



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



GFR03969925
ESS

Sekce metodiky daní

Č.j.: 39365/25/7100-30116-051722

Informace k opravě nároku na odpočet daně u pohledávek po splatnosti na straně dlužníka (§ 74b ZDPH) od 1. 1. 2025

Úvod

S účinností od 1. 1. 2025 byla rozšířena povinnost dlužníků, kteří jsou plátcí DPH, opravit odpočet daně podle § 74b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Uvedené ustanovení upravuje výhradně **povinnosti vzniklé na straně dlužníka**, který uplatnil odpočet z přijatého zdanitelného plnění. Právo věřitele opravit výši daně u nedobytné pohledávky je samostatně upraveno v § 46 a násl. ZDPH. Možnosti věřitelů vyplývající z § 46 a násl. ZDPH nejsou v této informaci popsány, neboť jsou předmětem samostatné informace k danému tématu.

Protože ZDPH používá jak ve vztahu k povinnostem dlužníka podle § 74b ZDPH, tak ve vztahu k právu věřitele podle § 46 a násl. ZDPH, konzistentně vždy pouze pojem „pohledávka“, je tento pojem používán i pro účely této informace. Z ekonomického pohledu se však na straně dlužníka jedná o jeho dluh.

Ustanovení § 74b ZDPH upravuje opravu odpočtu daně u nedobytných pohledávek a opravu odpočtu daně u pohledávek po splatnosti. **Cílem této informace je vysvětlit problematiku opravy odpočtu daně u pohledávek po splatnosti**, jelikož jde o oblast zcela novou. Nová právní úprava vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie, která umožňuje vyžadovat opravu odpočtu daně před tím, než je ve vztahu k dlužníkovi zahájeno insolvenční nebo likvidační řízení, aby tak bylo zabráněno jakémukoliv riziku finanční ztráty pro stát¹.

Nová povinnost se vztahuje pouze na **nárok na odpočet daně, který vznikl od 1. 1. 2025²**, tj. na přijatá zdanitelná plnění s datem uskutečnění od 1. 1. 2025.

¹ Viz rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-335 E. z 15. 10. 2020

² Viz přechodná ustanovení, čl. II, bod 17, zákona 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

Povinnost snížit uplatněný odpočet u pohledávky po splatnosti

§ 74b odst. 3 ZDPH nově stanoví povinnost dlužníka, který je plátcem, snížit odpočet daně uplatněný u přijatého zdanitelného plnění v případech, kdy související pohledávka zůstává neuhrazena (resp. zůstává neuspokojena) a **uplynula stanovená doba od konce kalendářního měsíce, v němž se pohledávka stala splatnou.**

Splatností je pro účely § 74b odst. 3 ZDPH míněna splatnost pohledávky vyplývající ze smlouvy, obchodních podmínek, jiných dokumentů či právních předpisů.

Povinnost snížit uplatněný odpočet daně vzniká v případě, kdy pohledávka ze zdanitelného plnění nebyla zcela uspokojena do posledního dne **šestého kalendářního měsíce** bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se stala splatnou. Oprava odpočtu daně se provádí za zdaňovací období, do kterého náleží tento poslední den.

Oprava odpočtu daně se tedy týká pohledávek, které nebyly zcela nebo zčásti uspokojeny, a vychází z výše neposkytnuté úplaty.

Právo zvýšit odpočet v případě uspokojení pohledávky

V případě, že po provedení opravy odpočtu daně podle § 74b odst. 3 ZDPH dojde k částečnému či úplnému uspokojení pohledávky, je dlužník, který je plátcem, v souladu s § 74b odst. 4 ZDPH oprávněn provést opravu odpočtu daně, která má za následek zvýšení opraveného odpočtu daně.

Výše opravy vychází z výše úplaty poskytnuté dlužníkem.

Opravu lze provést nejdříve za zdaňovací období, ve kterém dojde k uspokojení (příp. částečnému uspokojení) pohledávky, nejpozději však do konce druhého kalendářního roku bezprostředně následujícího po konci zdaňovacího období, ve kterém je dlužník oprávněn provést nejdříve tuto opravu odpočtu daně (viz § 74b odst. 9 ZDPH).

V případě uspokojení (příp. částečného uspokojení) pohledávky zaplacením formou bankovního převodu je za den uspokojení pohledávky považován den odepsání prostředků z účtu dlužníka.

Čtvrtletní plátcí

U plátce, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, povinnost snížit uplatněný odpočet daně podle § 74b odst. 3 ZDPH nevznikne v případě, že dojde k úplnému uspokojení pohledávky nejpozději poslední den zdaňovacího období, v němž uplynula doba 6 kalendářních měsíců bezprostředně následujících po kalendářním měsíci, v němž se pohledávka stala splatnou.

Důvodem je zamezení případům, ve kterých by dlužník musel v jednom zdaňovacím období provést dvě opravy (snížení a následné opětovné zvýšení) odpočtu daně, pokud by v tomtéž zdaňovacím období nastaly nejprve zákonné důvody pro snížení odpočtu daně, a následně došlo i k uspokojení pohledávky.

Příklad

Dlužník (plátce) přijal zdanitelné plnění uskutečněné 15. 3. 2025 a uplatnil v souladu se ZDPH nárok na odpočet daně. Pohledávka vzniklá z tohoto plnění je splatná 15. 4. 2025, je však dlužníkem uhrazena až 15. 11. 2025, a to zcela.

a) Zdaňovacím obdobím plátce je kalendářní měsíc.

Dlužníkovi vzniká povinnost snížit uplatněný odpočet daně, a to za zdaňovací období říjen 2025. Dlužníkovi vzniká právo opětovně odpočet opravit, tedy zvýšit, a to nejdříve za zdaňovací období listopad 2025, a nejpozději do 31. 12. 2027.

b) Zdaňovacím obdobím plátce je kalendářní čtvrtletí.

Dlužníkovi nevniká povinnost snížit uplatněný odpočet daně.

Pro větší názornost uvádíme níže odpovědi na nejčastější dotazy k praktické aplikaci § 74b odst. 3 a 4 ZDPH.

[1] Vztahuje se povinnost snížit uplatněný odpočet daně podle § 74b odst. 3 ZDPH i na přijatá zdanitelná plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň příjemci plnění (tzv. reverse charge)?

Povinnost snížit uplatněný odpočet daně podle § 74b odst. 3 ZDPH se vztahuje výhradně na přijatá plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň poskytovateli plnění³ podle § 108 odst. 1 ZDPH.

Ustanovení § 74b odst. 3 ZDPH se neuplatní u přijatých zdanitelných plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň příjemci plnění, tj. například při pořízení zboží z jiného členského státu dle § 108 odst. 2 ZDPH, při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku dle § 108 odst. 3 ZDPH, u plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku dle § 108 odst. 4 ZDPH apod.

[2] Jak se opravy odpočtu daně podle § 74b ZDPH vykazují v daňovém přiznání a kontrolním hlášení?

Snížení odpočtu daně dle § 74b odst. 3 ZDPH se uvádí na řádku 40, příp. 41 daňového přiznání k DPH (dále jen „DAP“) se záporným znaménkem. Současně se uvádí na řádku 34 DAP s kladným znaménkem.

Následné zvýšení odpočtu daně podle § 74b odst. 4 ZDPH se uvádí na řádku 40, příp. 41 DAP s kladným znaménkem. Současně se se uvádí na řádku 34 DAP se záporným znaménkem.

Řádek 34 DAP nemá vliv na výslednou daňovou povinnost. Oprava odpočtu daně proto musí být promítnuta zároveň na řádku 40, příp. 41 DAP.

V kontrolním hlášení se oprava odpočtu daně (snížení i zvýšení) uvádí vždy v oddíle B.2 bez ohledu na výši opravy, a s uvedením příznaku „P“ ve sloupci 12.

Protože snížení či zvýšení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 a 4 ZDPH je jednostranná operace, neexistuje v tomto případě opravný daňový doklad vystavený poskytovatelem plnění.

³ Výklad vychází z definice dlužníka a věřitele obsažené v § 46 odst. 7 a 8 ZDPH a odpovídá judikatuře Soudního dvora Evropské unie (viz např. rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-335/19 E.. z 15. 10. 2020).

Do kontrolního hlášení se však u dlužníka (příjemce plnění) i v tomto případě uvádí daňové identifikační číslo věřitele, (tj. DIČ dodavatele).

Co se týče evidenčního čísla dokladu, z důvodu variability účetních a daňových softwarů je připuštěna možnost uvádět do kontrolního hlášení na straně dlužníka, který opravu odpočtu provádí, buď číslo původního daňového dokladu nebo číslo interního dokladu, kterým je oprava prováděna. Platí však, že pro veškeré opravy odpočtu daně (jak snížení, tak zvýšení) musí plátce ve vztahu k jednomu zdanitelnému plnění dodržovat shodný přístup. To znamená, že veškeré opravy odpočtu daně u konkrétního zdanitelného plnění budou v kontrolním hlášení evidovány vždy pod původním číslem daňového dokladu, ke kterému se oprava vztahuje, nebo pod číslem interního dokladu, kterým se oprava provádí. Shodné číslo interního dokladu však musí být v takovém případě použito jak pro snížení odpočtu daně, tak pro veškerá následující zvýšení odpočtu daně vztahující se ke shodnému zdanitelnému plnění.

Do kolonky „datum povinnosti přiznat daň“ kontrolního hlášení se uvádí vždy datum uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého je oprava odpočtu daně prováděna (tj. původní zdanitelné plnění, které zůstalo neuhrzeno).

[3] Jak se postupuje v případě, kdy např. část pohledávky ve výši 90 % je splatná ve lhůtě 60 dnů a část pohledávky ve výši 10 % je splatná ve lhůtě 2 let (typicky pozastávky/zadržné)?

V případě, kdy pohledávka ze zdanitelného plnění má tzv. dělenou splatnost, se u každé části pohledávky testuje naplnění podmínek § 74b odst. 3 ZDPH samostatně. Může tedy nastat situace, kdy pouze první část pohledávky je více než 6 měsíců po splatnosti. V takovém případě vzniká povinnost snížit uplatněný nárok na odpočet daně pouze ve vztahu k této části pohledávky.

Plátce je povinen prokázat, že k naplnění podmínek § 74b odst. 3 ZDPH došlo pouze u části pohledávky. Z toho důvodu je žádoucí vést přesnou evidenci dat splatnosti u jednotlivých pohledávek a jejich částí vyplývajících z příslušných smluv či jiné dokumentace (např. všeobecné obchodníky apod.).

Shodně se postupuje v případě, kdy k úhradě sjednané ceny dochází například formou pravidelných měsíčních splátek. Datum splatnosti každé jednotlivé splátky pro účely § 74b odst. 3 ZDPH je plátce povinen prokázat.

[4] Je dlužník povinen provést opravu odpočtu daně dle § 74b odst. 3 ZDPH v případě, že kromě neuhrzeného závazku⁴ eviduje rovněž pohledávku vůči stejnému obchodnímu partnerovi?

V případě, že v souladu s příslušným smluvním ujednáním či právním předpisem dojde k vzájemnému zápočtu závazků a pohledávek, povinnost provést opravu odpočtu dle § 74b odst. 3 ZDPH nevzniká dlužníkovi v rozsahu, v jakém daný závazek z důvodu zápočtu zanikne.

Pouhá existence vzájemných závazků a pohledávek tedy nemá vliv na povinnost provést opravu odpočtu daně podle § 74b odst. 3 ZDPH, protože se může jednat o pohledávky a závazky, které nejsou k zápočtu způsobilé.

⁴ ZDPH používá pojmem pohledávka ze zdanitelného plnění, který odráží pohled věřitele, i pro opravu odpočtu daně na straně dlužníka. Z účetního pohledu je však pohledávka věřitele závazkem dlužníka. V tomto dotazu jsou pro lepší srozumitelnost použity oba pojmy z pohledu dlužníka.

Zápočet představuje pro účely § 74b odst. 4 ZDPH uspokojení pohledávky. U čtvrtletních plátců proto platí, že dojde-li k úplnému uspokojení pohledávky z titulu zápočtu až po vzniku povinnosti provést opravu odpočtu podle § 74b odst. 3 ZDPH, avšak v totožném zdaňovacím období, plátce opravu odpočtu daně neprovádí.

Dojde-li k zápočtu až v některém ze zdaňovacích obdobíh následujících po vzniku povinnosti provést opravu odpočtu podle § 74b odst. 3 ZDPH, zánik závazku z titulu zápočtu zakládá právo provést opravu odpočtu daně dle § 74b odst. 4 ZDPH (tj. opětovně zvýšit odpočet), v rozsahu tohoto zápočtu.

[5] Je možné provést následnou opravu odpočtu daně vedoucí ke zvýšení odpočtu daně podle § 74b odst. 4 ZDPH i v případě, že neuhrazená pohledávka byla postoupena a dlužník tak provádí úhradu vůči postupníkovi?

Ano, i v takovém případě je možné provést opravu odpočtu daně podle § 74b odst. 4 ZDPH (tj. jeho zvýšení), a to ve výši vypočtené z úplaty poskytnuté postupníkovi.

[6] Plátce přijal zdanitelné plnění podléhající různým sazbám daně (12 % a 21 %) a uplatnil nárok na odpočet daně. Plnění uhradil pouze částečně. Následně uplynula stanovená doba 6 měsíců a plátcí vznikla povinnost snížit uplatněný odpočet daně dle § 74b odst. 3 ZDPH. Jak má plátce (dlužník) postupovat? Může si vybrat, kterou část odpočtu vrátí?

Plátce (dlužník) si nemůže vybrat, kterou část uplatněného odpočtu vrátí.

Pokud z celkové částky pohledávky zůstává neuhrzena konkrétní položka daňového dokladu např. proto, že dlužník reklamuje kvalitu, rozsah, cenu dané položky apod., povinnost snížení odpočtu daně se pak vztahuje jen k dané konkrétní položce (tj. k neuhrzené části pohledávky), k níž se váže příslušná sazba daně a daň.

Pokud se neuhrzená část nevztahuje ke konkrétní položce a pohledávka zůstává jako celek neuhrzena v rozsahu např. 50 %, pak je nutné shodný poměr použít i pro účely snížení odpočtu daně dle § 74b odst. 3 ZDPH. V daném případě by mělo dojít ke snížení odpočtu daně ve výši 50 % z odpočtu daně ve snížené sazbě a 50 % z odpočtu daně v základní sazbě.

Shodně se bude postupovat v situaci, kdy je v rámci jednoho daňového dokladu na některé položky aplikován režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku a na některé běžný režim. I v těchto případech bude záležet na tom, zda se neuhrzená část pohledávky týká konkrétní položky daňového dokladu či nikoli.

[7] Vzniká dlužníkovi povinnost snížit uplatněný odpočet daně podle § 74b odst. 3 ZDPH, pokud k úhradě pohledávky dosud nedošlo z toho důvodu, že dotčené plnění je předmětem reklamačního řízení?

V případě, kdy dochází k souběhu různých titulů pro opravu odpočtu daně, je třeba vždy zkoumat zákonný důvod pro provedení opravy.

ZDPH výslovně upravuje jen souběh vyplývající z jednotlivých ustanovení § 74b ZDPH. Ustanovení § 74b odst. 6 ZDPH výslovně uvádí, že pokud byla provedena oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 1 nebo 3 ZDPH, další oprava podle uvedených ustanovení se již neprovede. To znamená, že pokud dlužník provedl opravu odpočtu daně dle § 74b odst. 3 ZDPH z důvodu uplynutí 6měsíční lhůty, neprovede v tomto rozsahu opravu odpočtu daně podle § 74b odst. 1 ZDPH, pokud je například pohledávka vymáhána v exekučním řízení a dojde k zastavení exekuce pro nemajetnost dlužníka.

Ustanovení § 74b ZDPH však výslovně neupravuje postup v případě souběhu povinnosti snížit uplatněný nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 1 ZDPH (např. změna základu daně z důvodu poskytnuté slevy) a § 74b odst. 3 ZDPH (pohledávka po splatnosti). ZDPH tak nevylučuje povinnost provést opravu odpočtu daně podle § 74 ZDPH, pokud okolnosti rozhodné pro provedení opravy nastanou po uplynutí 6měsíčního časového testu podle § 74b odst. 3 ZDPH.

Platí proto, že oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 3 ZDPH se provede i v případě, že důvodem neuhrazení pohledávky je probíhající reklamační řízení, jde-li o pohledávku splatnou, u které došlo k naplnění podmínek § 74b odst. 3 ZDPH.

Postup pro provedení opravy je pro lepší názornost vysvětlen na příkladu níže.

Příklad č. 1 (souběh § 74b ZDPH a § 74 ZDPH):

Plátce přijal zdanitelné plnění s datem uskutečnění 1. 2. 2025, splatné 25. 2. 2025.

Základ daně činil 100 000 Kč, DPH 21 000 Kč. Nárok na odpočet daně byl uplatněn v plné výši za zdaňovací období únor 2025.

Plátce začátkem března 2025 reklamoval kvalitu přijatého plnění a plnění neuhradil. Stanovená doba 6 měsíců podle § 74b odst. 3 ZDPH uplynula 31. 8. 2025.

Reklamační řízení bylo ukončeno 20. 9. 2025 poskytnutím slevy ve výši 10 %. V říjnu 2025 plátce pohledávku uhradil po odečtení slevy (tj. uhradil částku ve výši 90 % původní ceny).

Způsob vykázání oprav uplatněného odpočtu daně v DAP je následující:

Zdaňovací období		Základ daně	DPH	Řádek DAP
2/2025	Uplatnění nároku na odpočet daně	100 000	21 000	40
8/2025	Uplynutí 6měsíční lhůty / oprava podle § 74b odst. 3 ZDPH	- 100 000	- 21 000	40
			21 000	34
9/2025	Přiznání slevy / oprava podle § 74 odst. 1 ZDPH (opravný daňový doklad)	- 10 000	- 2 100*	40
	Zohlednění § 74b ZDPH	10 000	2 100*	40
			- 2 100	34
10/2025	Úhrada / oprava podle § 74b odst. 4 ZDPH	90 000	18 900	40
			- 18 900	34

* Výsledná částka uvedená na ř. 40 DAP za zdaňovací období září 2025 bude nulová. Jedná se ale o dvě různé opravy odpočtu daně, které mají různá pravidla pro vykazování v kontrolní hlášení. Oprava odpočtu daně podle § 74 ZDPH se vykazuje ve vazbě na opravný daňový doklad vystavený věřitelem, oprava odpočtu daně podle § 74b ZDPH se vykazuje podle pravidel uvedených v bodě 2 výše.

[8] Plátce přijal zdanitelné plnění, u kterého v souladu se ZDPH uplatnil nárok na odpočet daně v poměrné výši podle § 75 ZDPH. Následně provedl snížení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 ZDPH. Na konci roku plátce provede korekci odpočtu daně podle § 75 ZDPH. Promítne se změna v rozsahu nároku na odpočet daně z titulu změny poměrného koeficientu do provedeného snížení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 ZDPH?

V případě, kdy nárok na odpočet daně vzniká plátcovi pouze v poměrné výši, se rozsah odpočtu daně určí způsobem vyplývajícím z ustanovení § 75 ZDPH. To mimo jiné znamená, že případná oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 3 a 4 ZDPH nesmí tento rozsah nároku na odpočet daně žádným způsobem ovlivnit.

Postup pro provedení opravy je pro lepší názornost vysvětlen na příkladech níže.

Příklad č. 2 (souběh § 74b ZDPH a § 75 ZDPH):

Plátce přijal zdanitelné plnění s datem uskutečnění 1. 2. 2025. Pohledávka byla splatná 25. 2. 2025, uhrazena byla však až v lednu 2026.

Základ daně činil 100 000 Kč, DPH 21 000 Kč. Nárok na odpočet daně byl uplatněn za zdaňovací období únor 2025, a to v poměrné výši 50 % (poměrný koeficient stanovený odhadem). Poměrný koeficient stanovený dle skutečného využití přijatého plnění pro ekonomickou činnost plátce za rok 2025 činil 70 %.

Způsob vykázání oprav uplatněného odpočtu daně v DAP je následující:

Zdaňovací období		Základ daně	DPH	Řádek DAP
2/2025	Uplatnění nároku na odpočet daně	50 000	10 500	40
8/2025	Uplynutí 6měsíční lhůty / oprava podle § 74b odst. 3 ZDPH	- 50 000	- 10 500	40
			10 500	34
12/2025	Korekce odpočtu dle § 75 ZDPH	20 000**	4 200	45*
	Zohlednění § 74b ZDPH	- 20 000**	- 4 200	45*
			4 200	34
1/2026	Úhrada / oprava podle § 74b odst. 4 ZDPH	70 000	14 700	40
			- 14 700	34

* V případě, že plnění zůstane zcela neuhrzeno, celková korekce na ř. 45 DAP bude nulová.

** V řádce 45 DAP se údaj o základu daně nevyplňuje. Jeho hodnota je v tabulce uvedena pouze pro lepší srozumitelnost údajů.

Příklad č. 3 (souběh § 74b ZDPH a § 75 ZDPH):

Plátce přijal zdanitelné plnění s datem uskutečnění 1. 8. 2025. Pohledávka byla splatná 30. 8. 2025, uhrazena byla však až v květnu 2026.

Základ daně činil 100 000 Kč, DPH 21 000 Kč. Nárok na odpočet daně byl uplatněn za zdaňovací období srpen 2025, a to v poměrné výši 50 % (poměrný koeficient stanovený odhadem). Poměrný koeficient stanovený dle skutečného využití přijatého plnění pro ekonomickou činnost plátce za rok 2025 činil 70 %.

Způsob vykázání oprav uplatněného odpočtu daně v DAP je následující:

Zdaňovací období		Základ daně	DPH	Řádek DAP
8/2025	Uplatnění nároku na odpočet daně	50 000	10 500	40
12/2025	Korekce odpočtu dle § 75 ZDPH	20 000**	4 200	45
2/2026	Uplynutí 6měsíční lhůty / oprava podle § 74b odst. 3 ZDPH	- 70 000	- 14 700	40
			14 700	34
5/2026	Úhrada / oprava podle § 74b odst. 4 ZDPH	70 000	14 700	40
			- 14 700	34

** V řádce 45 DAP se údaj o základu daně nevyplňuje. Jeho hodnota je v tabulce uvedena pouze pro lepší srozumitelnost údajů.

[9] Plátce přijal zdanitelné plnění, u kterého v souladu se ZDPH uplatnil nárok na odpočet daně v krácené výši podle § 76 ZDPH. Následně provedl snížení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 ZDPH. Na konci roku plátce provede vypořádání odpočtu daně podle § 76 ZDPH. Promítne se změna v rozsahu nároku na odpočet daně z titulu vypořádání odpočtu daně do provedeného snížení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 ZDPH?

V případě, kdy nárok na odpočet daně vzniká plátcovi pouze v krácené výši podle § 76 ZDPH, se rozsah odpočtu daně určí způsobem vyplývajícím z ustanovení § 76 ZDPH. To mimo jiné znamená, že případná oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 3 a 4 ZDPH nesmí tento rozsah nároku na odpočet daně žádným způsobem ovlivnit.

Oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 3 ZDPH (snížení odpočtu daně) nebo § 74b odst. 4 ZDPH (zvýšení odpočtu daně) proto musí být vždy uvedena v příslušném řádku DAP (ř. 40 nebo 41 DAP) ve sloupci „plný nárok na odpočet daně“ v rozsahu dle vypořádacího koeficientu podle § 76 ZDPH, pokud

- plátcovi vzniká u přijatého zdanitelného plnění nárok na odpočet daně v krácené výši a
- k opravě odpočtu daně podle § 74b odst. 3 nebo odst. 4 ZDPH dojde až v některém z roků následujících po roce, kdy byl nárok na odpočet daně uplatněn.

Postup pro provedení opravy je pro lepší názornost vysvětlen na příkladech níže.

Příklad č. 4 (souběh § 74b ZDPH a § 76 ZDPH):

Plátce přijal zdanitelné plnění s datem uskutečnění 1. 2. 2025. Pohledávka byla splatná 25. 2. 2025, uhrazena byla však až v lednu 2026.

Základ daně činil 100 000 Kč, DPH 21 000 Kč. Nárok na odpočet daně byl uplatněn za zdaňovací období únor 2025, a to v krácené výši 50 % (zálohový koeficient). Vypořádací koeficient plátce za rok 2025 činil 70 %.

Způsob vykázání oprav uplatněného odpočtu daně v DAP je následující:

Zdaňovací období		Základ daně	DPH	Řádek DAP	Sloupec DAP
2/2025	Uplatnění nároku na odpočet daně	100 000	21 000 10 500	40 52*	Krácený
8/2025	Uplynutí 6měsíční lhůty / oprava podle § 74b odst. 3 ZDPH	- 100 000	- 21 000 - 10 500	40 52*	Krácený
			10 500	34	
12/2025	Vypořádání § 76 ZDPH		4 200	53**	
	Zohlednění § 74b ZDPH		- 4 200	53**	
			4 200	34	
1/2026	Úhrada / oprava podle § 74b odst. 4 ZDPH	70 000	14 700	40	Plný
			- 14 700	34	

* Do ř. 40 DAP se uvádějí částky daně na vstupu (tj. v plné výši), krácení odpočtu koeficientem se promítá až v ř. 52 DAP.

** V případě, že plnění zůstane zcela neuhrazeno, celková korekce na ř. 53 DAP bude nulová. Na rozdíl od příkladu č. 3 výše (korekce podle § 75 ZDPH), vypořádání odpočtu daně obvykle provádí účetní či daňový software automaticky.

V roce 2026 musí být zvýšení odpočtu daně podle § 74b odst. 4 ZDPH z důvodu následné úhrady pohledávky **uvedeno na řádku 40 DAP ve sloupci „plný nárok na odpočet daně“**, a to v rozsahu dle vypořádacího koeficientu roku 2025 (tj. ve výši, která odpovídá rozsahu nároku na odpočet v roce, ve kterém nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění byl a v souladu s § 73 ZDPH mohl být uplatněn).

V případě, že by zvýšení odpočtu daně v roce 2026 dle § 74b odst. 4 ZDPH bylo uvedeno ve sloupci „krácený nárok na odpočet daně“, bylo by zahrnuto do vypořádání odpočtu daně za rok 2026. Tím by došlo k uplatnění nároku na odpočet daně v nesprávné výši.

Příklad č. 5 (souběh § 74b ZDPH a § 76 ZDPH):

Plátce přijal zdanitelné plnění (zboží) s datem uskutečnění 1. 8. 2025. Pohledávka byla splatná 30. 8. 2025, uhrazena byla však až v květnu 2026.

Základ daně činil 100 000 Kč, DPH 21 000 Kč. Nárok na odpočet daně byl uplatněn za zdaňovací období srpen 2025, a to v krácené výši 50 % (zálohový koeficient). Vypořádací koeficient plátce za rok 2025 činil 70 %.

Způsob vykázání oprav uplatněného odpočtu daně v DAP je následující:

Zdaňovací období		Základ daně	DPH	Řádek DAP	Sloupec DAP
8/2025	Uplatnění nároku na odpočet daně	100 000	21 000 10 500	40 52*	Krácený
12/2025	Vypořádání § 76 ZDPH		4 200	53	
2/2026	Uplynutí 6měsíční lhůty / oprava podle § 74b odst. 3 ZDPH	- 70 000	- 14 700	40	Plný
			14 700	34	
5/2026	Úhrada / oprava podle § 74b odst. 4 ZDPH	70 000	14 700	40	Plný
			- 14 700	34	

* Do ř. 40 DAP se uvádějí částky daně na vstupu (tj. v plné výši), krácení odpočtu koeficientem se promítá až v ř. 52 DAP.

V roce 2026 musí být snížení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 ZDPH i zvýšení odpočtu daně dle § 74b odst. 4 ZDPH z důvodu následné úhrady pohledávky **uvedeno na řádku 40 DAP ve sloupci „plný nárok na odpočet daně“**, a to v rozsahu dle vypořádacího koeficientu roku 2025 (tj. ve výši, která odpovídá rozsahu nároku na odpočet v roce, ve kterém nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění byl a v souladu s § 73 ZDPH mohl být uplatněn).

[10] Osoba povinná k dani se stala plátcem DPH. Eviduje obchodní majetek, u kterého má nárok na odpočet daně dle § 79 odst. 1 ZDPH. Pohledávka z přijatého zdanitelného plnění však zůstala neuhradena a k datu registrace uběhla doba 6 měsíců stanovená v § 74b odst. 3 ZDPH. Bude mít plátce právo zvýšit odpočet daně v případě, že pohledávku následně uhradí?

Ustanovení § 79 odst. 7 ZDPH omezuje možnost uplatnění nároku na odpočet daně při změně režimu na zdaňovací období, do kterého spadá den, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem (tj. „první“ zdaňovací období plátce).

Výše uvedenou situaci je nutno zohlednit v podaném DAP tak, že nárok na odpočet daně podle § 79 odst. 1 ZDPH i jeho snížení dle § 74b odst. 3 ZDPH se promítne do řádku 45 DAP současně (tj. uvedená částka tak může být fakticky i nulová). Snížení odpočtu daně dle § 74b odst. 3 ZDPH je potřeba dále uvést do ř. 34 DAP (s kladným znaménkem).

Bude-li nárok na odpočet daně výše uvedeným způsobem promítnut v DAP za zdaňovací období, do kterého spadá den, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem, je možné následně zvýšit odpočet daně z důvodu úhrady pohledávky v souladu s § 74b odst. 4 ZDPH. Zvýšení odpočtu daně se v takovém případě promítne na ř. 45 a ř. 34 DAP, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byla úhrada provedena.

Ing. Radek Novotný
ředitel sekce