



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR09560125
ESS

Sekce metodiky daní

Č.j.: 94497/25/7100-30116-051722

Informace ke změnám v uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 1. 2025 („Informace“)

Úvod

Cílem této Informace je shrnout významné změny zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) **účinné od 1. 1. 2025¹ v oblasti nároku na odpočet daně** (§ 72 a následující ZDPH).

Informace podrobně vysvětluje zejména způsob uplatňování nároku na odpočet daně při pořízování dlouhodobého majetku², u kterého vzniká nárok na odpočet daně v částečné výši. Popisuje nová pravidla pro sjednocení rozsahu nároku na odpočet daně, která souvisejí zejména s vypuštěním kategorie dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností³ a která se promítají do daňového přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku.

Informace se nevěnuje problematice oprav nároku na odpočet daně podle § 74 až § 74b ZDPH⁴ ani problematice korekčních mechanismů (§ 77 a § 78 a násl. ZDPH).

1. Přeshraniční režim pro malé podniky (§ 72 ZDPH)

Od 1. 1. 2025 byl do ZDPH zakotven přeshraniční režim pro malé podniky⁵. Protože plnění uskutečněná v režimu pro malé podniky v jiném členském státě jsou osvobozena od daně, plátcí nevzniká nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která jsou nebo mají být použita pro účely plnění uskutečněných v režimu pro malé podniky v tomto členském státě (viz § 72 odst. 7 ZDPH).

¹ Jde o změny provedené zákonem č. 461/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 358/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (dále jen „Novela“).

² Viz definice dlouhodobého majetku obsažená v 4 odst. 4 písm. c) ZDPH.

³ Viz § 4 odst. 4 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024.

⁴ Problematika oprav odpočtu daně podle § 74b ZDPH je vysvětlena v Informaci k opravě nároku na odpočet daně u pohledávek po splatnosti na straně dlužníka (§ 74b ZDPH) od 1. 1. 2025 č. 1. 39365/25/7100-30116-051722, viz [Informace ke změnám v oblasti DPH od 1. 1. 2025 | Informace, metodika, stanoviska | Daň z přidané hodnoty | Daně | Daně | Finanční správa](#).

⁵ Viz [Informace ke změnám v oblasti DPH od 1. 1. 2025 | Informace, metodika, stanoviska | Daň z přidané hodnoty | Daně | Daně | Finanční správa](#).

U přijatých zdanitelných plnění, která jsou nebo mají být využita jak pro uskutečnění plnění osvobozených od daně v přeshraničním režimu pro malé podniky v jiném členském státě, tak pro uskutečnění plnění zakládajících nárok na odpočet daně (tzv. smíšené využití), je plátce povinen krátit nárok na odpočet daně podle pravidel obsažených v § 76 ZDPH. Plnění uskutečněná plátcem v jiném členském státě v přeshraničním režimu pro malé podniky, která jsou osvobozena od daně, proto vstupují do výpočtu koeficientu pro účely krácení nároku na odpočet daně podle § 76 ZDPH (viz § 76 odst. 3 písm. b) bod 2. ZDPH).

Příklad č. 1:

Fyzická osoba, plátce DPH, poskytuje architektonické služby (výhradně zdanitelná plnění). V roce 2025 získá zakázku na projekt rodinného domu v Bratislavě. Zákazníkem je fyzická osoba (konečný spotřebitel).

Plátce se rozhodne pro vstup do režimu pro malé podniky na Slovensku. Podá přihlášku k registraci, a protože splňuje podmínky pro využití tohoto režimu (viz § 109bb ZDPH), obdrží od tuzemského správce daně rozhodnutí o registraci pro Slovensko.

Před přijetím zakázky plátce ověřoval podmínky výkonu profese na Slovensku. Za související právní služby obdržel od tuzemské právní kanceláře (plátce DPH) daňový doklad na částku 12 100 Kč včetně DPH. Vzhledem k tomu, že přijaté zdanitelné plnění je určeno výhradně k využití pro zakázku na Slovensku, tedy pro plnění uskutečněné v režimu pro malé podniky osvobozené od daně, plátce nemá nárok na odpočet daně u tohoto plnění (viz § 72 odst. 7 ZDPH).

Za slovenskou zakázku fakturuje plátce zákazníkovi částku 140 000 Kč, kterou vykáže v daňovém přiznání k DPH na řádku 50. Tato hodnota se započítává do výpočtu koeficientu pro krácení odpočtu daně podle § 76 ZDPH.

Z důvodu vstupu do režimu pro malé podniky musí plátce dále u každého přijatého zdanitelného plnění stanovit, zda plnění je určeno k využití výhradně pro účely stavební činnosti v tuzemsku (nárok na odpočet daně v plné výši), pro účely zakázky na Slovensku (bez nároku na odpočet daně) nebo pro smíšené účely (nárok na odpočet daně v krácené výši podle § 76 ZDPH).

2. Pořízení vybraného osobního automobilu (§ 72 ZDPH)

Daň na vstupu při pořízení či technickém zhodnocení vybraného osobního automobilu, který je dlouhodobým majetkem plátce, je podle § 72 odst. 3 a odst. 4 ZDPH limitována částkou 420 000 Kč⁶.

Omezení se vztahuje pouze na **vybraný osobní automobil** ve smyslu § 72 odst. 10 ZDPH. Od 1. 1. 2025 byla z kategorie vybraných osobních automobilů vyloučena **sportovní vozidla** podle zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích⁷. Sportovním vozidlem je pro účely § 72 odst. 10 ZDPH tedy pouze **vozidlo, které je zapsáno v registru historických a sportovních vozidel** (má tedy i příslušnou registrační značku) **a kterému byl vydán průkaz sportovního vozidla**. Technické parametry vozu nebo skutečný účel užívání nejsou samy o sobě pro klasifikaci vozidla jako sportovního rozhodující.

⁶ Detaily k tomuto tématu jsou obsaženy v Informaci GŘ k uplatňování DPH u vybraného osobního automobilu od 1. 1. 2024, č. j. 2032/24/7100-30116-010207 viz [Nárok na odpočet DPH | Informace, metodika, stanoviska | Daň z přidané hodnoty | Daně | Daně | Finanční správa](#).

⁷ K tomuto ustanovení se dále vztahují přechodná ustanovení, viz čl. II Novelty, body 13 – 16.

3. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 73 ZDPH)

Novelou došlo k úpravě lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně zakotvené v § 73 odst. 3 ZDPH. Nárok na odpočet daně nově **nelze uplatnit po uplynutí druhého kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl**.

Nová lhůta se bude vztahovat pouze na **nároky na odpočet daně vzniklé od 1. 1. 2025**.

Pro účely ZDPH je nutné rozlišovat pojem **vznik nároku** na odpočet daně a **uplatnění nároku** na odpočet daně⁸.

Nárok na odpočet daně **vzniká** plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat (viz § 72 odst. 5 ZDPH). Nárok na odpočet daně tedy vzniká plátcí okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, příp. dnem přijetí úplaty, pokud vznikla povinnost přiznat daň podle § 20a ZDPH.

Okamžik vzniku nároku na odpočet daně je klíčový pro běh lhůty pro jeho uplatnění (viz § 73 odst. 3 ZDPH). V rámci této lhůty je pak třeba určit, **za které zdaňovací období** může být nárok na odpočet daně uplatněn nejdříve (viz § 73 odst. 1 ve spojení s odst. 2 ZDPH) a za které zdaňovací období může být uplatněn nejpozději (viz § 73 odst. 3 a 4 ZDPH). Dnem **uplatnění** nároku na odpočet daně se rozumí den podání daňového přiznání, ve kterém plátcé nárok na odpočet daně uvedl.

I nadále platí, že po uplynutí stanovené lhůty lze uplatnit nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, u kterého plátcí vznikla povinnost přiznat daň z tohoto plnění (viz § 73 odst. 3 ZDPH).

Příklad č. 2:

*Plátce kupuje v tuzemsku od svého dodavatele (rovněž plátce DPH) zboží za účelem jeho následného prodeje. U přijatého zdanitelného plnění má nárok na odpočet daně **v plné výši**.*

Dodání zboží je uskutečněno dne 26. 5. 2025. Daňový doklad je plátcí doručen dne 3. 7. 2025.

*Plátcí **vzniká** nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění dne 26. 5. 2025 (viz § 72 odst. 5 ZDPH).*

*Nárok na odpočet daně lze **uplatnit nejdříve** za zdaňovací období červenec 2025, resp. 3. čtvrtletí 2025, je-li zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Důvodem je skutečnost, že daňový doklad byl plátcí doručen až v červenci 2025 (§ 73 odst. 1 písm. a) ve spojení s odst. 2 ZDPH)⁹.*

Nárok na odpočet daně může být uplatněn nejpozději do 31. 12. 2027 (viz § 73 odst. 3 ZDPH). Plátce tedy může uplatnit nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za pozdější zdaňovací období, nejpozději však v daňovém přiznání za listopad 2027, resp. 3. čtvrtletí 2027, je-li zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí¹⁰.

⁸ Aby mohl být nárok na odpočet daně uplatněn (viz § 73 ZDPH), musí nejprve vzniknout (viz § 72 ZDPH).

⁹ Ne vždy je období doručení daňového dokladu rozhodující pro určení zdaňovacího období, za které je možné uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve, viz ustanovení § 73 odst. 1 písm. b) až d) ZDPH.

¹⁰ Je-li nárok na odpočet daně uplatněn v dodatečném daňovém přiznání, musí být dodatečné daňové přiznání podáno nejpozději 31. 12. 2027. Nárok na odpočet daně může být zahrnut do dodatečného daňového přiznání nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byly splněny podmínky § 73 odst. 1 ZDPH. V tomto případě se v souladu s § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH jedná o červenec 2025, resp. 3. čtvrtletí 2025.

Pro nárok na odpočet daně v **částečné výši** (viz § 72 odst. 9 ZDPH) i nadále platí, že může být uplatněn nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v jehož některém ze zdaňovacích období mohl být nárok uplatněn nejdříve¹¹. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 3 ZDPH tím není dotčena (viz § 73 odst. 4 ZDPH).

Příklad č. 3:

Fyzická osoba, měsíční plátce DPH, kupuje od tuzemského prodejce automobilů (rovněž plátce DPH) nový osobní automobil. Automobil bude plátcem vložen plně do obchodního majetku a používán i pro jeho soukromé účely. Nárok na odpočet daně proto vzniká pouze v částečné výši (viz § 72 odst. 9 ZDPH).

Automobil je plátcí předán v tuzemsku dne 20. 12. 2025 (datum uskutečnění plnění). Daňový doklad je plátcí doručen 10. 1. 2026.

*Plátcí **vzniká** nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění dne 20. 12. 2025 (viz § 72 odst. 5 ZDPH).*

*Daňový doklad je však plátcí doručen až v lednu 2026. Nárok na odpočet daně může proto plátce **uplatnit nejdříve** v daňovém přiznání za zdaňovací období leden 2026 (viz § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH).*

Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejpozději do 31. 12. 2027 (viz § 73 odst. 3 ZDPH). Plátce tedy může uplatnit nárok na odpočet daně v daňovém přiznání za pozdější zdaňovací období. Protože se však jedná o nárok na odpočet daně v částečné výši, může plátce nárok na odpočet daně uplatnit nejpozději v daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2026 (viz § 73 odst. 4 ZDPH)¹².

4. Nárok na odpočet daně v částečné výši (§ 75 a § 76 ZDPH)

V případech, kdy plátcí nevzniká nárok na odpočet daně v plné výši, ale pouze v **částečné výši**, je třeba dále respektovat ustanovení § 75 a § 76 ZDPH. Změny v této oblasti jsou popsány v následujícím textu.

Nejvýznamnější změny v oblasti nároku na odpočet daně v částečné výši se vztahují k pořízení dlouhodobého majetku a souvisí s vypuštěním kategorie dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností¹³ (dále rovněž „MVVČ“) a všech souvisejících ustanovení ze ZDPH.

Pravidla vysvětlená v bodech 4.1. až 4.3. této Informace se použijí ve vztahu k jakémukoli dlouhodobému majetku, jehož **pořizování započalo od 1. 1. 2025**, bez ohledu na způsob jeho pořízení. Postup v případě dlouhodobého majetku, jehož pořizování započalo před 1. 1. 2025, je popsán v bodě 4.4. této Informace.

¹¹ To neplatí, pokud plátce má u přijatého zdanitelného plnění nárok na odpočet daně v krácené výši a vypořádací koeficient podle § 76 odst. 7 nebo 9 ZDPH vypočtený z údajů za kalendářní rok, v jehož některém ze zdaňovacích období mohl být nárok uplatněn nejdříve, je roven nebo vyšší než 95 %, s výjimkou případu, kdy přijatým zdanitelným plněním je dlouhodobý majetek.

¹² Je-li nárok na odpočet daně uplatněn v dodatečném daňovém přiznání za některé zdaňovací období roku 2026, musí být dodatečné daňové přiznání podáno nejpozději 31. 12. 2027.

¹³ Viz § 4 odst. 4 písm. e) ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2024.

Od 1. 1. 2025 platí, že u přijatých plnění, která se stanou součástí dlouhodobého majetku¹⁴, bude plátce **v průběhu pořízování** dlouhodobého majetku oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně vždy pouze v částečné výši podle § 75 či § 76 ZDPH¹⁵.

Proces pořízování dlouhodobého majetku však může trvat i několik kalendářních let (zejména v případě nemovitých věcí) a součástí dlouhodobého majetku může být celá řada přijatých zdanitelných plnění (včetně úplat). Může tedy nastat situace, kdy nárok na odpočet daně je u jednotlivých zdanitelných plnění (příp. úplat) uplatněn v rozdílném rozsahu z důvodu použití rozdílných koeficientů. Cílem nové právní úpravy je proto zajistit, aby nárok na odpočet daně u veškerých přijatých plnění, která se stanou jeho součástí, byl uplatněn ve shodném rozsahu. K tomu slouží korekce odpočtu daně podle § 75 a § 76 ZDPH. Způsob aplikace těchto ustanovení je vysvětlen níže.

Případné následné změny v rozsahu nároku na odpočet daně následující po pořízení dlouhodobého majetku již podléhají pravidlům zakotveným v § 78 ZDPH (příp. v § 77 ZDPH, nejedná-li se o dlouhodobý majetek). Změny v rozsahu nároku na odpočet daně přitom mohou vyplývat ze změn ve způsobu používání majetku (např. být užíváný k pronájmu v režimu osvobození od daně je následně prodán v režimu zdanění) nebo ze změn v rozsahu používání majetku pro daný účel (např. změna poměru služebních a soukromých cest v případě automobilu, který je bezplatně užíván rovněž pro soukromé cesty zaměstnanců). Vysvětlení pravidel pro aplikaci těchto tzv. korekčních mechanismů však není předmětem této Informace, jelikož v těchto ustanoveních nedochází v souvislosti s Novelou k věcným změnám.

4.1. Nárok na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH

U přijatých plnění určených k použití pro ekonomickou činnost plátce i pro účely s ní nesusouvisející (tzv. smíšené účely) vzniká plátcí nárok na odpočet daně v poměrné výši. Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně v poměrné výši jsou zakotvena v § 75 ZDPH.

Typicky se jedná o oblast veřejné správy nebo o situace, kdy je přijaté zdanitelné plnění použito pro ekonomickou činnost a zároveň i pro soukromé účely plátce či jeho zaměstnanců (v praxi se obvykle jedná o služební automobily, které zaměstnanci mohou bezplatně využívat rovněž pro svoje soukromé účely).

Je-li nárok na odpočet daně uplatňován v poměrné výši dle koeficientu stanoveného **kvalifikovaným odhadem** (viz § 75 odst. 4 ZDPH), pravidla pro korekci odpočtu daně se od 1. 1. 2025 liší v závislosti na tom, zda se přijaté zdanitelné plnění stane součástí pořízeného dlouhodobého majetku nebo jde o jiné přijaté zdanitelné plnění (viz body 4.1.1 a 4.1.2. této Informace).

Ustanovení § 75 odst. 4 ZDPH dále upravuje případy, kdy plátce uplatnil v souladu se ZDPH nárok na odpočet daně v plné výši (tedy na základě předpokladu takového budoucího využití přijatého plnění, které plný nárok na odpočet daně zakládá), ale zdanitelné plnění použije pro smíšené účely. V takovém případě platí, že plátce stanovil poměrný koeficient kvalifikovaným odhadem ve výši 100 %. Korekce odpočtu daně se provádí podle pravidel popsanych níže. Povinnost provést korekci odpočtu daně v případě, že byl původně uplatněn plný nárok na odpočet daně, se Novelou nezměnila.

¹⁴ Viz § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH

¹⁵ Protože uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého k užívání se nadále nepovažuje za dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2024, není ani možné u přijatých zdanitelných plnění uplatnit plný nárok na odpočet daně.

4.1.1. Přijatá zdanitelná plnění jiná než pořízení dlouhodobého majetku

Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která se nestanou součástí dlouhodobého majetku, se věčně nemění.

Stejně jako doposud platí, že nelze-li v okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně stanovit vyšší poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití přijatého plnění pro ekonomickou činnost plátce, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem (viz § 75 odst. 4 ZDPH).

Následná korekce odpočtu podle skutečného poměru použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost plátce se i nadále provádí v kalendářním roce použití tohoto plnění, a to za poslední zdaňovací období tohoto roku (viz § 75 odst. 5 ve spojení s odst. 6 ZDPH).

Zachováno zůstává rovněž pravidlo, podle kterého je korekce vedoucí ke zvýšení odpočtu daně právem plátce, zatímco korekce vedoucí ke snížení odpočtu daně je povinností plátce. I nadále platí, že korekce odpočtu daně se neprovádí, pokud rozdíl mezi poměrným koeficientem stanoveným dle kvalifikovaného odhadu a poměrným koeficientem stanoveným dle skutečného použití nepřekročí 10 procentních bodů (viz § 75 odst. 5 ZDPH).

Zachováno zůstává rovněž ustanovení § 75 odst. 2 ZDPH, umožňující v některých případech tzv. dodaňování (tj. uplatnění nároku na odpočet daně v plné výši s následným odvodem daně na výstupu).

4.1.2. Pořízení dlouhodobého majetku

V případě, kdy se přijaté zdanitelné plnění stane součástí pořízeného dlouhodobého majetku, dochází od 1. 1. 2025 v ustanovení § 75 ZDPH k významným věcným změnám (viz § 75 odst. 7 až 9 ZDPH).

Pokud plátce u přijatých zdanitelných plnění, která se stanou součástí pořizovaného dlouhodobého majetku, uplatňuje nároky na odpočet daně dle poměrného koeficientu stanoveného kvalifikovaným odhadem, je povinen následně provést korekci uplatněných odpočtů daně podle skutečného využití majetku pro svoji ekonomickou činnost.

Korekce je nově povinností plátce jak pro situace, kdy se odpočet korekcí snižuje, tak pro situace, **kdy se odpočet korekcí zvyšuje**.

Korekce se provede vždy, bez ohledu na výši rozdílu mezi poměrnými koeficienty. Není tedy stanoven žádný toleranční limit.

I nadále samozřejmě platí, že pokud plátce nárok na odpočet daně neuplatnil vůbec, korekci neprovádí.

Korekce odpočtu daně se zahrnuje do daňového přiznání k DPH za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém byl dlouhodobý majetek pořízen (viz § 75 odst. 8 písm. a) ZDPH). Její hodnota vychází z rozdílu mezi nárokem na odpočet daně uplatněným dle poměrného koeficientu stanoveného kvalifikovaným odhadem a nárokem na odpočet daně vycházejícím z poměrného koeficientu stanoveného dle skutečného použití majetku **v roce pořízení majetku** (viz § 75 odst. 7 písm. a) ZDPH).

V některých případech je však nárok na odpočet daně uplatněn v souladu se ZDPH až v kalendářním roce následujícím po pořízení dlouhodobého majetku (viz příklad č. 2, bod 3. Informace). V takové situaci se korekce provádí **v kalendářním roce bezprostředně následujícím po roce pořízení majetku** (viz § 75 odst. 8 písm. b) ZDPH) s použitím koeficientu stanoveného v tomto následujícím roce (viz § 75 odst. 7 písm. b) ZDPH).

Pokud v kalendářním roce, ve kterém má být korekce provedena, doposud nedošlo k použití dlouhodobého majetku, tj. neexistují údaje pro stanovení poměrného koeficientu dle skutečného využití majetku, použije plátce pro účely korekce odpočtu opět poměrný koeficient stanovený kvalifikovaným odhadem budoucího použití. Ten bude vycházet z aktuálních okolností známých v období, kdy je korekce prováděna.

Cílem výše popsaných pravidel je zajistit, aby odpočet daně byl ve vztahu k témuž dlouhodobému majetku uplatněn u všech přijatých zdanitelných plnění ve shodném rozsahu, tedy ve shodné procentní výši. Povinnost sjednocení rozsahu odpočtu proto platí pro **veškerá přijatá plnění**, která se stanou součástí dlouhodobého majetku, a rovněž pro poskytnuté úplaty, u kterých plátcí vznikl nárok na odpočet daně (viz § 75 odst. 9 ZDPH).

Následné změny v rozsahu nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku jsou řešeny formou úpravy odpočtu daně, která se provádí podle pravidel stanovených v § 78 a násl. ZDPH. Problematika úpravy odpočtu daně není v této Informaci obsažena.

Příklad č. 4:

V roce 2025 pořizuje obec v tuzemsku od svého dodavatele (plátce DPH) dlouhodobý majetek. Jedná se o kancelářské vybavení, které bude zařazeno jako soubor hmotných movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením¹⁶. Obec vystupuje při pořízení majetku jako osoba povinná k dani, plátce DPH, a nakoupené vybavení plně zařadí do obchodního majetku.

Majetek bude využíván jak pro výkon působností v oblasti veřejné správy, tak pro ekonomickou činnost obce (pouze zdanitelná plnění). Poměrný koeficient je stanoven ve výši 50 % (kvalifikovaný odhad). Obec je čtvrtletním plátcem DPH.

Majetek je uhrazen zálohovou platbou ve stoprocentní výši již v říjnu 2025. V témže měsíci je obci doručen daňový doklad k přijaté platbě na částku 180 000 Kč plus DPH v základní sazbě daně ve výši 37 800 Kč. V daňovém přiznání za 4. čtvrtletí roku 2025 obec uplatní nárok na odpočet daně v poměrné výši v rozsahu 50 %, tj. $(50 \% \times 37\,800 \text{ Kč}) = 18\,900 \text{ Kč}$.

Vybavení je dodáno a zařazeno do obchodního majetku v únoru 2026. Skutečný poměr využití majetku pro ekonomickou činnost obce v roce 2026 činí 45 %. Přestože se poměrný koeficient stanovený kvalifikovaným odhadem liší od poměrného koeficientu stanoveného dle skutečnosti pouze o 5 procentních bodů, obec je povinna provést korekci odpočtu daně.

Do daňového přiznání za 4. čtvrtletí 2026 (řádek 45) obec uvede korekci odpočtu daně z úrovně 50 % na úroveň 45 % z částky daně na vstupu, tj. $(45 \% - 50 \%) \times 37\,800 \text{ Kč} = -1\,890 \text{ Kč}$ (viz § 75 odst. 7 až 9 ZDPH).

¹⁶ Jedná se o dlouhodobý majetek ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH.

Příklad č. 5:

Právnícká osoba, měsíční plátce DPH, pořizuje nový osobní automobil od autorizovaného dealera v tuzemsku. Automobil je určen k využití pro ekonomickou činnost plátce (maloobchodní prodej zboží) i pro soukromé cesty zaměstnanců. Zaměstnanci mají podle interní směrnice nárok na bezplatné využití automobilu.

Automobil je plátcí předán v červnu 2025 společně s daňovým dokladem. Na daňovém dokladu je uveden základ daně ve výši 1 000 000 Kč a DPH v základní sazbě daně ve výši 210 000 Kč. Předpokládaný poměr využití automobilu pro ekonomickou činnost plátce (služební cesty) je stanoven ve výši 60 %. V daňovém přiznání za červen 2025 uplatní plátce nárok na odpočet daně v rozsahu 60 %, tj. $(60 \% \times 210\,000\text{ Kč}) = 126\,000\text{ Kč}$.

Po skončení kalendářního roku plátce zjistí skutečný poměr využití automobilu pro ekonomickou činnost (služební cesty). Podle evidence jízd za rok 2025 činí tento poměr 70 %. Přestože je poměrný koeficient stanovený dle skutečnosti vyšší a rozsah nároku na odpočet daně se tak zvyšuje, korekce odpočtu daně je povinností plátce.

Do daňového přiznání za prosinec 2025 (řádek 45) proto plátce uvede korekci odpočtu daně z úrovně 60 % na úroveň 70 % z částky daně na vstupu, tj. $(70 \% - 60 \%) \times 210\,000\text{ Kč} = 21\,000\text{ Kč}$ (viz § 75 odst. 7 a 8 ZDPH).

4.2. Nárok na odpočet daně v krácené výši § 76 ZDPH

Ustanovení § 76 ZDPH upravuje pravidla pro krácení odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění určených k využití v rámci ekonomické činnosti plátce jak pro uskutečněná plnění, která nárok na odpočet daně zakládají (viz § 72 odst. 1 ZDPH), tak pro uskutečněná plnění, která nárok na odpočet daně nezakládají (tzv. smíšené využití).

Plněním, které nárok na odpočet daně nezakládá, je plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle § 51 ZDPH (s výjimkami) a **nově rovněž plnění uskutečněné v přeshraničním režimu pro malé podniky osvobozené od daně** (viz bod 1. Informace).

Ve vztahu k **dlouhodobému majetku** dochází v § 76 ZDPH v souvislosti se zrušením kategorie MVVČ pouze k dílčím změnám. Pravidla pro sjednocení rozsahu odpočtu daně jsou i nadále obsažena v ustanovení § 76 odst. 10 ZDPH.

Ustanovení § 76 odst. 10 ZDPH stanoví povinnost sjednotit rozsah nároku na odpočet daně u všech plnění, která se stanou součástí dlouhodobého majetku, na shodnou výchozí úroveň. Korekce je i nadále povinností plátce v případě zvýšení i snížení odpočtu daně a nevztahuje se na ni žádný toleranční limit. Korekce se týká všech přijatých zdanitelných plnění včetně úplat, u kterých vznikl plátcí nárok na odpočet daně.

Korekce se provádí v roce pořízení majetku. Pokud nárok na odpočet daně nemohl být podle pravidel stanovených v § 73 ZDPH uplatněn v roce pořízení majetku, ale až v kalendářním roce následujícím (viz příklad č. 2, bod 3. Informace), korekce se provede v kalendářním roce bezprostředně následujícím po pořízení majetku¹⁷.

Korekce vychází vždy z vypořádacího koeficientu příslušného roku, ve kterém se korekce odpočtu daně v souladu se ZDPH provádí, a zahrnuje se do vypořádání odpočtu daně za daný kalendářní rok.

¹⁷ Jak vyplývá z důvodové zprávy k Novele, právní úprava § 76 odst. 10 ZDPH věcně reflektuje logiku uplatněnou v novém ustanovení § 75 odst. 7 až 9 ZDPH. Shodně jako v případě § 75 ZDPH se tedy korekce provede v roce pořízení majetku nebo nejpozději v kalendářním roce bezprostředně následujícím po roce pořízení majetku, pokud byl v tomto následujícím roce uplatněn odpočet daně.

Povinnost provést korekci se (shodně jako v případě § 75 ZDPH) výslovně vztahuje i na situace, kdy byl nárok na odpočet daně uplatněn v souladu se ZDPH v plné výši (tj. na základě takového předpokládaného využití majetku, které plný nárok na odpočet daně umožňuje), skutečné použití majetku však zakládá nárok na odpočet daně pouze v krácené výši.

Následné změny v rozsahu nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku jsou řešeny formou úpravy odpočtu daně, která se provádí podle pravidel stanovených v § 78 a násl. ZDPH. Problematika úpravy odpočtu daně není v této Informaci obsažena.

Příklad č. 6:

Právnícká osoba, měsíční plátce DPH, pořízuje nové administrativní prostory za účelem pronájmu. Předpokládá, že budoucími nájemci budou plátcí i neplátcí DPH a nájem bude v režimu plnění zdanitelných i osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (viz § 56a ZDPH).

Výstavbu zajišťuje vícero subdodavatelů, kteří jsou plátcí DPH.

V průběhu roku 2025 přijme plátce od subdodavatelů zdanitelná plnění v základu daně 40 000 000 Kč, DPH¹⁸ v základní sazbě daně činí 8 400 000 Kč. Vypořádací koeficient plátce (viz § 76 odst. 7 ZDPH) za rok 2025 činí 80 %.

V průběhu roku 2026 přijme plátce zdanitelná plnění v základu daně 30 000 000 Kč, DPH v základní sazbě daně činí 6 300 000 Kč. Vypořádací koeficient za rok 2026 činí 84 %.

Na začátku roku 2027 přijme plátce zdanitelná plnění v základu daně 10 000 000 Kč, DPH v základní sazbě daně činí 2 100 000 Kč. Vypořádací koeficient za rok 2027 činí 88 %.

V jednotlivých letech uplatní plátce nárok na odpočet daně v rozsahu dle vypořádacího koeficientu daného roku (viz tabulka níže). Nemovitost je zkolaudována a zařazena do užívání v srpnu 2027.

Výpočet korekce odpočtu daně lze nejlépe zdokumentovat následující tabulkou:

¹⁸ Přijatá plnění mohou podléhat režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku (stavební práce) i běžnému režimu. To však není pro účely výpočtu korekce DPH relevantní.

Rok	DPH v tis. Kč	Rozsah uplatněného odpočtu	Výše uplatněného odpočtu v tis. Kč	Výsledný rozsah odpočtu	Výsledná výše odpočtu v tis. Kč	Korekce v tis. Kč
2025	8 400	80 %	$8\,400 \times 80\% = 6\,720$	88 %	$8\,400 \times 88\% = 7\,392$	$7\,392 - 6\,720 = \mathbf{672}$
2026	6 300	84 %	$6\,300 \times 84\% = 5\,292$		$6\,300 \times 88\% = 5\,544$	$5\,544 - 5\,292 = \mathbf{252}$
2027	2 100	88 %	$2\,100 \times 88\% = 1\,848$		$2\,100 \times 88\% = 1\,848$	$1\,848 - 1\,848 = \mathbf{0}$
<i>Celkem</i>						$672 + 252 + 0 = \mathbf{924}$

Protože zdanitelná plnění vykázaná v daňových přiznáních roku 2027 ve sloupci „krácený nárok na odpočet daně“ podléhají vypořádání odpočtu dle § 76 odst. 7 ZDPH, dojde ve zdaňovacím období prosinec 2027 k přepočtu všech těchto plnění (resp. souvisejícího odpočtu daně) na úroveň 88 % již v rámci vypořádání odpočtu daně¹⁹. Povinnost sjednotit rozsah odpočtu u přijatých plnění na úroveň 88 % podle § 76 odst. 10 ZDPH proto fakticky dopadne jen na přijatá zdanitelná plnění roku 2025 a 2026.

Do daňového přiznání za zdaňovací období prosinec 2027 (řádek 53) zahrne plátce zvýšení odpočtu daně v částce 924 000 Kč.

4.3. Souběh nároku na odpočet daně dle § 75 a § 76 ZDPH

Výše popsaná pravidla pro uplatnění odpočtu daně a pro korekci odpočtu se aplikují rovněž v případě, kdy přijaté plnění podléhá tzv. dvoustupňovému krácení (tj. souběh nároku na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH a nároku na odpočet daně v krácené výši podle § 76 ZDPH).

V takovém případě plátce nejdříve určí výši nároku na odpočet daně v poměrné výši podle § 75 ZDPH, která následně podléhá krácení koeficientem podle § 76 ZDPH. Výsledný rozsah odpočtu daně je pak fakticky (matematicky) dán součinem koeficientů podle § 75 ZDPH (koeficient stanovený dle skutečného použití majetku, je-li znám) a § 76 ZDPH (vypořádací koeficient).

V případě dlouhodobého majetku je tento součin v souladu s § 78a odst. 2 písm. c) ZDPH dále výchozí základnou pro následné úpravy odpočtu. Problematika úpravy odpočtu daně není v této informaci obsažena.

¹⁹ Tento výpočet obvykle provádějí účetní či daňové systémy automaticky.

Příklad č. 7:

Obec, měsíční plátce DPH, si objedná výstavbu polyfunkční budovy. Budova bude sloužit jak pro výkon působností v oblasti veřejné správy, tak i pro ekonomickou činnost obce. Ta zahrnuje uskutečňování plnění zdanitelných i osvobozených od DPH bez nároku na odpočet daně.

Poměrný koeficient (rozsah využití budovy pro ekonomickou činnost obce) stanovený kvalifikovaným odhadem dle projektové dokumentace činí 50 %. Budova je dokončena a zkolaudována v roce 2026. Poměrný koeficient stanovený dle skutečného využití budovy činí 60 % (viz pravidla pro krácení odpočtu daně dle § 75 ZDPH).

V roce 2025 přijme obec zdanitelná plnění v základu daně 50 000 000 Kč, DPH v základní sazbě daně činí 10 500 000 Kč. Vypořádací koeficient obce za rok 2025 činí 20 %.

V roce 2026 přijme obec zdanitelná plnění v základu daně 15 000 000 Kč, DPH v základní sazbě daně činí 3 150 000 Kč. Vypořádací koeficient za rok 2026 činí 30 % (viz pravidla pro krácení odpočtu daně dle § 76 ZDPH).

V roce 2025 uplatní obec nárok na odpočet daně v poměrné výši v rozsahu 50 % (§ 75 ZDPH). Tento odpočet dále podléhá krácení podle § 76 ZDPH a je předmětem vypořádání odpočtu daně podle § 76 odst. 7 ZDPH v roce 2025. V rámci vypořádání dojde proto k jeho přepočtu z hodnoty daně zálohovým koeficientem na hodnotu vyplývající z vypořádacího koeficientu²⁰. Odpočet na rok 2025 je tedy uplatněn v rozsahu $50 \% \times 20 \% = 10 \%$.

V průběhu roku 2026 obec uplatňuje odpočet v poměrné výši v rozsahu 50 % (§ 75 ZDPH). V modelovém příkladu není budova dosud užívána a plátce tak vychází stále z poměrného koeficientu stanoveného kvalifikovaným odhadem dle aktuálně známých údajů. Tento odpočet dále podléhá krácení dle § 76 ZDPH a je předmětem vypořádání odpočtu daně dle § 76 odst. 7 ZDPH v roce 2026. V rámci vypořádání dojde proto k jeho přepočtu z hodnoty daně zálohovým koeficientem na hodnotu vyplývající z vypořádacího koeficientu²¹. Odpočet za rok 2026 je tedy uplatněn v rozsahu $50 \% \times 30 \% = 15 \%$.

V daňovém přiznání za poslední zdaňovací období roku 2026 je následně nutné zohlednit rozdíl mezi nárokem na odpočet daně v rozsahu, ve kterém byl uplatněn v průběhu pořizování majetku (tj. 10 % v roce 2025 a 15 % v roce 2026), a výsledným nárokem na odpočet daně. Výsledný nárok na odpočet daně je dán součinem poměrného koeficientu stanoveného dle skutečného rozsahu využití majetku pro ekonomickou činnost (§ 75 ZDPH) a vypořádacího koeficientu roku 2026 (§ 76 ZDPH), tj. $60 \% \times 30 \% = 18 \%$.

Výpočet korekce odpočtu daně lze nejlépe zdokumentovat následující tabulkou:

²⁰ Vypořádání odpočtu daně, tj. přepočet nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, ze zálohového koeficientu na úroveň danou vypořádacím koeficientem, provádějí účetní a daňové softwary obvykle automaticky. Ve výpočtové tabulce je proto zohledněn již pouze vypořádací koeficient daného kalendářního roku.

²¹ Viz poznámka pod čarou č. 20.

Rok	DPH v tis. Kč	Rozsah uplatněného odpočtu	Výše uplatněného odpočtu v tis. Kč	Výsledný rozsah odpočtu	Výsledná výše odpočtu v tis. Kč	Korekce v tis. Kč
2025	10 500	50 x 20 = 10 %	10 500 x 10 % = 1 050	60 x 30 = 18 %	10 500 x 18 % = 1 890	1 890 – 1 050 = 840
2026	3 150	50 x 30 = 15 %	3 150 x 15 % = 472,5		3 150 x 18 % = 567	567 – 472,5 = 94,5
Celkem			1522,5		2 457	934,5

Změna odpočtu daně, resp. jeho zvýšení o 934 500 Kč, bude uvedeno v daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2026.

Vzhledem k tomu, že se v daném případě jedná o dvoustupňové krácení, výsledná částka změny odpočtu daně je kombinací obou faktorů, tj. krácení odpočtu daně podle § 75 ZDPH a krácení odpočtu daně podle § 76 ZDPH.

Výpočtová tabulka výše je pouze ilustrativní a nerozlišuje část změny odpočtu daně vycházející ze změny poměrného koeficientu a část změny odpočtu daně vycházející ze změny vypořádacího koeficientu. V každém z kalendářních roků se však změna odpočtu daně podle příslušného ustanovení ZDPH ve výsledné hodnotě změny odpočtu daně promítne jiným způsobem²².

4.4. Přechodná ustanovení

U dlouhodobého majetku, jehož **pořizování započalo od 1. 1. 2025**, se při uplatnění nároku na odpočet daně plně použijí výše popsaná pravidla, účinná od 1. 1. 2025.

V případě dlouhodobého majetku, jehož **pořizování započalo, ale který nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání do 31. 12. 2024**, se pravidla pro uplatňování DPH liší podle toho, zda dlouhodobý majetek naplňuje či nenaplňuje definici MVVČ dle § 4 odst. 4 písm. e) ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2024.

4.4.1. Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností

V případě MVVČ, jehož pořizování započalo před 1. 1. 2025, který nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání do 31. 12. 2024 a **u kterého plátcí vznikl nárok na odpočet daně do 31. 12. 2024**, platí níže popsany postup²³.

²² U přijatých zdanitelných plnění roku 2025 musí plátcé zohlednit jak změnu odpočtu daně vyplývající ze zvýšení koeficientu podle § 75 ZDPH, tak změnu odpočtu daně vyplývající ze zvýšení koeficientu podle § 76 ZDPH. U přijatých zdanitelných plnění roku 2026 je však změna odpočtu daně podle § 76 ZDPH již součástí vypořádání odpočtu daně.

²³ Viz přechodná ustanovení, čl. II. bod 5 Novely.

Způsob uplatňování DPH závisí primárně na datu uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání:

- Je-li MVVČ uveden do stavu způsobilého k užívání **kdykoli v průběhu roku 2025**, postupuje se při uplatňování DPH podle ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2024²⁴.
- Je-li MVVČ uveden do stavu způsobilého k užívání **v roce 2026 a později**, plátce má možnost výběru ze dvou variant. První možností je postup podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2024 (viz předchozí bod). Druhá možnost znamená, že u zdanitelných plnění přijatých (příp. úplat, u nichž vznikl nárok na odpočet daně) od 1. 1. 2025 bude plátce postupovat již podle nové právní úpravy, a tedy uplatňovat nárok na odpočet daně v částečné výši. Následně bude plátce povinen korigovat uplatněný odpočet daně podle pravidel účinných od 1. 1. 2025, vysvětlených výše. Povinnost korekce odpočtu daně se bude vztahovat i na nárok na odpočet daně, který byl podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2024 uplatněn v roce 2024 a dříve v plné výši.

4.4.2. Dlouhodobý majetek jiný než MVVČ

Pokud je dlouhodobý majetek pořízen od 1. 1. 2025, uplatní se pravidla stanovená v § 75 odst. 7 až 9 ZDPH a § 76 odst. 10 ZDPH rovněž na odpočet daně uplatněný do 31. 12. 2024²⁵.

I na odpočet daně uplatněný před 1. 1. 2025 se proto v takových případech vztahuje povinnost sjednocení rozsahu odpočtu dle pravidel účinných od 1. 1. 2025, vysvětlených v bodech 4.1.2., 4.2. a 4.3. této Informace.

5. Nárok na odpočet daně při registraci plátce

Novelou dochází k rozšíření možnosti uplatnit nárok na odpočet daně při registraci plátce dle ustanovení § 79 odst. 2 ZDPH.

Dané ustanovení umožňuje osobě povinné k dani uplatnit nárok na odpočet daně **u přijatých zdanitelných plnění, která se stanou součástí pořizovaného dlouhodobého majetku** a jsou pořízena v období zahrnujícím 60 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem. Do 31. 12. 2024 bylo uplatnění odpočtu omezeno podmínkou, podle které muselo k uvedení příslušného dlouhodobého majetku do stavu způsobilého k užívání dojít v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem. Od 1. 1. 2025 je nárok na odpočet daně umožněn i v případě, kdy k uvedení dlouhodobého majetku do stavu způsobilého k užívání dojde ke dni, kdy se osoba povinná k dani stane plátcem, nebo později.

Nárok na odpočet daně lze i nadále uplatnit výhradně v daňovém přiznání podaném za zdaňovací období, do něhož spadá den, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem. Novinkou je však povinnost plátce, který byl před tím, než se stal plátcem, v režimu pro malé podniky, uvést v tomto daňovém přiznání k DPH rovněž hodnotu plnění uskutečněných v daném kalendářním roce specifikovaných v § 76 odst. 1 písm. b) ZDPH.

²⁴ Podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2024 byl plátce oprávněn uplatňovat u přijatých zdanitelných plnění tvořících součást MVVČ nárok na odpočet daně v plné výši. Následně uvedení MVVČ do stavu způsobilého k užívání se dle § 13 odst. 4 písm. b) ZDPH ve znění do 31. 12. 2024 považovalo za dodání zboží. Plátci tak vznikla povinnost přiznat daň z tohoto domnělého dodání. Současně plátcí vznikl nárok na odpočet daně v částečné výši v rozsahu dle koeficientu platného v kalendářním roce uvedení MVVČ do užívání.

²⁵ Viz přechodná ustanovení, čl. II. bod 19. Novely.

Nově vykazovaná plnění uskutečněná osobou povinnou k dani před tím, než se stala plátcem, však nevstupují do výpočtu koeficientu podle § 76 ZDPH (ten se i nadále počítá na bázi plnění uskutečněných plátcem). Vykazují se proto jak na řádku 50, tak na řádku 51 daňového přiznání. Více viz [Povinnosti nově registrovaných plátců DPH dle § 79 odst. 7 ZDPH \(od 1. 1. 2025\)](#) | [Informace ke změnám v oblasti DPH od 1. 1. 2025](#) | [Informace, metodika, stanoviska](#) | [Daň z přidané hodnoty](#) | [Daně](#) | [Daně](#) | [Finanční správa](#).

Do ustanovení § 79 odst. 5 ZDPH byla rovněž doplněna situace, ve které v rámci přeměny právnické osoby plátce nabývá majetek od osoby povinné k dani, která není plátcem. I v tomto případě má plátce právo uplatnit nárok na odpočet daně podle pravidel stanovených v § 79 odst. 1 až 4 ZDPH.

6. Evidence pro účely DPH

V evidenci pro účely daně z přidané hodnoty je plátce povinen vést údaje o obchodním majetku, a to alespoň označení obchodního majetku, den, kdy se majetková hodnota stala obchodním majetkem a v jakém rozsahu (viz § 100 odst. 3 ZDPH).

Zejména ve vztahu k dlouhodobému majetku musí být evidence pro účely DPH natolik podrobná, aby plátcí umožnila správně stanovit a prokázat rozsah a částku nároku na odpočet daně při jeho uplatnění i výši následné korekce odpočtu dle pravidel § 75 a § 76 ZDPH popsanych v předchozích bodech. Tato evidence je rovněž výchozím podkladovým dokumentem pro následné úpravy odpočtu daně dle § 78 a násl. ZDPH.

ZDPH rovněž výslovně stanovuje, že požadované údaje musí být v evidenci zaznamenány nejpozději ve lhůtě pro podání daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení, ve kterých jsou obsaženy, nebo do konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost je evidovat (viz § 100 odst. 5 ZDPH).

Závěr

Informace obsahuje právní názor GFŘ k právní úpravě účinné od 1. 1. 2025 a použije se na rozhodné skutečnosti nastalé od 1. 1. 2025.

Ing. Blanka Mattauschová
ředitelka odboru a zástupkyně ředitele sekce