním případě je OA pořízen ještě před novelou, a proto se i způsob zacházení s odpočtem bude řídit pravidly platnými před novelou. Částka odpočtu, se kterou budu počítat, je 50 000 Kč. Poprvé se této záležitosti budu věnovat v DP za první čtvrtletí roku 2011, které má firma povinnost podat do 25. 4. 2011.

Existuje několik variant, se kterými je možné se v reálném podnikání setkat. Jde o:

- A) využití OA k soukromým potřebám jednoho ze zaměstnanců,
- B) využití OA i k činnosti související se zprostředkováním pojištění,
- C) kombinace dvou předchozích variant.

Ad A)

Za předpokladu využití jiného vozidla v roce 2010 bude firma vycházet z knihy jízd minulého roku a předpokládat, že poměr, ve kterém zaměstnanec automobil využije pro soukromé účely, bude 20 %. Odpočet může uplatnit tedy ve výši 80 %. Existují zde však dvě možnosti, jak postupovat:

- Uplatnit odpočet v *poměrné výši* – nejedná se o koeficient v pravém slova smyslu, ale dojde ke zkrácení odpočtu jednou pro vždy. Nikdy víc už ke změně tohoto poměru nedojde.

Výpočet:

$$O = 50\,000 \times 0,8 = 40\,000 \text{ Kč} \quad (3)$$

Odpočet uplatněný v daňovém přiznání k 25. 4. 2011 bude ve výši 40 000 Kč. Pro názorné zobrazení výpočtů budu používat následující typ tabulek představující DP. Plné znění částí týkajících se odpočtu daně a celkové daňové povinnosti v DP pro jednotlivé roky (jestliže došlo k nějaké změně) naleznete v příloze A, B a C.

Tab. 2 DP k DPH za 1Q/2011

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	200 000	40 000	
	snížená	41			
Korekce odpočtů daně		45			
Odpočet daně celkem		46		40 000	
Hodnota pořízeného majetku		47	200 000	40 000	

- Uplatnit odpočet v *plné výši* – i když předpokládají soukromé využití, mají možnost uplatnit odpočet v plné výši. V takovém případě však mají povinnost veškerou budoucí soukromou spotřebu spojenou s OA dodanit. Důležité je znovu upozornit na to, že dodanění soukromé spotřeby není nijak časově omezeno. A proto ještě dnes v roce 2015 se můžeme setkat s tímto dodaněním u dlouhodobého majetku pořízeného do 31. 3. 2011, kde byl uplatněn plný nárok na odpočet a nyní je využíván k soukromé spotřebě.

Tab. 3 DP k DPH za 1Q/2011

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	250 000	50 000	
	snížená	41			
Korekce odpočtů daně		45			
Odpočet daně celkem		46		50 000	
Hodnota pořízeného majetku		47	250 000	50 000	

Jak už bylo zmíněno v kapitole 3.5.4 ohledně zdanění soukromé spotřeby, je nutné znát celkovou výši nákladů, které se stanou cenou a budou zdaněny. Nyní ukážu praktický příklad.

Příklad: Uvažuji firmou nakoupený OA, na jehož opravu musí v měsíci květnu vynaložit 4 000 Kč bez DPH. V tomto měsíci byl OA využit pro soukromé účely zaměstnance z 20 %. Základem daně bude 800 Kč, protože se jedná o poměrnou část 20 % ze 4 000 Kč a daň, kterou musí ze soukromé spotřeby odvést, je 160 Kč. Problém nastává v případě, kdy k této situaci dochází několik let za sebou. Každý měsíc musí firma hlídat celkové náklady, určit soukromou spotřebu (jestli nějaká je), základ daně a vypočtenou daň odvést. Kdybych tedy průměrně uvažovala právě částku 160 Kč měsíčně (někdy více, někdy méně) například po dobu 10 let, celková výše odvedené daně bude následující:

$$CD = 160 \times 12 \times 10 = 19\,200 \text{ Kč} \quad (4)$$

CD = celková daň

Dle mého názoru je a bylo, v této situaci vhodnější využít poměrně zkrácený odpočet i v případě, kdy se v danou chvíli nepředpokládalo soukromé využití vozidla. Sice v první chvíli ztratili poměrnou část na odpočtu, ale plátce nikdy nemůže vědět, jak bude majetek v budoucnosti využívat.

Ad B)

Nyní je firma v situaci, kdy se OA využije pro jízdy spojené se zprostředkováním pojištění. Na počátku si zvolí odhad pro tzv. zálohový koeficient a na konci kalendářního roku vypočte skutečný krátký koeficient, který podléhá následné pětileté úpravě dle § 78 zákona o DPH před novelou. Zálohový koeficient, který byl zároveň krátkým koeficientem za rok 2010, je 0,80.

K 25. 4. 2011 má tedy firma nárok na odpočet v krácené výši dle zálohového koeficientu ve výši 40 000 Kč. Tuto skutečnost v DP znázorní na řádce č. 52.

Tab. 4 DP k DPH za 1Q/2011

IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	250 000	50 000	
	snížená	41			
Odpočet daně celkem		46		50 000	
Hodnota pořízeného majetku		47	250 000	50 000	
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu	51	S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet		
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient	0,80	Odpočet	40 000
Vypořádání odpočtu daně	53	Vyp. koef.		Změna odp.	

Rok 2011

Znovu se k tomuto odpočtu vracím v posledním zdaňovacím období roku 2011, kdy bude firma podávat DP nejpozději k 25. 1. 2012. Na základě skutečných plnění, která Firma A během roku měla, jak z činnosti pro nárok, tak z činnosti bez nároku na odpočet, vypočte skutečný krátkí koeficient a tím upraví celkový odpočet v DP. Příjmy dosažené za rok 2011 z jednotlivých činností:

- příjmy z účetnictví = 200 000 Kč,
- příjmy ze zprostředkování pojištění = 17 391 Kč.

Krátkí koeficient vypočte dle přesně stanoveného mechanismu uvedeného v § 76 odst. 2 zákona o DPH před novelou.

Výpočet:

$$KK = \frac{200\,000}{200\,000 + 17\,391} = 0,92 \quad (5)$$

KK = krátkí koeficient

Vypořádací koeficient činí 0,92. Nyní bude provedeno vypořádání nároku na odpočet dle § 76 odst. 7 zákona o DPH před novelou za rok 2011. Zde není rozhodující, o kolik procentních bodů se liší oproti používanému zálohovému koeficientu během roku. Tento výpočet a s ním spojená úprava odpočtu (vypořádání) musí společnost provádět vždy v posledním zdaňovacím období. Zobrazení v DP je na řádce č. 53.

Protože krátkí koeficient vzrostl, má firma nyní nárok na vyšší podíl odpočtu, a proto si v tomto DP bude nárokovat vrácení dalších 6 000 Kč. Celkově si tedy prozatím uplatnili odpočet ve výši 46 000 Kč.

Výpočet:

$$O = 50\,000 \times 0,92 = 46\,000 \text{ Kč} \quad (6)$$

O = odpočet daně

Tab. 5 DP k DPH za 4Q/2011

V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu	51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odp.	
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient	0,80	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně	53	Vypořádací k.	0,92	Změna odp.	6 000

Následující 4 roky je povinností vývoj krátkího koeficientu sledovat a popřípadě nárok na odpočet upravovat.

Rok 2012

Nyní má firma podávat DP za rok 2012 k 25. 1. 2013. Krátící koeficient je v současnosti 0,80. Protože se koeficient za rok 2011 odlišuje o více jak 10 procentních bodů od koeficientu za rok 2012, je potřeba provést úpravy v tomto DP.

Výpočet:

$$O = \frac{50\,000 \times (0,80 - 0,92) \times 4}{5} = -4\,800 \text{ Kč} \quad (7)$$

Tab. 6 DP k DPH za 4Q/2012

V. Krácený nárok na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu	51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient	0,92	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně	53	Vyp. koef.	0,80	Změna odp.	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně			60		-4 800
Odpočet daně			63		-4 800
Vlastní daňová povinnost			64		4 800

Rok 2013 a rok 2014

Za rok 2013 bude podávat DP nejpozději k 25. 1. 2014 a dojde ke kontrole krátícího koeficientu. Ten je nyní 0,80. Oproti minulému roku 2012 nedošlo ke změně, proto společnost žádá úprava odpočtu daně nečeká. Stejný postup platí i pro rok 2014, kde krátící koeficient roku 2014 je opět 0,80 a porovnává jej s krátícím koeficientem z roku 2013. Koeficienty se nezměnily a žádnou úpravu odpočtu daně tak neprovádí.

Rok 2015

Posledním rokem kontroly je rok 2015. Přiznání je nutné podat nejpozději k 25. 1. 2016. Vypočtený krátící koeficient je 0,93. Oproti roku 2014 se liší o více jak 10 procentních bodů, a proto musí dojít k úpravě dle § 78.

Výpočet:

$$O = \frac{50\,000 \times (0,93 - 0,80) \times 1}{5} = 1\,300 \text{ Kč} \quad (8)$$

Tab. 7 DP k DPH za 4Q/2015

V. Krácený nárok na odpočet					
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient	0,80	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně	53	Vyp. koef.	0,93	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně			60		1 300
Odpočet daně			63		1 300
Vlastní daňová povinnost			64		
Nadměrný odpočet			65		1 300

Z uvedeného postupu úprav odpočtu daně vyplývá, že si Firma A s.r.o. na tento OA, při jeho částečném využití pro zprostředkování pojištění, mohla uplatnit odpočet v celkové výši 42 500 Kč.

Výpočet:

$$CO = 46\,000 - 4\,800 + 1\,300 = 42\,500 \text{ Kč} \quad (9)$$

CO = celkový odpočet

Ad C)

V této poslední zmiňované variantě řeším souběžnost krátícího koeficientu s možností krátit odpočet poměrným způsobem kvůli soukromé spotřebě. Protože bylo možné v případě řešení soukromé spotřeby v písmenu A) postupovat dvěma způsoby i zde vzniknou dvě možné varianty souběhu:

- *Uplatnění plného nároku na odpočet v kombinaci s krátícím koeficientem* – v této situaci si firma sama zvolila, že nebude odpočet poměrně krátit z důvodu soukromé spotřeby.

Je možné, že v tomto období opravdu nebude vozidlo soukromě využívat, a proto nevidí žádný důvod odpočet poměrně krátit. Nevzniká žádný problém z pohledu zákona, protože je tato možnost povolena. Celá částka 50 000 Kč bude uvedena na řádku č. 40, 46 a 47 v třetím sloupci, protože ještě dojde ke krácení krátícím koeficientem.

Vypořádací koeficient bude stejně jako v předešlých řešených případech v prvním roce posledního zdaňovacího období vypočten jako desetinné číslo, které je 0,92. Uplatněný odpočet bude za rok 2011 celkově ve výši 46 000 Kč.

Lze upozorovat, že nyní se bude postupovat úplně stejně jako v písmenu B). Jestliže společnost učiní všechny úpravy správně podle zákona, tak v roce 2016 zjistí, že si celkově na tento OA uplatnila odpočet ve výši 42 500 Kč.

V tuto chvíli však musím upozornit na možnost soukromé spotřeby, která se může v budoucnosti objevit. Problém byl už řešen včetně příkladu v pís-

menu A). Jestliže využiji stejného výpočtu a budu uvažovat stejnou míru zdanění, konečný uplatněný odpočet musím ještě snížit a celkový odpočet se pak rovná:

$$CO = 42\,500 - 19\,200 = 23\,300 \text{ Kč} \quad (10)$$

- *Uplatnění kráceného nároku na odpočet v kombinaci s krátcím koeficientem* – zde dochází k možnosti souběhu poměrného zkrácení odpočtu a užití krátcího koeficientu.

Dle zákona o DPH před novelou a na základě rozhodnutí firmy dojde ke zkrácení odpočtu v poměru 80 % kvůli soukromé spotřebě. Pozor, nejedná se o povinnost krácení, ovšem jako simulační příklad je vhodné využít i tuto variantu.

Takto zkrácený odpočet bude zapsán do DP, jako by byl uplatněn plný odpočet. Je vidět, že i základ daně se uvede v 80% výši, nikoliv 100%. Poměrně zkrácený odpočet uvede firma ve třetím sloupci nazvaným jako krácený odpočet, protože bude ještě krácen krátcím koeficientem. Odpočet firmy v případě pořízeného OA k 25. 4. 2011 vypadal následovně:

Tab. 8 DP k DPH za 1Q/2011

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet	
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	200 000		40 000	
	snížená	41				
Odpočet daně celkem		46			40 000	
Hodnota pořízeného majetku		47	200 000		40 000	
V. Krácený nárok na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.	Bez nároku na odpočet		
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	0,80	Odpočet	32 000
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.	
VI. Výpočet daňové povinnosti						
Odpočet daně			63		32 000	
Vlastní daňová povinnost			64			
Nadměrný odpočet			65		32 000	

Celkově uplatněný odpočet za rok 2011 je 32 000 Kč. Na konci roku dojde k výpočtu vypořádacího koeficientu (skutečného krátcího), protože krátcí koeficient 0,80 byl pouze odhadem. Tudíž na řádce č. 53 bude 0,92 (vypořádací koeficient je 0,92) a změna odpočtu bude kladná ve výši 4 800 Kč, protože koeficient vzrostl.

Výpočet:

$$O = 40\,000 \times 0,92 = 36\,800 \text{ Kč} \quad (11)$$

Poměrné krácení odpočtu je už nevratné, žádné další úpravy vzhledem k soukromé spotřebě už probíhat nebudou. Z toho plyne, že v odpočtu se už žádným způsobem nezohlední například 100% užití OA pro služební účely. Na druhou stranu v případě soukromé spotřeby ji už nemusí složitě a každý měsíc zdaňovat. Další roky se bude pokračovat stejným způsobem jako v sekci písmene B), kde dochází k úpravě odpočtu podle vývoje krátícího koeficientu.

Společnost zjistí, že v roce 2012 musí odpočet snížit na řádku č. 60 o 4 800 Kč a v roce 2015 jej zvýšit o 1 300 Kč.

Celkově uplatněný odpočet při dané kombinaci krátícího koeficientu a poměrného zkrácení skrz soukromou spotřebu je:

$$CO = 36\,800 - 4\,800 + 1\,300 = 33\,300 \text{ Kč} \quad (12)$$

Pro lepší a srozumitelnější znázornění výsledků využijí souhrnnou tabulku.

Tab. 9 Výsledně uplatněné odpočty společností Firma A s.r.o.

Písmeno	Koeficient	Odpočet
A	80 %	40 000 Kč
	100 %	50 000 Kč – předpokládaná SS = 30 800 Kč
B	-	42 500 Kč
C	100 % / 92 %	42 500 Kč – předpokládaná SS = 23 300 Kč
	80 % / 92 %	33 300 Kč

4.1.2 Pořízení automobilu v květnu roku 2011

V této části práce budu vycházet ze stejného zadání, jako tomu bylo v předešlé kapitole 4.1.1. Rozdílné je datum koupě OA. K tomuto pořízení dojde až po nabytí účinnosti novely z 1. 4. 2011. Dle přechodných ustanovení je známo, že je nyní nutné postupovat už podle nových pravidel. Měsícem koupě je květen a daňový doklad firma obdržela 3. 6. 2011. Odpočet tak bude řešit za druhé čtvrtletí kalendářního roku. DP musí být podáno nejpozději k 25. 7. 2011.

Opět budu pracovat s částkou odpočtu 50 000 Kč. Pro účely srovnání a posouzení daňových dopadů na plátce DPH vycházím ze tří srovnatelných variant:

- A) využití OA k soukromým potřebám jednoho ze zaměstnanců,
- B) využití OA i k činnosti související se zprostředkováním pojištění,
- C) kombinace dvou předchozích variant.

Ad A)

Poměrný koeficient je nyní součástí úpravy odpočtu daně dle § 78 zákona o DPH, a proto společnost s úpravami neskončí hned v prvním roce pořízení OA.

Aby bylo možné každoročně hodnotit, zda došlo ke změně poměrného koeficientu oproti původně uplatněnému, musí mít firma stanovené nějaké kritérium, podle kterého lze určit výši poměru soukromé spotřeby vůči služební spotřebě. Zde to bude kniha jízd (evidence najetých kilometrů) za jednotlivé kalendářní roky. Ta bude dokladat, kolik kilometrů bylo najeto služebně a naopak kolik soukromě. Na základě této evidence je firma schopná určit jednotlivé poměrné koeficienty pro každý rok a konkrétně pro tento OA.

V následující tabulce je uvedena evidence najetých kilometrů pro následujících pět kalendářních období vozidla Škoda Octavia:

Tab. 10 Evidence ujetých kilometrů OA

	Celkově ujeté kilometry	Služebně ujeté kilometry	Soukromě ujeté kilometry	Poměrný koeficient [%]
2011	10 000	8 000	2 000	80
2012	15 000	15 000	0	100
2013	12 000	12 000	0	100
2014	14 000	11 200	2 800	80
2015	9 500	9 500	0	100

Rok 2011

V prvním DP, kde uplatňuje Firma A poprvé nárok na odpočet pro OA, bude uplatňovat krácený odpočet v poměrné výši. Tento poměrný odpočet bude znázorněn v DP za druhé čtvrtletí, které má být podáno nejpozději k 25. 7. 2011.

Výpočet:

$$O = 50\,000 \times 0,80 = 40\,000 \text{ Kč} \quad (13)$$

Tab. 11 DP k DPH za 2Q/2011

IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	200 000	40 000
	snížená	41		
Odpočet daně celkem		46		40 000
Hodnota pořízeného majetku		47	200 000	40 000

Protože byl koeficient správně odhadnut, nemusí být provedena už žádná úprava za poslední zdaňovací období roku 2011 k 25. 1. 2012.

Rok 2012 a rok 2013

Za poslední čtvrtletí roku 2012 je povinností Firmy A určit poměrný koeficient pro tento kalendářní rok a ten porovnat s koeficientem v roce pořízení. Hodnota koeficientu dle Tab. 10 pro rok 2012 je 100 %. Rozdíl je větší o více jak 10 procentních bodů a musí být vypočtena úprava odpočtu.

Výpočet:

$$O = \frac{50\,000 \times (1 - 0,80)}{5} = 2\,000 \text{ Kč} \quad (14)$$

Protože je částka úpravy odpočtu dle § 78 zákona o DPH kladná, má firma oprávnění (ne povinnost) odpočet změnit. K této změně dojde na řádce č. 60.

Tab. 12 DP k DPH za 4Q/2013

VI. Výpočet daňové povinnosti		
Úprava odpočtu daně	60	2 000
Vrácení daně	61	
Daň na výstupu	62	
Odpočet daně	63	2 000
Vlastní daňová povinnost	64	
Nadměrný odpočet	65	2 000
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání DDP	66	

Pro rok 2013, kdy je poměrný koeficient taktéž 100 %, bude výpočet shodný a v DP budou nárokovány další 2 000 Kč.

Rok 2014

V tomto roce je poměrný koeficient 80 %. Stejný poměrný koeficient byl i ve výchozím roce uplatnění odpočtu. Protože se koeficienty neliší o více jak 10 procentních bodů, není povinnost provádět úpravu odpočtu v DP za rok 2014 k 25. 1. 2015.

Rok 2015

Posledním rokem kontroly a úpravy odpočtu tohoto OA je rok 2015. Poměrný koeficient v tomto roce je 100 %. Jedná se o stejný způsob úpravy odpočtu daně, jako tomu bylo v roce 2012 a 2013. Odpočet bude navýšen o 2 000 Kč na řádce č. 60 v DP.

Celkově si Firma A na nové vozidlo pořízené v květnu roku 2011 uplatnila odpočet ve výši 46 000 Kč z celkových možných 50 000 Kč. Odpočet je dle mého názoru upraven spravedlivě vůči soukromé spotřebě.

Ad B)

Postup úpravy odpočtu daně prostřednictvím krátkého koeficientu bude mírně odlišný z důvodu změn uvedených v kapitole 3.6.1.

Rok 2011

Prvním DP, kde je počítána výše odpočtu, kterou si firma může uplatnit, je za druhé čtvrtletí roku 2011 podávané nejpozději k 25. 7. 2011. Zde Firma A uvede na řádek č. 52 do levého sloupce koeficient ve výši 80 %, který byl určen kvalifikovaným odhadem. Do pravého sloupce stejného řádku vepíše zkrácený odpočet ve výši 40 000 Kč, který bude firma nárokovat. Zároveň bude vyplněn i řádek č. 40, 46 a 47.

Tab. 13 DP k DPH za 2Q/2011

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně		V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	250 000			50 000
	snížená	41				
Odpočet daně celkem		46				50 000
Hodnota pořízeného majetku		47	250 000			50 000
V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	80%	Odpočet	40 000
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.	

V posledním zdaňovacím období dojde k vypořádání a k výpočtu vypořádacího (krátícího) koeficientu. Na základě příjmů z písmene B) kapitoly zpracování odpočtu před účinností novely je získán stejný krátící koeficient, který činí 92 %. Proto se nárok na odpočet navýší o 6 000 Kč.

Tab. 14 DP k DPH za 4Q/2011

V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	80%	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.	92%	Změna odp.	6 000

Rok 2012

V posledním zdaňovacím období roku 2012 bude firma zjišťovat skutečný krátící koeficient na základě příjmů. Ten je 80 % pro rok 2012. Liší se o více jak 10 procentních bodů oproti krátícímu koeficientu za rok 2011 a tudíž bude počítat úpravu odpočtu.

Výpočet:

$$O = \frac{50\,000 \times (0,80 - 0,92)}{5} = -1\,200 \text{ Kč} \quad (15)$$

Koeficient se snížil, a proto je úprava odpočtu záporná a firma je tak povinna tuto změnu zohlednit v DP a zkrátit si uplatněný odpočet o 1 200 Kč. Tato částka se objeví na řádku č. 60 se znaménkem mínus.

Tab. 15 DP k DPH za 4Q/2012

V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu	51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient	92%	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně	53	Vyp. koef.	80%	Změna odp.	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně			60		-1 200
Odpočet daně			63		-1 200
Vlastní daňová povinnost			64		1 200

Stejný způsob úpravy proběhne i v následujících letech roku 2013 a 2014, protože krátcí koeficient je vždy 80 %. Záporná částka 1 200 Kč se objeví opět na řádku č. 60.

Rok 2015

Ve čtvrtém čtvrtletí roku 2015, za které má dojít k poslední možné úpravě odpočtu, je krátcí koeficient 93 %. Oproti původně uplatněnému koeficientu ve výši 92 % nedošlo ke změně o více jak 10 procentních bodů, a proto tato úprava neovlivní výši odpočtu a nebude zohledněna ani v DP.

Celkově uplatněný odpočet Firmy A za vozidlo je:

$$CO = 46\,000 - (3 \times 1\,200) = 42\,400 \text{ Kč} \quad (16)$$

Lze pozorovat, že se v průběhu pětiletého období koeficient spíše snižoval, a proto klesal nárok na odpočet (nárok se krátil).

Ad C)

Znovu se dostávám ke kombinacím. Tentokrát se už jedná o koeficienty jak při soukromé spotřebě, tak u zprostředkování pojištění. Abych zachovala možnost komparace, budou zachovány i používané koeficienty. Protože v právní úpravě po zavedení novely už neexistují dvě možnosti, jak postupovat v případě soukromé spotřeby

u dlouhodobého majetku, bude zde pouze jedna možná varianta. Tou je přesná kombinace doposud použitých koeficientů podle tabulek Tab. 1 a Tab. 10.

Současné užití obou koeficientů – při tomto souběhu koeficientů bych měla postupovat podle § 78a odst. 2 písm. c), který říká, že koeficienty mají být dány do součinu. Dle mého názoru ale není tento postup správný. Důvody popíšu v následujících dvou odstavcích.

Dostávám se k problému, jehož existenci jsem okrajově zmínila v kapitole 3.6.1. V § 76 zákona o DPH je od 1. 1. 2012 jasně řečeno, že v případě, kdy dojde k souběhu obou koeficientů, se nejprve odpočet upraví podle § 75 zákona o DPH (poměrným koeficientem) mimo DP a následně v DP se takto upravený odpočet upraví krátkým koeficientem. V dalších letech je nutno provádět úpravu. A podle § 78a odst. 2 písm. c) při souběhu těchto koeficientů má dojít k jejich součinu. Ovšem zde vzniká kolize. Nelze v prvním roce uplatňovat koeficienty každý zvlášť a v dalších letech používat jejich součin.

Dále ještě zmíním § 78 odst. 4 písm. d) zákona o DPH, který říká, že k úpravě odpočtu daně dojde i tehdy, kdy byl původně uplatněn částečný odpočet daně a vznikne rozdíl mezi poměrnými koeficienty nebo vypořádacími koeficienty. Podle tohoto ustanovení má být úprava odpočtu daně prováděna, jestliže se jeden z koeficientů oproti původnímu odchýlí o více jak 10 procentních bodů. Koeficienty mají být posuzovány zcela samostatně – zvlášť krátký koeficient a zvlášť poměrný koeficient. Následně bych však měla použít součin obou koeficientů pro úpravu odpočtu daně.

Jestliže budu postupovat striktně podle zákona, písmeno C) a jednotlivé úpravy vypadají následovně:

Rok 2011

Daňový doklad obdržela firma 3. 6. 2011, a proto si odpočet může nárokovat v DP za druhé čtvrtletí. Oba koeficienty jsou nyní 80 %. U obou se jedná o odhad a na konci roku v posledním zdaňovacím období jsou zjištěny skutečné koeficienty a odpočet na základě toho upraven.

Pro zjištění celkového nároku na odpočet je uplatněn nejprve poměrný koeficient a získán odpočet ve výši 40 000 Kč. Následně je aplikováno zkrácení krátkým koeficientem a výsledný nárok na odpočet je tak 32 000 Kč. Zde se postupuje podle § 76 odst. 2 zákona o DPH.

Tab. 16 DP k DPH za 2Q/2011

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně		V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	200 000			40 000
	snížená	41				
Odpočet daně celkem		46				40 000
Hodnota pořízeného majetku		47	200 000			40 000
V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	80%	Odpočet	32 000
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.	

Na konci roku dojde k výpočtu skutečného vypořádacího koeficientu, který je 92 %. Výpočet nároku na odpočet:

$$O = 40\,000 \times 0,92 = 36\,800 \text{ Kč} \quad (17)$$

V DP za poslední zdaňovací období roku 2011 musí firma na řádku č. 53 upravit výši odpočtu a přičíst 4 800 Kč.

Tab. 17 DP k DPH za 4Q/2011

V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	80%	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.	92%	Změna odp.	4 800

Rok 2012 a rok 2013

V tomto roce se mění o více jak 10 procentních bodů jak poměrný koeficient, tak koeficient krátící. Podle zákona musí společnost provést úpravu odpočtu daně skrz § 78 odst. 4 zákona o DPH a úprava bude provedena postupem podle § 78a odst. 2 zákona o DPH.

Jestliže vezmu původně uplatněné koeficienty, které jsou 80 % a 92 %, jejich součin je 0,736. Toto číslo zaokrouhlím na 0,74, jak je tomu zvykem u těchto koeficientů a jak je dáno i zákonem. Součin činí 74 %. V roce 2012 je krátící koeficient 80 % a poměrný koeficient 100 %. Součin je 80 %.

Výpočet:

$$O = \frac{50\,000 \times (0,80 - 0,74)}{5} = 600 \text{ Kč} \quad (18)$$

Tab. 18 DP k DPH za 4Q/2012

V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu	51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient	92%	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně	53	Vyp. koef.	80%	Změna odp.	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně			60		600

Rok 2014

V roce 2014 se o více jak 10 procentních bodů mění pouze krátící koeficient z 92 % na 80 %. Poměrný koeficient se nemění vůbec. I tak ale musím provést úpravu součinem.

Výpočet:

$$O = \frac{50\,000 \times ((0,80 \times 0,80) - 0,74)}{5} = -1\,000 \text{ Kč} \quad (19)$$

Tuto částku opět zobrazím v DP za poslední čtvrtletí roku 2014 na řádce č. 60.

Rok 2015

V roce 2015 se naopak nemění krátící koeficient. Je 93 % a oproti původně uplatněnému, který byl 92 %, není změna větší o 10 procentních bodů. Na druhé straně se mění poměrný koeficient, který je teď 100 % místo 80 %.

Výpočet:

$$O = \frac{50\,000 \times ((1 \times 0,93) - 0,74)}{5} = 1\,900 \text{ Kč} \quad (20)$$

Celkově uplatněný odpočet je:

$$CO = 36\,800 + (2 \times 600) - 1\,000 + 1\,900 = 38\,900 \text{ Kč} \quad (21)$$

Tento způsob úpravy však není správný. Je chybné v prvním roce pracovat s koeficienty zvláště a v dalších letech ve formě součinu. Důvodem je, že v případě více kusů dlouhodobého majetku (ne tak jako v mém případě, kdy беру v úvahu pouze jeden automobil) s několika poměrnými koeficienty a jedním krátícím koeficientem, nemám při porovnání součinů srovnatelné veličiny. Je nelogické, aby se meziroční

změny koeficientů porovnávaly za každý koeficient zvlášť a následně se přešlo k jejich součinu.

Doporučuji dodržet pravidlo zavedené v § 76 odst. 2 zákona o DPH a posuzovat koeficienty samostatně jak při jejich souběhu, tak při úpravě odpočtu daně. Návrh správného postupu je následující:

Rok 2011

Úprava v prvním roce se shoduje s předešlým postupem. Nejprve je zkrácen odpočet poměrným koeficientem. Ten se objeví v DP na řádce č. 40 ve třetím sloupci. Teprve pak dojde ke zkrácení kraticím koeficientem. Nedochozí k žádnému součinu koeficientů.

Tab. 19 DP k DPH za 2Q/2011

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně		V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	200 000			40 000
	snížená	41				
Odpočet daně celkem		46				40 000
Hodnota pořízeného majetku		47	200 000			40 000
V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	80%	Odpočet	32 000
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.		Změna odp.	

Na konci roku dojde opět k výpočtu skutečného vypořádacího koeficientu, který je 92 %. V daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku 2011 musím na řádce č. 53 upravit výši odpočtu a přičíst tak 4 800 Kč.

Tab. 20 DP k DPH za 4Q/2011

V. Krácení nároku na odpočet						
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet		50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu		51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši		52	Koeficient	80%	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně		53	Vyp. koef.	92%	Změna odp.	4 800

Rok 2012 a rok 2013

U obou koeficientů dochází ke změně o více jak 10 procentních bodů. Jak v roce 2012, tak v roce 2013 se mění poměrný koeficient z 80 % na 100 % a krátkí koeficient z 92 % na 80 %. Proto provedu úpravu v obou případech u každého koeficientu zvlášť.

Poměrný koeficient:

$$O = \frac{50\,000 \times (1 - 0,80)}{5} = 2\,000 \text{ Kč} \quad (22)$$

Krátkí koeficient:

$$O = \frac{50\,000 \times (0,80 - 0,92)}{5} = -1\,200 \text{ Kč} \quad (23)$$

Vzhledem k výpočtům dojde ke konečnému zvýšení nároku na odpočet daně na řádku č. 60 o 800 Kč. Stejnou úpravu provedu i v roce 2013.

Tab. 21 DP k DPH za 4Q/2012

V. Krácení nároku na odpočet					
Plnění osv. od daně bez nároku na odpočet	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu	51	S nárokem na odp.		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient	92%	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně	53	Vyp. koef.	80%	Změna odp.	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně			60		800

Rok 2014

V tomto roce se poměrný koeficient oproti původně uplatněnému neodlišuje. Odlišuje se pouze krátkí koeficient, který je 80 %.

Výpočet:

$$O = \frac{50\,000 \times (0,80 - 0,92)}{5} = -1\,200 \text{ Kč} \quad (24)$$

Záporná částka úpravy odpočtu daně patří na řádek č. 60.

Rok 2015

V posledním roce se odlišuje pouze poměrný koeficient, který činí 100 % oproti původně uplatněnému 80%. Změna krátkího koeficient nesplňuje podmínku 10 procentních bodů.

Výpočet:

$$O = \frac{50\,000 \times (1,00 - 0,80)}{5} = 2\,000 \text{ Kč} \quad (25)$$

Kladný výsledek úpravy odpočtu daně opět zapíše na řádek č. 60. Celkový nárok na odpočet u OA je:

$$O = 36\,800 + (2 \times 800) - 1\,200 + 2\,000 = 39\,200 \text{ Kč} \quad (26)$$

Tento postup shledávám správným z toho důvodu, že nyní neexistuje problém s nesrovnatelnými veličinami, který vzniká v případě více kusů dlouhodobého majetku. Zároveň se tato úprava shoduje s již zavedeným pravidlem od 1. 1. 2012 u § 76 odst. 2 zákona o DPH ohledně postupné úpravy odpočtu nejprve poměrným koeficientem a teprve potom koeficientem krátcím. Nedochozí k žádnému součinu, a proto by nemělo ani v dalších letech.

Osobně bych tedy navrhla novelu zákona, která upraví § 78a odst. 2 písm. c).

Nové znění: poměrný koeficient nebo vypořádací koeficient, má-li plátce nárok na odpočet daně pouze v částečné výši. V případě souběhu nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 75 a nároku na odpočet daně v krácené výši podle § 76, budou koeficienty posuzovány jednotlivě a to včetně výpočtu úpravy odpočtu daně.

Abych se vrátila zpět k daňovým dopadům, které novela plátcům přinesla, vložím zde tabulku stejně jako na konci kapitoly 4.1.1, která shrnuje jednotlivé oblasti s výsledky a umožní tak srovnání.

Tab. 22 Výsledně uplatněné odpočty společností Firma A s.r.o. po novele

Písmeno	Koeficient	Odpočet
A	-	46 000 Kč
B	-	42 400 Kč
C	80 % / 92 %	39 200 Kč

4.2 Zhodnocení výsledků praktické části a jejich interpretace

Nyní bych ráda přešla k vyhodnocení faktických rozdílů, které s sebou novela zákona o DPH z 1. 4. 2011 přinesla. Pro jednodušší orientaci ve výpočtech slouží následující souhrnná tabulka:

Tab. 23 Souhrnný přehled výsledků

Písmeno	Odpočet PŘED	Odpočet PO
A	(80 %) 40 000 Kč	46 000 Kč (nelze dvě varianty)
	(100 %) 30 800 Kč	
B	42 500 Kč	42 400 Kč
C	(100/92) 23 300 Kč	39 200 Kč (nelze dvě varianty)
	(80/92) 33 300 Kč	

4.2.1 Soukromá spotřeba

V první části kapitoly 4.1.1 a 4.1.2 v písmenu A jsem se věnovala poměrnému krácení odpočtu daně. U majetku pořízeného do začátku platnosti novely existovaly dvě možnosti pro dlouhodobý majetek. V prvním případě se odpočet zkrátí v poměrné výši a Firma A si uplatní odpočet ve výši 40 000 Kč. Znamená to, že v následujících letech nezáleží na tom, jakým způsobem bude firma vozidlo využívat, zda soukromě nebo služebně, odpočet se už upravovat nebude. Druhá varianta uplatnění odpočtu v plné výši může znamenat zisk, ale i ztrátu pro firmu, jak jsem dokázala na názorném příkladu v písmenu A). Bylo možné si uplatnit odpočet ve výši 50 000 Kč, ale dalších 10 let pak měsíčně odvádět cca 160 Kč na dani za soukromou spotřebu. To by mohlo znamenat v přepočtu cca 19 200 Kč, které by společnost za tuto dobu musela zaplatit.

Dle mého názoru bylo lepší využít první varianty a odpočet zkrátit ihned na počátku. Firma nikdy neví, jaký bude přesný průběh využívání vozidla v budoucnu. Na druhou stranu se může zdát nespravedlivé, že stačilo na počátku uplatnit rozumný odpočet a dále s odpočtem už nic nedělat i v případě, že vozidlo bylo využito z 90 % soukromě. I to je jeden z důvodů, proč byl zaveden poměrný koeficient a zároveň byl okamžitě začleněn do mechanismu úpravy odpočtu daně, který zajistí, že nic podobného se nemůže stát.

Po nahlédnutí do kapitoly 4.1.2, kde Firma A pořídila majetek v květnu roku 2011, lze pozorovat změnu. Pro dlouhodobý majetek, v případě soukromého využití, nelze uplatnit plný nárok na odpočet. Odpočet musí být krácen a v pětileté lhůtě kontrolován za pomoci mechanismu úpravy odpočtu daně. Pokud bych tedy srovnala tyto dvě varianty, kde jsem poměrně krátila odpočet, výhodněji vychází výpočet odpočtu po novele. Místo 40 000 Kč máme nárok na 46 000 Kč. Ne vždy tomu tak ale musí být. Je taky dost možné, že by vozidlo firma využívala čím dál méně pro služební účely, a proto by v druhé variantě mohla být výše odpočtu například pouhých 30 000 Kč.

V této situaci však nejde pouze o faktickou částku, kterou si může nebo nemůže firma uplatnit. Jde o to, co je spravedlivější pro všechny účastníky systému DPH. Jsem toho názoru, že pokud není vozidlo nebo i jakýkoliv jiný dlouhodobý majetek používán pro účely související s podnikáním, je spravedlivé, aby nárok na odpočet

byl v dané poměrné výši zkrácen. Naopak, jestliže bude vozidlo využíváno pro podnikání, nevidím důvod pro poměrné krácení odpočtu. To vše souvisí s faktem, že bylo nespravedlivé, pokud se celý odpočet daně měl řídit pouze podle prvního roku, kdy byl majetek pořízen. Nově zavedený systém poměrného koeficientu je tedy spravedlivější, protože přináší rovnováhu mezi subjekty zapojené do systému DPH a smysluplnější z hlediska posuzování nároku na odpočet.

4.2.2 Plnění bez nároku na odpočet

V druhé části kapitoly 4.1.1 a 4.1.2 v *písmenu B* jsem porovnávala funkčnost a rozdílnost krátčího koeficientu. Při porovnání získaných odpočtů dojde k prakticky totožnému výsledku, jak lze vidět v Tab. 23. Rozdíl je 100 Kč.

Dle mého posouzení se jedná o očekávatelný výsledek, protože mechanismus krátčího koeficientu už v zákoně o DPH existoval i před novelou. Zásadní změnou je výpočet úpravy odpočtu, kdy není směrodatný koeficient naposledy uplatněný, ale původní. Tato změna je jistě změnou k lepšímu. Právě prostřednictvím rozdělení samotného odpočtu na 5 nebo 10 dílčích částí, podle délky lhůty pro úpravu odpočtu, je opět dosaženo spravedlivější úpravy. Díky této změně už nebude celý odpočet závislý na roce prvního uplatnění odpočtu.

4.2.3 Kombinace

V *písmenu C* kapitol 4.1.1 a 4.1.2 jsem se věnovala problematice souběhu koeficientů a s tím spojené úpravě odpočtu daně jak kvůli soukromé spotřebě, tak skrz plnění osvobozených bez nároku na odpočet. V kapitole před novelou vznikly dvě varianty, protože poměrné krácení odpočtu u dlouhodobého majetku nebylo povinností, a tudíž existovala možnost si zvolit, jaký odpočet si společnost uplatní, jestli plný nebo poměrně zkrácený. V kapitole po novele už tato možnost výběru neexistuje, a proto jsem zde řešila pouze jednu možnou variantu kombinace koeficientů, které jsem doposud používala v praktické části práce.

Při srovnání první varianty plného nároku na odpočet, kde jsem v prvním roce odpočet vůbec nekrátila, jednoznačně vyšla lépe možnost počítaná po novele podle změn. Hlavní důvod spatřuji v tom, že plátce DPH nedostihne povinnost možného problému s měsíčním odváděním daně ze soukromé spotřeby majetku, který původně k soukromé spotřebě nebyl určen. Toto 100% uplatnění odpočtu se mohlo pro firmu stát nevýhodným rozhodnutím. Na druhou stranu v případě, kdy by k soukromé spotřebě nedošlo, by na tom firma byla zase lépe. To nelze předem přesně odhadnout a doporučila bych tehdy odpočet poměrně zkrátit. Nelze opomenout, že následky spojené s měsíčním dodaněním nekončí samotným odvedením daně, ale je potřeba vzít v úvahu i mnohem vyšší administrativní náklady spojené právě s řešením daně a jejím odvodem.

Zároveň lze vidět v druhé variantě *písmene C*) před novelou, ve srovnání s *písmenem C*) po novele, jak ovlivní výši odpočtu poměrný koeficient, který v předešlé úpravě zákona sice svým způsobem existoval, ale pouze pro první rok uplatnění odpočtu. Nyní má plátce DPH možnost bez problémů výši odpočtu během sledovaného

období z větší části nebo zcela zvýšit, jestliže se poměr využití majetku pro podnikání oproti prvnímu roku zvýší. Naopak je spravedlivé, že v případě nevyužití pro podnikání má plátce povinnost tuto opravu provést a odpočet snížit.

Na základě výsledků se mi podařilo objasnit důvody zavedení změn v zákonu o DPH, změny popsat a názorně vysvětlit jejich použití. Nyní je úprava a systém odpočtů spravedlivější, přesnější a dle mého názoru také srozumitelnější, než tomu bylo před novelou. Na druhé straně existuje kolize v zákoně v případě souběhu nároku na odpočet v poměrné a krácené výši. Zde se zákon o DPH v části dílu 10 od 1. 1. 2012 rozchází, a já jsem proto na konci písmene C) navrhla novelu zákona.

4.3 Řešení otázek kladených v teoretické části

V průběhu zpracování první části bakalářské práce jsem narazila na různé problémy v podobě nepřesného znění zákona nebo nelogických řešení určitých situací. Vždy jsem se snažila problém více rozvést, ujasnit a položit otázku, na kterou odpovím právě v následujících podkapitolách.

4.3.1 Posouzení problému s lhůtou pro úpravu odpočtu daně

V tuto chvíli bych ráda navázala na problém, který jsem zaznamenala v kapitole 3.6.4. Jedná se o problematiku spojenou s nepřesným zadáním lhůty pro úpravu odpočtu daně.

Je otázkou, jestli je správné, že naposledy má být odpočet upraven v měsíci lednu roku 2016 – za poslední zdaňovací období roku 2015. Vozidlo Firma A pořídila v květnu roku 2011, a proto celých 5 let a tedy 60 měsíců uplyne teprve v květnu roku 2016. Možností by bylo upravit naposledy odpočet nikoliv v lednu, ale v DP za druhé čtvrtletí roku 2016 k 25. 7. Další z možností je úprava ještě v lednu 2017 za čtvrté čtvrtletí roku 2016, kde by se pro výpočet vzala pouze data (příjmy, kilometry, ...) z měsíců leden až květen včetně. V takovém případě by firma hlídala odpočet opravdu celých 60 měsíců. Proto se ptám, zda není tato varianta přeci jen správnější. Na druhé straně, zda není pro plátce administrativně a časově náročnější, anebo jestli je tato varianta vůbec možná. Odpovědi na otázky se pokusím v následujícím odstavci vysvětlit a rozvést.

Dle mého názoru by v případě jak krátčího koeficientu, tak poměrného koeficientu, byla druhá a třetí varianta spravedlivější, protože pouze u majetku nakoupeného v lednu dochází opravdu ke kontrole po dobu 60 měsíců. U ostatního pořízeného majetku během roku se časový test zkracuje v závislosti na měsíci pořízení.

Z mnou navrhovaných způsobů řešení je nejvhodnější poslední z nich. Tedy úprava v posledním zdaňovacím období roku, kdy vyprší lhůta 60 nebo 120 měsíců. V uvedeném příkladu kapitoly 3.6.4 bych tedy volila poslední úpravu v DP za čtvrté čtvrtletí roku 2016 s tím, že vypočtená úprava odpočtu by se ještě upravila pouze na požadované období.

Pro uvedení názorného příkladu budu pokračovat v úpravě odpočtu daně u písmene B), kde byl majetek pořízen právě v květnu roku 2011. Poslední úprava proběhla v roce 2014, protože v roce 2015 se už krátčí koeficient ve výši 93 % nelišil

od původního. Touto poslední kontrolou na konci roku 2015 často úprava odpočtu končí a zbylých 5 měsíců se nezohledňuje. Nyní jsem však na konci roku 2016 a musím spočítat vypořádací koeficient pro tento rok, který je 70 %. Teprve k 25. 1. 2017 bude následovat poslední úprava odpočtu daně:

$$O = \frac{50\,000 \times (0,70 - 0,92)}{5} = -2\,200 \text{ Kč} \quad (27)$$

Toto ale není konečná úprava, protože úprava odpočtu se vztahuje pouze na prvních pět měsíců roku 2016, tak aby byla dodržena lhůta 60 měsíců. Proto provedu poslední úpravu, kde se budu řídit pravidly § 78a odst. 5:

$$O = \left(-\frac{2200}{12}\right) \times 5 = -917 \text{ Kč} \quad (28)$$

Stejným způsobem se bude postupovat v případě, že úprava odpočtu daně bude kladná. Takto bude na řádku č. 60 naposledy upraven odpočet daně týkající se OA pořízeného v květnu 2011 v záporné hodnotě 917 Kč. Dodržela jsem postup a lhůta pro úpravu odpočtu daně činí opravdu 5 let tedy přesně 60 měsíců.

Aby bylo možné takto postupovat, je nutné udělat úpravu v § 78, která povede ke zpřesnění výkladu. Konkrétně v odst. 3 bych za poslední větu doplnila: *Poslední úprava odpočtu daně proběhne za poslední zdaňovací období roku, ve kterém uplyne celých 60 měsíců od měsíce pořízení dlouhodobého majetku a celých 120 měsíců v případě staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení.*

Variantu, kde k poslední úpravě odpočtu daně dojde v posledním zdaňovacím období roku 2015, jsem neschválila, protože je dle mého názoru velice nepřesná. Důvodem je zkracování lhůty pro úpravu odpočtu daně. Úprava v některých situacích vůbec netrvá 5 nebo 10 let. Také zákon obvykle zohledňuje měsíce, ale v tomto případě nikoliv.

Poslední mnou navrhovaná varianta úpravy v průběhu kalendářního roku by byla složitá a komplikovaná skrz výpočty krátkého a vypořádacího koeficientu, které bych chtěla vztáhnout pouze na příslušné měsíce. Zároveň by muselo dojít znovu k vypořádání na konci roku. To by znamenalo další složitou administrativu. Mohlo by tak snadno docházet k chybně uplatňovaným odpočtům ať už v prospěch, nebo neprospěch státu či plátce DPH.

4.3.2 Problematika krátkého koeficientu

Problému v rozdílnosti krátkého koeficientu a poměrného koeficientu jsem se věnovala v kapitole 3.6.5. Jedná se o krátký koeficient, který když by měl být 95 % a více, je dle zákona roven 100 %. I když jsem na tuto problematiku v průběhu zpracování praktické části nenarazila, ráda bych se k problému vrátila, zhodnotila jej a uvedla možné řešení nejasnosti v zákoně.

V prvním případě, kde je otázka spravedlnosti plátců s poměrným odpočtem a plátců s krátkým odpočtem, jsem toho názoru, že dosavadní systém není spravedlivý. Znevýhodňuje ty, kteří používají zdanitelná plnění dále pro soukromou spotřebu, a naopak výhodu dává těm, kteří zdanitelná plnění používají dále pro plnění,

kteřá jsou osvobozená bez nároku na odpočet. Proto by mělo dojít ke změně v zákoně o DPH a k jednotnému nastavení systému pro oba využívané koeficienty shodně. Já osobně bych volila systém s 5% možnou odchylkou, jak tomu je doposud pouze u krátkého koeficientu, protože je mnohem ohleduplnější zavést odchylku i u poměrného koeficientu než nezavedení a samotné zrušení této odchylky u krátkého koeficientu. Přeci jen je dovolená 5% odchylka administrativní úlevou pro plátce DPH, a pokud je dlouhodobý majetek například opět osobní automobil využit pro jednu soukromou jízdu, nemusí to ještě nutně znamenat okamžité krácení odpočtu a s tím spojenou administrativu.

Proto bych do zákona o DPH konkrétně do § 75 přidala odstavec 5, ve kterém bude řečeno: *Je-li poměrný koeficient vypočtený podle odstavce 3 roven nebo vyšší než 95 %, považuje se za roven 100 %.*

Další problém spočívá v následné úpravě odpočtu daně a v tom, který koeficient využít, pokud chci postupovat v souladu se zákonem. Dle mého názoru platí, že pokud zákon umožní uplatnit si 100% odpočet na počátku místo 96 %, pak při další manipulaci a vracení se k původnímu odpočtu by plátce měl pracovat také s původními 100 %. Pouze bych pro jistotu tuto informaci zopakovala v § 78, který se věnuje úpravě odpočtu daně, aby byl zákon jednoznačný a plátcům nemuseli pátrat, který způsob je správný. Z uvedeného plyne, že stejnou cestou bych postupovala i v opačném případě, pokud by bylo při počátečním například 80% zkrácení zjištěno, že v dalším roce je nárok na 96 % tedy na 100 %. Plátcům by se mělo vrátit nikoliv 16 %, ale 20 %.

V návaznosti na změnu v § 75 přidáním odstavce 5 bych ráda upravila současné znění zákona o DPH v § 78, kdy přidám odstavec 7, který bude znít: *V případě povinné úpravy odpočtu daně a zároveň bylo-li uplatněno na místo 95 % a výše 100% odpočet at' už podle § 75 odst. 5 nebo § 76 odst. 5, bude plátce při úpravě odpočtu pracovat se 100 % jako původním odpočtem. V případě, že má plátce oprávnění a koeficient pro daný rok je roven 95 % a výš, opět bude pracovat se 100 % jako současným poměrným nebo krátkým koeficientem.*

Díky upřesnění v zákoně budou plátcům přesně vědět jakým způsobem postupovat. Bude platit spravedlnost na obou stranách a ani stát nepřijde zkrátka, díky tomu, že systém, který jsem navrhla, působí oběma směry. V případě zvyšování odpočtu budu zvyšovat do 100 % a naopak při snižování odpočtu budu snižovat od 100 %.

4.3.3 Prodej dlouhodobého majetku

V kapitole 3.6.1 jsem se věnovala úpravě odpočtu daně dle § 78 zákona o DPH. Součástí tohoto paragrafu a dílčích přidružených paragrafů je i úprava odpočtu v případě prodeje dlouhodobého majetku neboli uskutečnění plnění dodání zboží dle § 78d zákona o DPH. Tentokrát zde nevzniká žádná nejasnost v zákoně, která by potřebovala upřesnění. Ve znění po novele, ale i v současném znění zákona o DPH je problém s obdobím, za které je možné úpravu odpočtu v případě prodeje dlouhodobého majetku provést. Tímto obdobím je poslední zdaňovací období i v případě, že k prodeji dojde například v měsíci únoru.

Ve zmiňované kapitole jsem se už k problematice vyjádřila. Jedná se o nelogické řešení, které může být příčinou mnoha lidských chyb. Dle mého názoru by bylo

vhodné v této situaci zákon opět poupravit a do § 78d, kde je v současnosti prodej řešen, přidat odstavec 5, který bude znít: *V případě § 78d nebude plátce postupovat podle § 78 odst. 6. K úpravě odpočtu daně dojde za období, ve kterém se uskuteční plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby.*

Prostřednictvím drobné úpravy v zákoně nebudou mít plátci problém s úpravou odpočtu daně. Důvodem je, že nebudou muset čekat někdy i několik měsíců na to, aby odpočet správně upravili a nedojde tak k opomenutí už vyřazeného majetku. Jiná situace nastává v kapitole 4.3.1, týkající se dodržení pěti nebo desetiletou lhůty pro kontrolu odpočtu daně. Zde je naopak vhodné učinit poslední úpravu odpočtu až na konci kalendářního roku v posledním zdaňovacím období, protože majetek stále vlastníme a k opomenutí by dojít nemělo. Zkrátka existuje pětiletá nebo desetiletá povinnost pro úpravu odpočtu daně a tu je potřeba dodržet. V případě prodeje je situace jiná, jak jsem popsala.

4.3.4 Využití majetku po uplynutí lhůty určené dle § 78

Posledním z problémů na které jsem narazila v kapitole 3.6.6, se týká majetku, který je vyřazen z OM do soukromého vlastnictví po uplynutí lhůty pro úpravu odpočtu daně.

Řešila jsem, že toto vyřazení znamená fiktivní zdanitelné plnění dodání zboží, které je nutné z hlediska DPH dodanit a daň odvést v DP za období, kdy k vyřazení dochází. Pokud však k vyřazení nedojde a majetek (například zmiňovaný OA) bude využíván soukromě a jednou za čas pro služební účely, pak se nejedná o fiktivní zdanitelné plnění podle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH a není proto povinností DPH odvést.

Z uvedeného vyplývá, že jestliže tito plátci znají zákon a jeho znění, pak raději vozidlo zanechají v OM, i když ho budou z velké části využívat soukromě. Zákon to totiž umožňuje. Úpravu odpočtu daně už dělat nemusí, a proto je tento způsob zacházení s majetkem výhodnější. Na druhé straně stojí občané, vůči kterým je tento doposud nastavený systém z pohledu DPH nespravedlivý. Při koupi vozidla si nemohou uplatnit odpočet daně – vozidlo koupí s daní na rozdíl od plátce DPH, a přitom ho využívají skoro stejně. Jediné co může hrát ve prospěch občana je hledisko mechanismu úpravy odpočtu daně. To zajistí, že pokud tento plátce bude vozidlo využívat po dobu prvních 5 let pouze soukromě, odpočet si neuplatní a tak vozidlo koupí stejně jako občan s daní. Na druhou stranu však není pro plátce DPH příliš obtížné zauvažovat a pořídit si postupně dvě auta. U prvního vozidla bude využito pouze služební po dobu pěti let. Po 5 letech si toto vozidlo nechá v OM a začne jej využívat z velké části už jen soukromě – má tedy vozidlo bez daně a pro podnikání si nyní koupí nové, kde bude opět uplatňovat odpočet daně.

Možným řešením by bylo prodloužení lhůty pro úpravu odpočtu daně v celé skupině dlouhodobého majetku na 10 let. Tím pádem by po prvních 5 letech nemohli začít využívat vozidlo z velké části soukromě, pokud by chtěli nárokovat další část odpočtu daně. Takto by byl zákon spravedlivě nastaven vůči občanům a obsažení tohoto pravidla v zákoně by nezpůsobilo příliš velké změny, protože plátci DPH si už postupně na systém úpravy odpočtu daně zvykli. Zároveň by to ale znamenalo

mnohonásobně vyšší administrativní náklady pro plátce, protože by museli u každého dlouhodobého majetku v podnikání řešit úpravu odpočtu daně po dobu celých 10 let.

Pokud se na zavedení tohoto pravidla podíváme z pohledu plátců, došlo by ke ztížení podmínek pro podnikatele. Jak jsem zmínila v předešlém odstavci, vzrostou administrativní náklady, protože veškerý dlouhodobý majetek bude povinnost kontrolovat 10 let. Týkalo by se to tedy nejenom osobních vozidel, ale třeba i dražší tiskárny a dalších skupin dlouhodobého majetku, které jsou těsně nad hranicí pro zařazení mezi dlouhodobý majetek. Samozřejmě některé životnosti mohou být delší jiné zase kratší.

S ohledem na všechny ostatní majetek, který by byl pod desetiletou lhůtu zařazen, bych navrhovanou možnost prodloužení lhůty u všech skupin dlouhodobého majetku ne zvolila jako správné řešení. Doporučuji přidat do § 78 odst. 3: *V případě staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení a v případě pozemků a motorových vozidel se lhůta pro úpravu odpočtu daně prodlužuje na 10 let.*

Tím bych omezila prodloužení lhůty pouze pro jednu charakteristickou skupinu dlouhodobého majetku, kde je tento problém nejčastější a týká se často vysokých částek daně.

4.4 Návrh správného postupu pro plátce DPH

Posledním cílem této bakalářské práce je navrhnout, jak by měl plátce DPH postupovat při úpravě odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH, aby byl jeho postup správný, v souladu se zákonem a případný důkazní proces vůči příslušnému správci daně byl jednodušší. Celý návrh bude vycházet z doposud zpracované části práce a zároveň z vlastních zkušeností při práci s účetním programem Pohoda.

4.4.1 Zápis koeficientů

Jak bylo k povšimnutí v průběhu celé práce, aby mohlo dojít k úpravě odpočtu daně, je potřeba znát částku daně na vstupu, kterou chceme nárokovat zpět prostřednictvím odpočtu daně. Do karty majetku zanáším pořizovací cenu, a tudíž DPH si mohu vypočítat. Dále v kartě majetku naleznou například odpisovou skupinu, účetní a daňové odpisy apod. Ovšem co zde zcela chybí a je velmi podstatné pro provedení správné úpravy odpočtu daně, jsou koeficienty.

Koeficienty jsou neodlučitelnou součástí práce s DPH při uplatňování odpočtu a při následné úpravě odpočtu daně. Bylo by tedy vhodné, aby si plátce DPH například do poznámek, které jsou v každé kartě majetku přístupné, uvedl původně uplatněný poměrný koeficient podle § 75 zákona o DPH a původně uplatněný krátký (zálohový) koeficient z minulého roku podle § 76 zákona o DPH. Pokud k nárokování odpočtu daně dochází během roku i tak je důležité tam odhadnuté koeficienty vepsat a na konci roku je nahradit už opravenými, pokud nebyly odhadnuty zcela správně. Tyto na konci roku zapsané koeficienty budou původními koeficienty, které bude plátce po další 4 nebo 9 let potřebovat právě skrz úpravu odpočtu daně.

Díky tomuto přístupu bude mít plátce (účetní), přehled o používaných koeficientech a výši odpočtu, kterou si doposud uplatnili. Kromě koeficientů by tam mohla být třetí informace a tou je původně uplatněný odpočet daně. Opět skrz přehlednost, která je hlavně v případě větší firmy důležitá.

4.4.2 Správná evidence dokumentů

Dalším důležitým aspektem při výpočtu úpravy odpočtu daně jsou dokumenty, na základě kterých dochází k výpočtu koeficientů. V případě krátkého koeficientu jde spíše o správné zadávání přijatých faktur do systému, kdy v průběhu tohoto procesu určíme, že v případě DPH bude nárok krácen. Díky správnému zaúčtování se takto zadaná daň (odpočet) objeví na správném řádku DP.

U poměrného koeficientu, který počítá plátce sám a pro každý majetek zvlášť, je důležité, aby například v případě motorového vozidla byla vhodně vedena kniha jízd, kde budou udávány najeté kilometry. Pokud by totiž měl plátce správci daně dokazovat určitý uplatněný koeficient, bude tento dokument potřebovat.

Jestliže by chtěl plátce postupovat podle § 78a odst. 5 a snížit odpočet skrz to, že k používání pro změněné účely dochází pouze po část roku, opět je potřeba nějakého řádného dokumentu, které plátcovo tvrzení dokáže (potvrdí). Například při pronájmu domu občanům, který započne až v září, nikoliv hned od ledna, bude plátce snižovat vypočítanou úpravu odpočtu daně tak, aby se vztahovala pouze na ty konkrétní 4 měsíce. Zmiňovanými dokumenty jsou nájemní smlouvy.

4.4.3 Správně nastavené směrnice

Obecně platí, že správně nastavené vnitropodnikové směrnice ve firmě jsou první částí úspěchu firmy. Směrnice musí být nastaveny v souladu se zákonným rámcem a zároveň prostě a srozumitelně. Směrnice pomáhají v komunikaci, protože je předem jasné například to, kdo nese odpovědnost za které činnosti. Umí standardizovat a automatizovat postupy, což je v případě odpočtu daně velice důležité. Dále mají také funkci obrannou vůči příslušnému finančnímu úřadu. Jestliže má firma dobře zpracované směrnice a také podle nich postupuje, pak jde vidět, že jsou nastavena omezení podle zákona a ve firmě je udržován řád (Truhlářová, 2013).

V mém případě, kdy řeším problematiku spojenou s úpravou odpočtu daně, je důležitá směrnice týkající se samotné DPH. Dále pak přesné vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Jde o stanovení hranic hodnot pro jednotné zařazení majetku v účetnictví. Také by měla existovat směrnice určující přesný postup při výpočtu a hlídání koeficientů a upravování odpočtu daně v posledním zdaňovacím období. Zde by mělo být, kdo je za tuto činnost zodpovědný (například hlavní účetní). V případě koeficientů je vhodné, aby zde byla uvedena nutnost jejich zaznamenávání na upřesněném standardním místě, například přímo v kartě majetku, viz kapitola 4.4.1. Čím snadnější a srozumitelnější evidence všech potřebných údajů pro úpravu odpočtu daně bude vytvořena, tím bude existovat větší pravděpodobnost pro úplnou správnost nejenom postupu, ale i výsledků, ke kterým se dospěje, a které budou promítnuty v DP.

4.4.4 Úprava účetních programů

V závislosti na vyslovených doporučeních plátcům by bylo vhodné, aby na některé návrhy reagovali i samotné společnosti poskytující ekonomické a účetní systémy pro zpracování účetnictví a daní. Místo vepisování koeficientů do poznámek by mohli přímo v kartě majetku existovat kolonky pro jejich zadání.

V ideálním případě by samotný účetní systém hlídal lhůtu pro úpravu odpočtu daně. V takovém případě by před koncem roku byl schopný hlásit, u kterého majetku dochází k úpravě odpočtu naposledy anebo by mohl označit majetek, kde už se kontrola a úprava odpočtu daně nemusí provádět.

Takto provedená úprava softwaru by velice zjednodušila činnost plátcům DPH, kteří by byli méně vytíženi správou koeficientů a následnou úpravou odpočtu daně. Samozřejmě stále by byla potřeba lidská kontrola údajů, doplnění poměrného koeficientu na základě různých protokolů a jejich obměňování a další. Ale v základní rovině by část doteď existujících problematických úkonů, které vedou k častým chybám, byla odstraněna a plátcům by bylo umožněno soustředit se na další aspekty DPH.

5 Závěr

Problematika úpravy odpočtu daně je oblastí, která prošla významnými jak formálními, tak věcnými změnami a její správné pochopení je důležité pro konečný odpočet daně uplatněný plátcem DPH.

Úplným zpracováním práce mi bylo umožněno celkové zhodnocení změn, které s sebou přinesla novela zákona o DPH z roku 2011 v § 78 zákona o DPH. Nyní mohu říci, že tyto změny mají z velké části pozitivní dopad na DPH. Dochází k prohlubování neutrality, která je základním principem celého systému DPH. Tím pádem je zde také pozitivní dopad na plátce DPH. Úprava odpočtu daně je nyní spravedlivější s výjimkou problematiky krátkého koeficientu. V jeho případě je uznána 5% odchylka. U poměrného koeficientu nikoliv. Řešení problému jsem navrhla v kapitole 4.3.2, kde bych odchylku zavedla i u poměrného koeficientu přidáním pátého odstavce do § 75.

Důležitým výstupem mé bakalářské práce je návrh novely zákona o DPH – konkrétně §78a odst. 2 písm. c). V průběhu zpracování praktické části jsem narazila na kolizi v zákoně, která nebyla doposud nijak řešena. Problém spočívá ve výkladu více paragrafů. V § 78 se hovoří o tom, že k úpravě odpočtu dojde i tehdy, jestliže se liší poměrné nebo vypořádací koeficienty. Dále v § 76 je stanoveno, že v případě souběhu obou koeficientů, se nejprve zkrátí odpočet poměrným koeficientem a pak teprve krátkým. Doposud tedy zákon jasně říká, že se s koeficienty má pracovat zcela odděleně. Ovšem v § 78a odst. 2 písm. c) je dáno, že když dojde k souběhu koeficientů, při úpravě odpočtu daně se má provést jejich součin. To však není možné. Došlo by k chybám ve výpočtech, protože nemám srovnatelné veličiny. Navrhovaným řešením problému je jednotné stanovisko určující, že s koeficienty se bude pracovat jednotlivě (s každým zvlášť). Jak v prvním roce jejich použití, tak i v dalších letech při úpravě odpočtu daně. Aby bylo možné takto postupovat, je potřeba upravit paragraf, který tuto kolizi působí – § 78a odst. 2. písm. c). Konkrétní návrh přepisu se nachází na konci druhé části praktického zpracování písmene C).

Další doplnění zákona jsou už menšího charakteru, ale opět mají svůj význam na daném místě. Řešila jsem problém s nepřesným určením lhůty pro úpravu odpočtu daně, která má být 5 nebo 10 let, jinak řečeno 60 nebo 120 měsíců. Zde jsem navrhla úpravu v § 78 stávajícího odstavce 3. Vhodným řešením je stanovení poslední úpravy, která bude provedena v posledním zdaňovacím období roku, kdy vyprší doba 60 nebo 120 měsíců. Další zásah do zákona je v § 78d přidáním odstavce 5, který se týká dlouhodobého majetku tehdy, jestliže dochází k jeho prodeji. Zde je oproti předešlému řešení vhodné, aby k úpravě nedocházelo až v posledním zdaňovacím období, ale za období, ve kterém dojde k samotnému prodeji. Poslední navrhovaná změna je v § 78 odst. 3, kde zavádím lhůtu 10 let nejen pro stavby, jednotky a jejich technického zhodnocení a pozemky, ale také pro motorová vozidla. Tak bude zamezeno nespravedlnosti, která vzniká ve chvíli, kdy majetek je minimálně využíván pro podnikání i po uplynutí pětileté lhůty. Plátce tak nemusel zaplatit DPH z tohoto majetku na rozdíl od obyčejného občana.

V práci jsem zmínila důvodovou zprávu a podněty, které vedly k navrženým změnám. Dle mého názoru došlo k implementaci Směrnice Rady. Tento bod byl splněn například přidáním úpravy odpočtu daně v případě soukromé spotřeby anebo zavedením procentuálního vyjádření krátkého koeficientu. Dále se zdařilo usnadnit orientaci v dílu 10 zákona o DPH. Sama jsem se v průběhu zpracování práce seznámila jak se zákonem před novelou, tak po přijetí novely. Paragrafy byly logicky seřazeny a hlavně § 78 byl vhodně rozčleněn na 4 dílčí paragrafy. Každý dílčí paragraf se věnuje určité problematice a pro plátce DPH je nyní mnohem snadnější najít oblast, kterou sám potřebuje ke zpracování DPH. K dosažení větší srozumitelnosti výkladu a minimalizaci výkladových chyb došlo z části. Stále zde zůstala řada nejednoznačně vymezených oblastí, kterým jsem se věnovala.

Také jsem zpracovala rozdíly mezi úpravou odpočtu daně podle § 78 u dlouhodobého majetku a majetku ostatního tedy drobného a zboží, který je upravován dle § 77 jako Vyrovnání odpočtu daně. Liší se dobou uskutečnění úpravy odpočtu daně a postupem v případě soukromé spotřeby.

V neposlední řadě jsem navrhla takový postup pro plátce DPH při úpravě odpočtu daně, aby nedocházelo k chybám a byl správný. Určila jsem několik oblastí, kterým je potřeba věnovat dostatečnou pozornost.

Celkovým zpracováním se mi tak podařilo naplnit stanovené cíle této bakalářské práce.

6 Literatura

6.1 Knižní publikace

- BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Překlad Kristýna Šimáčková. Praha: 1. Vox, 2010, 736 s. ISBN 978-808-6324-838.
- DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 717 s. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-657-8.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, c2009, 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- LEDVINKOVÁ (a), Jana. *DPH v příkladech 2011: k 1.4.2011*. 8. vyd. Olomouc: Anag, 2011, sv. ISBN 978-80-7263-669-3.
- LEDVINKOVÁ (b), Jana. *Novela zákona o DPH 2011: s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 5. vyd. Praha: 1. Vox, 2011, 292 s. Daně (1. Vox). ISBN 978-808-6324-951.
- SOBOTKOVÁ, Veronika. Nárok na odpočet DPH od 1.4.2011 v daňovém přiznání. *Daně a právo v praxi*. 2011. sv. XVI, č. 6, s. 11--17. ISSN 1211-7293.

6.2 Elektronické zdroje

- BĚHOUNEK, Pavel. Daňové dopady využívání služebních automobilů pro soukromé účely zaměstnanců. *Komunitní portál účetních expertů* [online]. 2010 [cit. 2015-02-28]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d12926v15840-danove-dopady-vyuzivani-sluzebnich-automobilu-pro-soukrome-ucely/>
- BURŮ, Lukáš. Daň z příjmů: Kdo, kdy, proč a kolik?. *Finance.cz* [online]. 2007 [cit. 10. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/97707-dan-z-prijmu-kdo-kdy-proc-a-kolik/>
- DĚRGEL (a), Martin. Podmínky nároku na odpočet DPH. *Portál POHODA* [online]. 2012 [cit. 12. 11. 2014]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/podminky-naroku-na-odpocet-dph/>
- DĚRGEL (b), Martin. Přeražení automobilu z podnikání do soukromého vlastnictví. *Managerprofi.cz* [online]. 2012 [cit. 2015-03-21]. Dostupné z: <http://www.managerprofi.cz/33/prerazeni-automobilu-z-podnikani-do-soukromeho-vlastnictvi-uniqueidgOkE4NvrWuOLizMzYKQORY7AajWqyAA6jAf-KtmfKBkk/?query=vy%F8azen%ED%20majetku&serp=1>
- DĚRGEL (c), Martin. Vyrovnání odpočtu DPH. *Portál POHODA* [online]. 2012 [cit. 2015-03-19]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/vyrovnan-odpocet-dph/>

- DĚRGEL, Martin. Úprava odpočtu daně. *Portál POHODA* [online]. 2013 [cit. 2015-02-17]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/uprava-odpocet-dane/>
- DĚRGEL, Martin. Důležité pojmy. *Managerprofi.cz* [online]. 2014 [cit. 26. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.managerprofi.cz/33/dulezite-pojmy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EhHvNoPnRMjIE-seHX2W-TSYvwQZ9LX0AQ/?query=kr%E1tkodob%FD%20majetek&serp=1>
- HÁJKOVÁ, Gabriela. Daně 2014: Co všechno se změní?. *Měšec.cz* [online]. 2014 [cit. 10. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/dane-2014-co-vsechno-se-zmeni/>
- MARTÍNKOVÁ, Michaela. Technické zhodnocení nemovitosti. *Portál POHODA* [online]. 2013 [cit. 2015-02-22]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/technicke-zhodnoceni-nemovitosti/>
- ROSTECKÝ, Jiří. Daně: rozdělení a druhy daní přehledně. *MladýPodnikatel.cz* [online]. 2011 [cit. 10. 11. 2014]. Dostupné z: <http://mladypodnikatel.cz/jake-je-zakladni-rozdeleni-dani-jake-druhy-dani-zname-t313>
- SINECKÝ, Filip. Zpětná registrace k DPH. *Portál POHODA* [online]. 2015 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/zpetna-registrace-k-dph/?feed=dane>
- TRUHLÁŘOVÁ, Martina. Vnitropodnikové směrnice. *Portál POHODA* [online]. 2013 [cit. 2015-04-01]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/vnitropodnikove-smernice/>

6.3 Právní předpisy

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, včetně důvodových zpráv.

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Přílohy

A Část daňového přiznání pro rok 2011

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad			42		
Ze zdanitelných plnění vykázanych na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79			45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42+ 43 + 44 + 45)			46		
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)			47		
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	51	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient (%)		Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypořádací koeficient (%)		Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78c) + úprava odpočtu podle §78 a vyrovnání podle § 79 zákona platného do konce roku 2010				60	
Vrácení daně (§ 84)				61	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 +13 - 61) + daň podle § 108 odst. 1 písm. k)				62	
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)				63	
Vlastní daňová povinnost (62 - 63)				64	
Nadměrný odpočet (63 - 62)				65	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (62 - 63)				66	

Obr. 4 IV., V. a VI. oddíl originálního DP k DPH pro rok 2011

Zdroj: business.center.cz/business/sablony/s8-priznani-k-dani-z-pridane-hodnoty-dph.aspx

B Část daňového přiznání pro rok 2013

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, když je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázanych na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	51	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient (%)		Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypořádací koeficient (%)		Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)				60	
Vrácení daně (§ 84)				61	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 - 61) + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)				62	
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)				63	
Vlastní daňová povinnost (62 - 63)				64	
Nadměrný odpočet (63 - 62)				65	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (62 - 63)				66	

Obr. 5 IV., V. a VI. oddíl originálního DP k DPH pro rok 2013

Zdroj: business.center.cz/business/sablony/s8-priznani-k-dani-z-pridane-hodnoty-dph.aspx

C Část daňového přiznání pro rok 2015

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázanych na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77 a § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42+ 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50				
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	51	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu v krácené výši	52	Koeficient (%)		Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypořádací koeficient (%)		Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)				60	
Vrácení daně (§ 84)				61	
Daň na výstupu (1 až 13 - 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i) + daň podle § 108 odst. 1 písm. j)				62	
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)				63	
Vlastní daňová povinnost (62 - 63)				64	
Nadměrný odpočet (63 - 62)				65	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (62 - 63)				66	

Obr. 6 IV., V. a VI. oddíl originálního DP k DPH pro rok 2015

Zdroj: business.center.cz/business/sablony/s8-priznani-k-dani-z-pridane-hodnoty-dph.aspx