

# Vypořádání DPH nejen u nemovitostí

**Jak na uplatňování daně z přidané hodnoty nejen u nemovitostí?  
V článku se zaměříme na řešení a aplikaci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na konkrétních případech.**

---

V následujícím textu se zaměříme na řešení a aplikaci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na konkrétních případech. Jedná se o § 72 a následující [zákona č. 235/2004 Sb.](#), o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH). Z důvodu, že v praxi mohou nastat různé situace, nejsou zde obsaženy všechny níže teoreticky vyjmenované úpravy a opravy, ale pouze ty nejběžnější.

Ustanovení v ZDPH, která se týkají způsobu výpočtů odpočtů daně, nároků na odpočet, vyrovnání odpočtu, opravy a úpravy odpočtu DPH, **zůstala i pro rok 2014 beze změny**, nepočítáme-li terminologické pojmy v souvislosti s implementací rekodifikace soukromého práva do ZDPH.

V praxi nastávají časté případy, kdy při uskutečňování ekonomické činnosti plátce dosahuje také příjmů, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty, a z hlediska DPH ani nemusí být považovány za příjmy z ekonomické činnosti, ačkoli jsou nedílnou součástí podnikání plátce.

S těmito příjmy mohou souviset přijatá zdanitelná plnění, která mají obecně charakter režijních výdajů při uskutečňování ekonomické činnosti plátce, mimo jiné například různé účetní, právní či poradenské služby.

## Souvislost s ekonomickou činností

---

Základní podmínkou pro uplatnění odpočtu podle § 72 odst. 1 a 2 ZDPH je, že přijatá zdanitelná plnění **slouží pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti s nárokem na odpočet**.

Dle rozsudků Soudního dvora EU (dále jen SDEU) se nepovažuje za rozhodující, zda existuje věcná souvislost přijatých zdanitelných plnění a příjmů, které nejsou předmětem daně, ale že **přijatá zdanitelná plnění tvoří součást nákladů** na plnění, která předmětem daně jsou.

Přístup při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet vychází ze základního principu DPH, že veškeré transakce podléhající dani musí být zdaněny zcela neutrálně, tj. po uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění, která tvoří součást nákladů na tyto transakce.

Pro uplatnění nároku na odpočet je tedy nezbytné, aby **náklady na přijaté vstupy tvořily součást nákladů na uskutečněná zdanitelná plnění** (resp. plnění, která jsou předmětem daně a jsou s nárokem na odpočet daně) a měly s nimi přímou a bezprostřední souvislost. Ačkoli ne vždy existuje přímá souvislost přijatých služeb s konkrétní zdanitelnou transakcí na výstupu a náklady na pořízené vstupy nezatěžují jako přímé náklady konkrétní transakci na výstupu, u níž je DPH odpočitatelná, mohou být tyto náklady součástí všeobecných nákladů podnikání jako celku a jako takové mohou mít přímou souvislost s podnikáním.

Rozhodující je **obecná souvislost s ekonomickou činností**, nikoliv věcná souvislost s něčím konkrétním, co předmětem daně není.

## Poměrná část nároku na odpočet

---

V případě, kdy osoba registrovaná k dani uskutečňuje ekonomické činnosti s nárokem na odpočet i bez nároku na odpočet DPH na vstupu, uplatňuje z přijatých zdanitelných plnění věcně souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně, **pouze poměrnou část nároku na odpočet.**

Do výpočtu koeficientu, kterým se určuje poměrná část nároku na odpočet, se **nezapočítávají příjmy, které nejsou úplatou za ekonomickou činnost**, což ve svém důsledku znamená, že těmito příjmy nemůže být nárok na odpočet krácen.

Pokud přijaté zdanitelné plnění přímo souvisí s ekonomickou činností osvobozenou od daně bez nároku na odpočet, **nelze nárok na odpočet uplatnit.**

Dle SDEU nelze přijatá zdanitelná plnění vyloučit ze systému odpočtu daně jen z toho důvodu, že věcně přímo souvisí s příjmy, které nejsou předmětem daně, ale rozhodujícím kritériem v těchto případech je, zda náklady na tato plnění jsou součástí režijních nákladů na ekonomické činnosti uskutečňované plátcem či nikoliv.

**Do výpočtu** poměrné části nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění použitých pro účely uskutečňování ekonomické činnosti **se nezahrnují příjmy**, které nejsou příjmy z ekonomické činnosti. Nárok na odpočet z přijatých plnění souvisejících s uskutečňováním ekonomické činnosti tak **lze krátit pouze v poměru k příjmům z ekonomické činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.**

Plátce má nárok na odpočet (za podmínek vymezených **§ 72 až § 79c ZDPH** od 1. 1. 2014) z přijatých zdanitelných plnění, která jsou režijními výdaji podnikání (resp. ekonomické činnosti) jako celku a které pořídil pro účely svého podnikání i v těch případech, kdy tyto režijní výdaje věcně souvisí s příjmy z podnikání, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty.

Každý případ je však nutno posuzovat individuálně s ohledem na jeho okolnosti. Je tak na daňovém subjektu a následně i na správci daně, aby posoudili a prokázali, zda vynaložené výdaje mají v tom kterém konkrétním případě charakter režijních výdajů jednoznačně souvisejících s ekonomickou činností.

### Příklad 1

---

*Právnícká osoba, plátce DPH, koupila v roce 2005 budovu, jejíž převod podléhal DPH. Budova byla používána k ekonomickým činnostem plátce. Nárok na odpočet DPH na vstupu byl uplatněn v plné výši **600.000 Kč**. V letech 2010 a 2011 bylo provedeno technické zhodnocení, u něhož byl také uplatněn plný nárok na odpočet DPH na vstupu. V roce 2010 byl odpočet ve výši **350.000 Kč** a v roce 2011 ve výši **280.000 Kč**.*

*V roce 2013 došlo k prodeji dané nemovitosti za celkovou kupní cenu **5.000.000 Kč**. Smlouva uzavřena v prosinci 2013 a ke dni podpisu smlouvy inkasována záloha ve výši **1.000.000 Kč**. V lednu 2014 podán návrh na vklad do katastru nemovitostí a skutečné předání a převzetí nemovitosti. V únoru 2014 zápis v katastru nemovitostí a doručení kupních smluv prodávajícímu i kupujícímu potvrzených katastrem nemovitostí.*

**DPH ze zálohy se nebude odvádět**, protože se jedná o zálohu na plnění od daně osvobozené dle **§ 56 ZDPH** platného do 31. 12. 2013 a uvede se na řádek 50 a 51 daňového přiznání za prosinec 2013 ve výši **1.000.000 Kč**.

**Prodej budovy v roce 2014 rovněž nebude DPH podléhat, jelikož se jedná o osvobozené plnění (prodej po více jak 5 letech), řádek 50 a 51 daňového přiznání za leden 2014 – částka 4.000.000 Kč.**

*Do přiznání k DPH za prosinec 2014, což je poslední zdaňovací období roku, kdy nastává datum uskutečnění zdanitelného plnění, což bylo v lednu 2014 předáním nemovitosti do užívání, se následně musí provést úprava odpočtu DPH, která byla uplatněna z technického zhodnocení v letech 2010 a 2011.*

**Výpočet úpravy odpočtu DPH u technického zhodnocení provedeného v r. 2010:**

- $350.000 \times (0-1) \times 1 / 5 = - 70 000$

**Výpočet úpravy odpočtu DPH u technického zhodnocení provedeného v r. 2011:**

- $280.000 \times (0-1) \times 2 / 5 = - 112 000$

*Odpočet daně uplatněný z technického zhodnocení z roku 2010 se **sníží o 70.000 Kč** a odpočet daně uplatněný z technického zhodnocení z roku 2011 se **sníží o 112.000 Kč**. Proto na řádku 60 bude v daňovém přiznání za prosinec 2014 součet v celkové výši **182.000 Kč**.*

*Takto pokrácena DPH může být **daňově účinným nákladem** pro daň z příjmů.*

## **Příklad 2**

---

*Právník osoba, plátce DPH, má v majetku nemovitost (rodinný dům). V současné době společnost žádné osvobozené plnění nemá. Tento dům společnost opravila a přistavěla komerční prostory pro podnikání. Po dokončení přístavby ho chce pronajímat jako osvobozený pronájem a částečně i jako zdanitelné plnění (prostory k podnikání).*

*Jak se bude uplatňovat nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění?*

*Vezeme-li v úvahu, že nemovitost bude pronajímána jako zdanitelné plnění a rovněž i jako osvobozený pronájem, musíme se zabývat výpočtem koeficientu dle § 76 ZDPH. V jeho čitateli se uvede součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně a ve jmenovateli celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.*

**Předpokládejme, že roční nájemné a přidružené platby budou v následujících částkách:**

- roční nájemné celé budovy činí **1.260.000 Kč**
- z toho osvobozený nájem je **510.000 Kč**
- ostatní výnosy spojené s pronájmem (např. tržby za provoz, tržby za energie, ostatní provozní výnosy) jsou **516.000 Kč**

**Koeficient vypočítáme:**

$[(1.260.000 + 516.000) - 510.000] / (1.260.000 + 516.000) = 0,72$ , což je **72 %**

*Předpokládané náklady na rekonstrukci a dostavbu celé nemovitosti **680.000 Kč + DPH 142.800 Kč**. Uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu dle výše vypočteného koeficientu by měl činit **102.000 Kč** a neuplatněný nárok **40.000 Kč**.*

*V případech, kdy plátcí provádí takovéto rozsáhlejší úpravy, ze kterých vědí dopředu, že nebudou mít nárok na odpočet DPH v plné výši z důvodu poskytování osvobozeného nájmu apod., lze někdy s nájemcem domluvit, že **neuplatněné DPH bude promítnuto do celé doby plánovaného nájmu ve formě rozpočteného zvýšení měsíčních splátek nájemného**.*

*Bude-li osvobozený nájem poskytnut např. na 60 měsíců (5 let), tak z našeho příkladu rozpočteme 40.000 Kč tak, že každý měsíc by se osvobozené nájemné mohlo zvýšit o cca **660 Kč** (40.000 / 60).*

Autor: Ing. Filip Sinecký

31. 4. 2014

Zdroj: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/vyporadani-dph-nejen-u-nemovitosti/>